

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA  
CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO  
ÁREA DE CONCENTRAÇÃO: POLÍTICAS E GESTÃO INSTITUCIONAL**

**RELATÓRIOS CONTÁBEIS-GERENCIAIS GERADOS  
PELA CONTROLADORIA QUE DÃO SUPORTE AO  
PROCESSO DECISÓRIO DA LOGÍSTICA**

**VERÔNICA DE MIGLIO MOURA**

Florianópolis  
dez. / 2001

**RELATÓRIOS CONTÁBEIS-GERENCIAIS GERADOS  
PELA CONTROLADORIA QUE DÃO SUPORTE AO  
PROCESSO DECISÓRIO DA LOGÍSTICA**

**VERÔNICA DE MIGLIO MOURA**

Dissertação apresentada ao curso de  
Mestrado em Administração da Universidade  
Federal de Santa Catarina como requisito  
parcial à obtenção do título de Mestre em  
Administração.

**Orientadora: Profa. Ilse Maria Beuren, Dra.**

**Florianópolis  
dez. / 2001**

**RELATÓRIOS CONTÁBEIS-GERENCIAIS GERADOS  
PELA CONTROLADORIA QUE DÃO SUPORTE AO  
PROCESSO DECISÓRIO DA LOGÍSTICA**

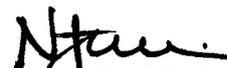
**VERÔNICA DE MIGLIO MOURA**

Esta dissertação foi julgada adequada para a obtenção do título de Mestre em Administração e aprovada pelo Curso de Pós-Graduação em Administração da Universidade Federal de Santa Catarina.

  
**Prof. Nelson Colossi, Dr.**  
**Coordenador do CPGA/UFSC**

Apresentada à Comissão Examinadora, integrada pelos professores:

  
**Profa. Ilse Maria Beuren, Dra.**  
**Presidente**

  
**Prof. Norberto Hochheim, Dr.**  
**Membro**

  
**Prof. Paulo Cesar da Cunha Maya, Dr.**  
**Membro**

"Enquanto eu tiver perguntas e não houver resposta continuarei a escrever. Como começar pelo início, se as coisas acontecem antes de acontecer? Se antes da pré-pré-história já havia os monstros apocalípticos? Se esta história não existe, passará a existir. Pensar é um ato. Sentir é um fato. Os dois juntos - sou eu que escrevo o que estou escrevendo. Deus é o mundo. A verdade é sempre um contato interior e inexplicável. A minha vida a mais verdadeira é irreconhecível, extremamente interior e não tem uma só palavra que a signifique".

(Clarice Lispector – *A Hora da Estrela*)

## AGRADECIMENTOS

Sou muito grata a Deus, pois sem a vida por Ele concebida, Seu apoio e força, jamais estaria onde estou hoje. E este apoio se concretizou na figura de minha mãe, Leonor Severa Miglio, que por nem um minuto duvidou do que eu era capaz de realizar.

Outras pessoas que me acompanharam nesta jornada e de quem jamais poderia esquecer, são Patrícia Wagner e Frederico Neiva, pessoas que acima de tudo e qualquer laço foram meus amigos e confidentes em momentos muitas vezes confusos, mas também em momentos de descontração e alegria.

Agradeço pela fé de minha avó Eunice Miglio, bem como pela de meu avô Humberto Miglio, que mesmo ausente se fez muito presente em todos os momentos de reflexão e de dúvidas.

Em especial, agradeço a paciência, dedicação e incentivo que vieram de minha orientadora, Profa. Ilse Maria Beuren. Com certeza sem sua amizade e seu profissionalismo, características marcantes, não teria chegado a este momento.

Aqueles que abdicaram de minha companhia sem questionar, como Cristiane Boing, Rogério Silva e Fernando Boing Silva, meu afilhado e amigos, agradeço a compreensão e espero retribuir a partir de agora estando mais presente.

As minhas amigas distantes, Larissa Coelho, Cristianne Martins e Flávia Arêas, por acreditarem que eu estava no caminho certo e lembrarem-me constantemente disto. Assim como, Luiz Carlos da Silva, Jaqueline Fallgatter e Dagoberto Camargo, que apesar do pouco convívio pareciam conhecer o caminho que devia ser trilhado.

A todos os amigos do NUPEC, representados pela Cristiane, Ana Lúcia, Juliana e Rosemere, que no início do Mestrado tanto me apoiaram e incentivaram, bem como tornaram muito alegres manhãs e tardes de pesquisa.

Enfim, agradeço a todos aqueles, familiares, amigos e professores, que direta ou indiretamente me ajudaram durante o tempo de elaboração deste trabalho, bem como em outros momentos de minha vida durante este período.

Agradeço a oportunidade de fazer parte do Curso de Pós-Graduação em Administração, na figura do Prof. Nelson Colossi, à Universidade Federal de Santa Catarina pela estrutura disponibilizada e a todas as empresas que contribuíram para realização deste trabalho.

# SUMÁRIO

<b>LISTA DE FIGURAS .....</b>	<b>VIII</b>
<b>LISTA DE QUADROS .....</b>	<b>IX</b>
<b>RESUMO.....</b>	<b>X</b>
<b>ABSTRACT .....</b>	<b>XI</b>
<b>1. INTRODUÇÃO.....</b>	<b>1</b>
1.1. TEMA E PROBLEMA DE PESQUISA .....	1
1.2. OBJETIVOS.....	2
1.3. RELEVÂNCIA DO ESTUDO.....	3
1.4. ORGANIZAÇÃO DO ESTUDO .....	4
<b>2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA .....</b>	<b>6</b>
2.1. A ORGANIZAÇÃO COMO SISTEMA SOCIAL.....	6
2.2. GESTÃO EMPRESARIAL.....	8
2.2.1. O PROCESSO DECISÓRIO .....	10
2.2.1.2. Planejamento .....	12
2.2.1.2. Execução .....	13
2.2.1.3. Controle.....	14
2.3. SISTEMA DE INFORMAÇÃO CONTÁBIL-GERENCIAL.....	17
2.3.1. DADOS E INFORMAÇÃO .....	18
2.3.2. CARACTERÍSTICAS DA INFORMAÇÃO.....	20
2.3.3. SISTEMAS DE INFORMAÇÕES .....	21
2.3.4. O SISTEMA CONTÁBIL-GERENCIAL .....	23
2.4. A FUNÇÃO DA CONTROLADORIA.....	25
2.4.1. ATRIBUIÇÕES DA CONTROLADORIA .....	26
2.4.2. O PAPEL DO <i>CONTROLLER</i> .....	28
2.4.3. O SUPORTE DA CONTROLADORIA NO PROCESSO DE GESTÃO.....	29
2.5. RELATÓRIOS CONTÁBEIS-GERENCIAIS.....	31
2.5.1. RELATÓRIOS LEGAIS .....	32
2.5.1.1. Balanço patrimonial.....	34
2.5.1.2. Demonstração do resultado do exercício - DRE.....	35
2.5.1.3. Demonstração de lucros ou prejuízos acumulados - DLPA.....	37
2.5.1.4. Demonstração das mutações do patrimônio líquido - DMPL .....	38
2.5.1.5. Demonstração das origens e aplicações de recursos - DOAR .....	40
2.5.1.6. Notas explicativas.....	42
2.5.2. RELATÓRIOS GERENCIAIS.....	43
2.5.2.1. Demonstração do fluxo de caixa - DFC.....	44
2.5.2.2. Análise das demonstrações contábeis .....	49
2.5.2.3. Relatórios de custos .....	52
2.5.2.4. Análise do ponto de equilíbrio.....	54
2.5.2.5. Outros relatórios gerenciais.....	55
2.6. GESTÃO DA LOGÍSTICA.....	56
2.6.1. EVOLUÇÃO DO CONCEITO DE LOGÍSTICA .....	58
2.6.2. SUPPLY CHAIN MANAGEMENT.....	60
2.6.3. NÍVEL DE SERVIÇO LOGÍSTICO.....	62
2.6.4. A CADEIA DE VALOR E OS FLUXOS LOGÍSTICOS .....	65
2.6.5. DISTRIBUIÇÃO FÍSICA DE PRODUTOS .....	68

<b>3. METODOLOGIA DA PESQUISA .....</b>	<b>73</b>
<b>3.1. PERGUNTAS DE PESQUISA.....</b>	<b>73</b>
<b>3.2. DEFINIÇÃO CONSTITUTIVA E OPERACIONAL DE VARIÁVEIS .....</b>	<b>73</b>
3.2.1. DEFINIÇÃO CONSTITUTIVA DAS VARIÁVEIS .....	74
3.2.2. DEFINIÇÃO OPERACIONAL DAS VARIÁVEIS .....	75
<b>3.3. DELINEAMENTO DA PESQUISA.....</b>	<b>76</b>
<b>3.4. OBJETO DE ESTUDO E ELEMENTOS DE INVESTIGAÇÃO .....</b>	<b>78</b>
<b>3.5. COLETA E ANÁLISE DOS DADOS .....</b>	<b>79</b>
3.5.1. TIPOS DE DADOS .....	79
3.5.2. INSTRUMENTO DE PESQUISA.....	79
3.5.3. COLETA DE DADOS.....	80
3.5.4. TRATAMENTO DOS DADOS .....	81
<b>3.6. LIMITAÇÕES DA PESQUISA.....</b>	<b>81</b>
<b>4. DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS.....</b>	<b>83</b>
<b>4.1. APRESENTAÇÃO DAS EMPRESAS PESQUISADAS .....</b>	<b>83</b>
4.1.1. EMPRESA BRASILEIRA DE COMPRESSORES S.A. - EMBRACO .....	83
4.1.2. MARISOL S.A.....	86
4.1.3. TUPY S.A.....	89
<b>4.2. GESTÃO DA DISTRIBUIÇÃO FÍSICA DE PRODUTOS .....</b>	<b>91</b>
4.2.1. EMPRESA BRASILEIRA DE COMPRESSORES S.A. - EMBRACO .....	91
4.2.2. MARISOL S.A.....	93
4.2.3. TUPY S.A.....	94
4.2.4. RESUMO .....	96
<b>4.3. RELATÓRIOS GERADOS PELA CONTROLADORIA.....</b>	<b>97</b>
4.3.1. EMPRESA BRASILEIRA DE COMPRESSORES S.A. - EMBRACO .....	97
4.3.2. MARISOL S.A.....	100
4.3.3. TUPY S.A.....	101
4.3.4. RESUMO .....	103
<b>4.4. RELATÓRIOS CONTÁBEIS-GERENCIAIS GERADOS X SUA RELEVÂNCIA NO PROCESSO DE GESTÃO DA DISTRIBUIÇÃO FÍSICA DE PRODUTOS.....</b>	<b>104</b>
4.4.1. EMPRESA BRASILEIRA DE COMPRESSORES S.A. - EMBRACO .....	105
4.4.2. MARISOL S.A.....	106
4.4.3. TUPY S.A.....	107
4.4.4. RESUMO .....	109
<b>4.5. A CONTROLADORIA COMO SUPORTE AO PROCESSO DECISÓRIO DA LOGÍSTICA.....</b>	<b>110</b>
4.5.1. EMPRESA BRASILEIRA DE COMPRESSORES S.A. - EMBRACO.....	110
4.5.2. MARISOL S.A.....	111
4.5.3. TUPY S.A.....	111
4.5.4. RESUMO .....	112
<b>5. CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES .....</b>	<b>114</b>
<b>5.1. CONCLUSÕES .....</b>	<b>114</b>
<b>5.2. RECOMENDAÇÕES .....</b>	<b>119</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>120</b>
<b>ANEXOS .....</b>	<b>128</b>

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Organograma básico da organização .....	30
Figura 2 - Organograma de um Comitê Executivo de Controladoria.....	31
Figura 3 - Supply Chain Management .....	61
Figura 4 - A Cadeia de Valor segundo Horngren, Foster e Datar .....	66
Figura 5 - Fluxos Logísticos.....	67
Figura 6 - Atividades do ciclo básico de atividades da distribuição física .....	70
Figura 7 - Estrutura acionária da Embraco S.A. ....	84
Figura 8 - Estrutura organizacional da Embraco S.A. ....	86
Figura 9 - Estrutura organizacional da Marisol S.A. ....	89
Figura 10 - Estrutura organizacional da Tupy S.A. ....	91
Figura 11 - Divisão da Controladoria de Planta na Embraco S.A. ....	97
Figura 12 - Divisão da Controladoria na Marisol S.A. ....	100
Figura 13 - Divisão da Controladoria na Tupy S.A. ....	101

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1- Representação gráfica do balanço patrimonial .....	34
Quadro 2 - Estrutura da demonstração do resultado do exercício .....	36
Quadro 3 - Estrutura da demonstração das mutações do patrimônio líquido.....	39
Quadro 4 - Estrutura da DOAR de acordo com a Lei 6.404/76. ....	41
Quadro 5 - Configuração do demonstrativo do fluxo de caixa segundo o FAS-95.....	45
Quadro 6 - DFC pelo método direto .....	46
Quadro 7 - DFC pelo método indireto .....	47
Quadro 8 – Síntese dos aspectos analisados.....	113

## RESUMO

A Controladoria enquanto órgão administrativo nas empresas tem a atribuição de fornecer suporte informacional ao processo decisório em todas as suas fases – planejamento, execução e controle – a fim de buscar a otimização dos resultados globais da organização. Assim, o objetivo geral deste estudo consiste em verificar os relatórios contábeis-gerenciais gerados pela Controladoria que dão suporte ao processo decisório da Logística, com vistas à função de distribuição física dos produtos. Desse modo, a partir do embasamento teórico do estudo definiu-se a metodologia da pesquisa, a qual está consubstanciada em um estudo exploratório, predominantemente qualitativo, de corte transversal. Os dados foram obtidos mediante entrevistas com os gestores das áreas de Controladoria e de Logística de três empresas de capital aberto, do Estado de Santa Catarina, selecionadas a partir de informações coletadas junto a Comissão de Valores Mobiliários – CVM e a Federação das Indústrias do Estado de Santa Catarina – FIESC: Embraco S.A., Marisol S.A. e Tupy S.A. Constatou-se que a Controladoria exerce a função de gerenciadora do sistema de informações em apenas uma das empresas pesquisadas. Contudo, em todas as empresas pesquisadas o *Controller* exerce o papel de coordenador das funções de planejamento, acompanhamento e avaliação dos resultados. Observou-se também que o gestor da Logística tem acesso às informações geradas pela Controladoria, necessárias ao seu processo decisório, por meio do sistema de informações. Porém, a configuração e emissão de relatórios específicos ao processo de gestão não são de responsabilidade da Controladoria em duas das empresas pesquisadas. Todavia, isto não se apresenta como fator prejudicial à gestão da distribuição física de produtos, realizada pela Logística. Conclui-se que os relatórios contábeis-gerenciais gerados pela Controladoria com vistas à função da distribuição física de produtos, em geral, não são emitidos de forma específica para o processo decisório da Logística, visto que esta particularidade somente ocorre a partir do momento em que a Controladoria gerencia o sistema de informações. Nas empresas pesquisadas esta função é atribuída à Controladoria em apenas uma delas.

## ABSTRACT

Controladoria while administrative organ in the companies has the attribution of supplying information support to decision making process in all its phases - planning, execution and control - in order to seek the organization global results optimisation. This way, this study general objective consists in verify the accounting-managerial reports generated by Controladoria wich gives support to Logistics decision making process, with sights to the products physical distribution function. Thus, from the theoretical basement of the study it was defined the research methodology, which consubstantiate itself of an exploratory, predominantly qualitative, study, of transversal cut. Data was obtained by interviewing managers of Controladoria and Logistics areas, from three open capital companies, of Santa Catarina State, selected based on information collected close to Comissão de Valores Mobiliários - CVM and to Federação das Indústrias do Estado de Santa Catarina - FIESC: Embraco S.A., Marisol S.A. and Tupy S.A. It was verified that Controladoria exercises the function of managing the information system just in one of the searched companies. However, in all searched companies Controller exercises his paper of coordinating planning, accompaniment and results evaluation functions. Also it was observed that Logistics manager has access to information, generated by Controladoria, necessary to his decision making process, by the information system. However, the configuration and emission of specific reports to decision making process don't belong to Controladoria's responsibility in two of the searched companies. Nevertheless, this is not a harmful factor to products physical distribution management, accomplished by Logistics. It was concluded that the accounting-managerial reports generated by Controladoria with sights to the products physical distribution function, generally, aren't emitted specifically to Logistics decision making process, since this particularity only occurs from the moment in which Controladoria manage the information system, although. In searched companies this function is attributed to Controladoria in only one of them.

# 1. INTRODUÇÃO

O presente capítulo apresenta algumas considerações sobre o tema da pesquisa, bem como o problema e os objetivos do presente estudo, além da relevância teórico-empírica e a organização do trabalho.

## 1.1. TEMA E PROBLEMA DE PESQUISA

O atual contexto econômico e social é caracterizado pelo alto grau de competição entre as empresas, pelo uso intensivo de tecnologia de informação, bem como pela abertura do mercado para novos participantes e produtos.

Fatores como a globalização da economia e a própria estabilização da moeda no Brasil, deram origem a um novo perfil de empresas, que buscam adequar-se ao atual contexto econômico e social mundial.

Pereira e Fonseca<sup>1</sup> explicam que a globalização é um processo que “traz consigo a uniformidade dos produtos (...), a homogeneização das culturas, dos valores, da moda, nas tecnologias e modelos de gestão”. A globalização traduz-se, então, em inovação tecnológica, financeira e comercial; além de romper as fronteiras econômicas entre os países.

A estabilização da moeda, no caso brasileiro, permitiu a ampliação do mercado e trouxe condições de segurança aos investidores, especialmente quanto a decisões de investimentos a médio e longo prazo. Além disso, a formação dos blocos econômicos tem incrementado a participação no mercado internacional, uma vez que visam, de acordo com Brandão e Beuren<sup>2</sup>, o desenvolvimento comercial, econômico, social e político de seus integrantes.

Dentro deste contexto globalizado, as empresas passam a ter novas preocupações. Christopher<sup>3</sup> menciona que, uma vez que os produtos são padronizados, “os

---

<sup>1</sup> PEREIRA, Maria José Lara de Bretas; FONSECA, João Gabriel Marques. *Faces da decisão: as mudanças de paradigmas e o poder da decisão*. São Paulo: Makron Books, 1997, p.228.

<sup>2</sup> BRANDÃO, Juliana Favero; BEUREN, Ilse Maria. A profissão contábil nos países-membros do MERCOSUL. In: *Anais da 15ª Convenção dos Contabilistas e 2º Encontro das Empresas de Serviços Contábeis - Trabalhos Técnicos*. Vitória, 2000. v.Único. p.43-69.

<sup>3</sup> CHRISTOPHER, Martin. *Logística e gerenciamento da cadeia de suprimentos: estratégias para a redução de custos e melhoria dos serviços*. São Paulo: Pioneira, 1997.

clientes vêem pouca diferença entre as características físicas ou funcionais dos produtos”, dessa forma, passa a ser através dos serviços que cada organização faz a sua diferença.

Diante de um novo cenário econômico e social - que alterou fatores como concorrência, exigências do cliente, critérios de qualidade, atendimento e demais serviços - surge, então, a evolução de novos conceitos que proporcionem vantagem competitiva no atendimento ao cliente, dentre eles a logística, assumindo não só um caráter operacional, mas também estratégico. As empresas passaram, com isso, a ajustar suas táticas de logística continuamente, propiciando, assim, uma capacidade de reação às constantes mudanças do ambiente.

Para Pereira e Fonseca<sup>4</sup>, “a sobrevivência das empresas no mundo globalizado depende da velocidade de assimilação das informações e da correspondente agilidade decisória nesse contexto”. Desse modo, torna-se essencial ao processo decisório o suporte informacional. Diante do exposto, verifica-se que é ponto fundamental o acesso às informações de forma sinérgica e eficaz para que as empresas ajustem suas táticas de logística.

Neste contexto, faz-se necessário confirmar a atribuição da Controladoria de dar suporte informacional ao planejamento, controle e proteção dos interesses da empresa. Deve-se ressaltar que o gerenciamento do sistema de informação pela Controladoria não será substituto de uma gestão eficaz, nem será capaz de corrigir os erros de uma gestão ineficiente. Contudo, a Controladoria exerce forte influência sobre a administração, rumo a decisões lógicas e compatíveis com os objetivos da organização, ou seja, ela possui a função de fazer com que os recursos disponíveis sejam aplicados para a otimização dos resultados da empresa. Neste sentido elaborou-se a seguinte questão - problema:

***Quais os relatórios gerenciais gerados pela Controladoria que dão suporte ao processo decisório da Logística, com vistas à função de distribuição física dos produtos?***

## 1.2. OBJETIVOS

O objetivo geral deste estudo consiste em verificar os relatórios contábeis-gerenciais gerados pela Controladoria que dão suporte ao processo decisório da Logística, com vistas à função de distribuição física dos produtos.

---

<sup>4</sup> PEREIRA, Maria José Lara de Bretas; FONSECA, João Gabriel Marques. **Faces da decisão: as mudanças de paradigmas e o poder da decisão.** São Paulo: Makron Books, 1997, p.240.

Os objetivos específicos que permeiam o presente estudo são:

- descrever a gestão da distribuição física de produtos realizada pela Logística nas empresas objeto de estudo;
- verificar os relatórios contábeis-gerenciais que são disponibilizados pela Controladoria para a Logística;
- identificar, dentre os relatórios gerados pela Controladoria, quais são utilizados pela Logística na função de distribuição física de produtos;
- investigar que relatórios não são gerados pela Controladoria, porém são relevantes ao processo de gestão da distribuição física de produtos;
- averiguar como a Controladoria dá suporte ao processo de gestão da distribuição física de produtos sob a responsabilidade da Logística.

### 1.3. RELEVÂNCIA DO ESTUDO

A origem da função de Logística vem da necessidade de suprimento nos períodos de guerra, passando a ser abordada nas empresas como uma estratégia de marketing, para, somente na última década, ser tratada como uma atividade de gestão dentro das organizações.

A Controladoria, enquanto unidade administrativa, tem por objetivo propiciar informações adequadas ao processo decisório, com o intuito de colaborar com os gestores para o cumprimento de seus objetivos.

Verificar a relação existente entre a Logística e a Controladoria, enquanto unidade administrativa nas organizações, corresponde a comprovar o desempenho tanto da Controladoria, na função de gerenciadora do sistema de informações, quanto da Logística, na gestão de suas funções ao longo da cadeia, em especial na gestão da distribuição física de produtos.

Pereira e Fonseca<sup>5</sup> mencionam que “a disponibilidade de informação no mundo contemporâneo cria um desafio importante: a integração, a monitoração e a segurança das informações, como forma de preservar ou desenvolver pessoas, negócios e recursos”.

Neste sentido, o presente estudo busca evidenciar o suporte proporcionado pelas informações geradas pela Controladoria, considerando os aspectos de integração, monitoração e segurança das mesmas, para o processo de gestão da distribuição física de produtos pela Logística.

---

<sup>5</sup> PEREIRA, Maria José Lara de Bretas; FONSECA, João Gabriel Marques. *Faces da decisão: as mudanças de paradigmas e o poder da decisão*. São Paulo: Makron Books, 1997, p.227.

Para Castro<sup>6</sup>, o tema de uma pesquisa deve ser suficientemente original, relevante e viável. A originalidade do presente tema consubstancia-se do potencial das informações que constam nos relatórios contábeis-gerenciais gerados pela Controladoria para a Logística, bem como da escassez de material bibliográfico pertinente ao suporte informacional da Controladoria ao processo decisório da Logística na gestão da distribuição física de produtos.

Sendo a Logística um segmento fundamental para o desenvolvimento e sucesso das empresas, diante da competitividade empresarial, na oferta de serviços e no atendimento ao cliente, torna-se substancial averiguar que suporte a Logística tem recebido da Controladoria, enquanto gerenciadora do sistema de informações, em especial na gestão da distribuição física de produtos.

O valor do estudo está em fazer uma incursão teórica nas finalidades e desempenho da Controladoria, enquanto provedora de informações econômico-financeiras, para melhorar a eficácia do processo gerencial, em especial no planejamento, controle e proteção dos interesses da empresa no que diz respeito à distribuição física de produtos.

No que diz respeito ao valor prático da fundamentação desta pesquisa, o mesmo consiste em abordar os aspectos do sistema de informação enquanto mecanismo de apoio à gestão, a fim de que os gestores obtenham maior eficácia no processo de gestão da distribuição física de produtos pela Logística.

A viabilidade do presente estudo está em cogitar o que é preconizado pela teoria com a verificação empírica, a partir da disposição das empresas em disponibilizar o que está sendo feito em termos de suporte informacional pela Controladoria para a Logística na gestão da distribuição física de produtos.

#### 1.4. ORGANIZAÇÃO DO ESTUDO

A presente pesquisa encontra-se estruturada em cinco capítulos. No primeiro discorreu-se sobre o tema da pesquisa e formulou-se a questão-problema da mesma. Em seguida apresentou-se os objetivos geral e específicos do presente estudo, bem como a relevância teórico-empírica e a sua organização.

O segundo capítulo compreende a fundamentação teórica da pesquisa, onde foram contemplados os conceitos necessários ao encaminhamento e entendimento da pesquisa, envolvendo a organização e a gestão empresarial. Na seqüência, apresentou-se os

---

<sup>6</sup> CASTRO, Cláudio de Moura. *A prática da pesquisa*. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1977, p.55.

conceitos inerentes a Controladoria e Logística propriamente ditas. Assim, o capítulo teve a finalidade de oferecer uma revisão da literatura, tendo em vista situar a pesquisa no contexto do estado da arte.

No terceiro capítulo é abordada a metodologia utilizada para conduzir a pesquisa. Primeiramente apresentou-se as perguntas de pesquisa, elaboradas com base nos objetivos estabelecidos anteriormente, e a definição das variáveis envolvidas no estudo. Apresentou-se, ainda, o delineamento que norteou a pesquisa, bem como a população pesquisada. O tratamento dispensado aos dados e o instrumento de pesquisa utilizado foram evidenciados na seqüência, assim como as limitações que a tangenciam.

Em seguida, no capítulo quatro, é realizada a apresentação das empresas pesquisadas, bem como a análise dos dados obtidos em relação à questão-problema que norteia a pesquisa.

Por fim, no capítulo cinco, são elencadas as conclusões obtidas mediante a descrição e análise dos dados obtidos, bem como são apresentadas algumas recomendações para futuras reflexões que envolvam o tema Controladoria e Logística.

## 2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Neste capítulo aborda-se, inicialmente, a concepção da organização como um sistema social e o processo de gestão empresarial, bem como o sistema de informação enquanto instrumento administrativo e meio de conhecer o ambiente empresarial. Em seguida, aborda-se a função da Controladoria e o papel do *Controller*, a fim de que os gestores obtenham maior eficácia no processo de gestão empresarial, além dos relatórios contábeis-gerenciais que serão utilizados para nortear tal processo. Além disso, são apresentados conceitos relevantes ao conhecimento da função Logística dentro da empresa, bem como aspectos sobre a gestão da distribuição física de produtos.

### 2.1. A ORGANIZAÇÃO COMO SISTEMA SOCIAL

Para compreender a atual concepção de organização é necessário conhecer o significado da palavra sistema. De acordo com Bio<sup>7</sup>, “considera-se sistema um conjunto de elementos interdependentes, ou um todo organizado, ou partes que interagem formando um todo unitário e complexo”. A organização, enquanto sistema social, é um sistema aberto, visto que este “pode ser compreendido como um conjunto de partes em constante interação [...], constituindo um todo orientado para determinados fins e em *permanente relação de interdependência com o ambiente externo*”.

Nota-se que a caracterização da organização como um sistema aberto denota a interdependência entre as partes relacionadas e a influência do ambiente externo, o que leva à concepção dinâmica da organização.

Etzioni<sup>8</sup> explicita que “as organizações são unidades sociais (ou agrupamentos humanos) intencionalmente construídas e reconstruídas, a fim de atingir objetivos específicos”. Dessa forma, tais agrupamentos, ou unidades, necessitam de uma estrutura bem definida, contudo adaptáveis às mudanças do meio-ambiente em que estão inseridas.

---

<sup>7</sup> BIO, Sérgio Rodrigues. *Sistema de informação: um enfoque gerencial*. São Paulo: Atlas, 1985, p.18.

<sup>8</sup> ETZIONI, Amitai. *Organizações modernas*. 7.ed. São Paulo: Pioneira, 1984, p.3.

Katz e Kahn<sup>9</sup> evidenciam as características da organização social, enfocando cinco aspectos:

- a) *estruturas de manutenção, de produção e apoio de produção*, a fim de assegurar a continuidade da organização;
- b) *padrão elaborado e forma de papel*, que demonstram a divisão do trabalho e o desempenho individual de cargos ou funções;
- c) *clara estrutura de autoridade*, a qual corresponde à hierarquia existente entre os papéis desempenhados;
- d) *estruturas adaptativas*, ou seja, as organizações reagem frente as influências do meio ambiente em que estão inseridas; e
- e) *ideologias*, que são os valores da organização.

Neste sentido, as organizações são claramente estruturadas, por meio de hierarquias e papéis de trabalho bem definidos, dentro de um processo coordenado, a fim de atingir suas metas, alicerçadas em sua missão e objetivos estabelecidos, para garantir sua sobrevivência.

De acordo com a Teoria dos Sistemas, conforme Pereira<sup>10</sup>, a organização caracteriza-se como um sistema aberto e dinâmico, ou seja, “um conjunto de elementos interdependentes que interagem entre si para a consecução de um fim comum, em constante inter-relação com seu ambiente”.

É importante lembrar que a organização está inserida em um ambiente sócio-econômico, no qual, de acordo com Pereira<sup>11</sup>, os recursos consumidos na elaboração de produtos e serviços, bem como estes últimos, possuem valor econômico, o qual tem origem na escassez de recursos e na utilidade desses produtos e serviços. Menciona que “a continuidade da empresa requer, portanto, que o valor econômico dos produtos e serviços gerados (receitas) seja suficiente para repor, no mínimo, o valor econômico (custo) dos recursos consumidos para realização de suas atividades”.

Denota-se que as empresas não podem ignorar os acontecimentos externos que as impactam, pois estas encontram-se inseridas em um meio ambiente e devem inteirar-se, de forma a não serem rejeitadas pelo mesmo. É evidente a interdependência das empresas entre si, com a comunidade e com o governo.

<sup>9</sup> KATZ, Daniel, KAHN, Robert Lester. *Psicologia social das organizações*. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1978, p.65.

<sup>10</sup> PEREIRA, Carlos Alberto. Ambiente, empresa, gestão e eficácia. In: CATELLI, Armando (coord.). *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica - GECON*. São Paulo: Atlas, 1999, p.38.

<sup>11</sup> PEREIRA, Carlos Alberto. Ambiente, empresa, gestão e eficácia. In: CATELLI, Armando (coord.). *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica - GECON*. São Paulo: Atlas, 1999, p.40.

Neste sentido, a organização é retratada como um sistema social, devido suas características estruturais e seu inter-relacionamento com os indivíduos, o meio ambiente e outras organizações. Portanto, a busca da sobrevivência é inerente a sua própria natureza, bem como a sua capacidade de adaptação e mudança, frente às oportunidades e ameaças oriundas das atividades econômicas que se apresentam para a organização.

## 2.2. GESTÃO EMPRESARIAL

O conceito de gestão empresarial pode ser entendido pela etimologia da palavra gestão. A definição da palavra gestão, encontrada no Dicionário da Língua Portuguesa Larousse Cultural<sup>12</sup>, é “Gestão s.f. (lat. gestio). 1. Ação de gerir. 2. Gerência, administração”.

Mosimann e Fisch<sup>13</sup> explicitam que “administrar é conduzir a organização para seus objetivos”. A empresa busca atingir seus objetivos por meio do crescimento, que é consequência da otimização dos resultados econômicos da mesma.

Simon<sup>14</sup> explica que, “na prática, administração é ordinariamente definida como a arte de *conseguir realizar as coisas*”, para tal torna-se necessária a ênfase em métodos e processos que assegurem uma ação positiva, ou seja, princípios que irão nortear o processo decisório nas organizações.

Koontz, O'Donnell e Weihrich<sup>15</sup> mencionam que a “administração é essencial em toda a forma de cooperação organizada, bem como em todos os níveis de organização numa instituição. É função não apenas do presidente da empresa e do general do exército, mas também do supervisor de linha de produção e do comandante do pelotão”, o que nos leva a perceber a amplitude do conceito de gestão, que está inserido em todos os níveis da organização.

Drucker<sup>16</sup> afirma que “gerenciamento é o órgão específico e distintivo de toda e qualquer organização”, o que nos leva a idéia de que está presente em todos os patamares da empresa, diferenciando-se conforme o nível hierárquico da função exercida.

<sup>12</sup> Dicionário da Língua Portuguesa Larousse Cultural. São Paulo: Nova Cultura, 1992, p.555.

<sup>13</sup> MOSIMANN, Clara Pellegrinello; FISCH, Sílvio. *Controladoria: seu papel na administração de empresas*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999, p.28.

<sup>14</sup> SIMON, Herbert A. *Comportamento administrativo: estudo dos processos decisórios nas organizações administrativas*. 2.ed. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1971, p.1.

<sup>15</sup> KOONTZ, Harold; O'DONNELL, Cyril; WEIHRICH, Heinz. *Administração: fundamentos da teoria e da ciência*. 14.ed. v.1. São Paulo: Pioneira, 1986, p.6.

<sup>16</sup> DRUCKER, Peter. *Desafios gerenciais para o século XXI*. São Paulo: Pioneira, 1999, p.18.

De acordo com Pereira<sup>17</sup>, a gestão empresarial corresponde a "existência de alguma energia no sistema empresa que o impulsiona em todas as suas atividades [...], essa energia será responsável pela *vida* do sistema", bem como pela eficácia do mesmo.

Eficácia, conforme Porter<sup>18</sup>, "refere-se a inúmeras práticas que permitem a empresa melhorar a utilização de seus recursos". Explica que a eficácia inclui eficiência, contudo não se limita a esta, tendo em vista que existem diversas práticas que permitem às empresas utilizarem melhor seus recursos, no entanto, o posicionamento estratégico refere-se a desempenhar atividades diferentes da concorrência, ou desempenhar atividades semelhantes de formas diferentes.

Sob esta ótica, Atkinson et al.<sup>19</sup> citam que "o mais importante papel dos empregados da organização é gerenciar a cadeia de atividades de maneira que seja tanto eficaz quanto eficiente". Afirmam que a eficácia está em a organização alcançar seus propósitos ou objetivos, enquanto eficiência, diz respeito a se a organização utiliza o mínimo de recursos possíveis para alcançar seus objetivos.

Neste sentido, segundo Pereira<sup>20</sup>, a gestão empresarial em relação à organização é "responsável por sua dinâmica, pela qualidade de suas respostas ao ambiente, pela manutenção de um equilíbrio em sua estrutura, bem como pela definição de seus objetivos".

No que diz respeito ao aspecto econômico da organização, de acordo com Anthony e Welsch<sup>21</sup>, "toda organização tem objetivos. Em um negócio orientado para o lucro, um importante objetivo é ganhar um lucro satisfatório. A organização seleciona um conjunto de estratégias para alcançar seus objetivos e as pessoas na organização são organizadas da melhor maneira para desempenhar estas estratégias".

Assim, o processo de gestão empresarial deve assegurar o crescimento e continuidade da empresa, por meio de estratégias que permitam obter êxito no alcance de seus objetivos de forma eficiente e eficaz, sendo tal tarefa dependente da ação do homem, os gestores da empresa.

---

<sup>17</sup> PEREIRA, Carlos Alberto. Ambiente, empresa, gestão e eficácia. In: CATELLI, Armando (coord.). *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica* - GECON. São Paulo: Atlas, 1999, p.57.

<sup>18</sup> PORTER, Michael E. What is strategy? *Harvard Business Review*. Boston, v. 74, n. 6, nov./dez. 1996, p.62.

<sup>19</sup> ATKINSON, Anthony A.; et al. *Management accounting*. Nova Jersey: Prentice Hall, 1995, p.46.

<sup>20</sup> PEREIRA, Carlos Alberto. Ambiente, empresa, gestão e eficácia. In: CATELLI, Armando (coord.). *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica* - GECON. São Paulo: Atlas, 1999, p.57.

<sup>21</sup> ANTHONY, Robert N., WELSCH, Glenn A. *Fundamentals of management accounting*. Illinois: Richard D. Irwin, 1981, p.19.

Surge, então, a necessidade de compreender o processo decisório nas organizações, que, para Figueiredo<sup>22</sup>, “é uma seqüência lógica de etapas que expressam a racionalidade com a qual os gestores buscam soluções ótimas para os problemas da empresa”.

Dessa forma, torna-se relevante compreender o processo decisório, a fim de conhecer as etapas que permeiam a gestão empresarial e que operacionalizam o objetivo da gestão empresarial, de buscar a otimização do resultado econômico global das organizações, por meio de uma gestão eficaz e eficiente da cadeia produtiva.

### 2.2.1. O processo decisório

Na administração existem diversos autores que estudam o processo de tomada de decisão nas empresas. De acordo com Etzioni<sup>23</sup>, a teoria da decisão, inserida na análise da decisão na organização, trata das decisões tomadas por indivíduos, sem levar em conta a condição destes, ou seja, é em grande parte prescritiva, indicando os passos necessários para uma decisão racional. Contudo, atualmente faz-se necessário atentar para uma teoria descritiva da decisão, onde existe a análise das condições dos indivíduos tomadores de decisões, bem como do ambiente em que estas decisões são tomadas, a organização.

Simon<sup>24</sup> apresenta uma nova perspectiva para a teoria da administração, explicando que a mesma deve “ocupar-se, simultaneamente, dos processos de decisão e dos processos de ação (...). Tanto a tarefa decisória como a tarefa executória permeiam integralmente a organização, estando a primeira, na realidade, intimamente ligada à última”. Complementa explicando que a seleção de uma decisão diz respeito “pura e simplesmente ao fato de que ao seguir determinado curso de ação, o indivíduo automaticamente abandona outros”<sup>25</sup>, sendo em muitos casos uma ação reflexa condicionada.

Para Simon<sup>26</sup>, além da especialização horizontal do trabalho - que consiste na divisão do trabalho de acordo com uma tarefa específica - existe uma especialização

---

<sup>22</sup> FIGUEIREDO, Sandra Maria. Contabilidade e a gestão empresarial. *Revista Brasileira de Contabilidade*. Brasília, ano XXIV, n.º 93, p.20-34, maio/junho 1995, p.29.

<sup>23</sup> ETZIONI, Amitai. *Organizações modernas*. 7.ed. São Paulo: Pioneira, 1984, p.40.

<sup>24</sup> SIMON, Herbert A. *Comportamento administrativo: um estudo dos processos decisórios nas organizações administrativas*. 2.ed. Rio de Janeiro: FGV, 1971, p.1.

<sup>25</sup> SIMON, Herbert A. *Comportamento administrativo: um estudo dos processos decisórios nas organizações administrativas*. Rio de Janeiro: FGV, 1971, p.3.

<sup>26</sup> SIMON, Herbert A. *Comportamento administrativo: um estudo dos processos decisórios nas organizações administrativas*. 2.ed. Rio de Janeiro: FGV, 1971, p.9.

vertical, baseada no poder. Complementa citando três justificativas para a especialização vertical nas organizações:

- a) *a existência de especialização horizontal torna a especialização vertical absolutamente necessária à obtenção da coordenação entre o pessoal operativo - o que significa o início da integração entre os diversos níveis da organização, respeitando a hierarquia de poder na organização e as etapas do processo decisório;*
- b) *do mesmo modo que a especialização horizontal permite que esse pessoal desenvolva maior habilidade e destreza no desempenho de suas tarefas, a especialização vertical permite, por seu turno, maior destreza na tomada de decisões - em decorrência da integração e hierarquia existentes;*
- c) *a especialização vertical permite que se responsabilize o pessoal de linha pelas suas decisões - o que leva a uma certa autonomia entre o pessoal operacional, tendo em vista a delegação de autoridade, porém sempre objetivando a otimização do resultado global da organização.*

Diante do exposto, percebe-se que, a partir da especialização vertical proposta por Simon, a tarefa do pessoal de linha é basicamente executória, mas já o trabalho de um supervisor contém o aspecto da execução e da tomada de decisão, enquanto que o administrador de nível superior tem como função fundamental a tomada de decisões.

A tomada de decisão, para Jones<sup>27</sup>, “é certamente o encargo mais característico das atividades de um executivo”. Onde o *executivo* é considerado pelo autor como o “homem cuja principal obrigação é dirigir o comportamento dos outros”<sup>28</sup>, planejando metas para o grupo e organizando suas atividades, a fim de alcançar tais metas. Enquanto *decisão* é considerada “como um curso de ação escolhido por aquele que decide, que optou por determinado caminho por julgá-lo o mais eficaz à sua disposição para alcançar os objetivos ou o objetivo visado no momento - ou seja, a melhor maneira de resolver um problema em aberto”<sup>29</sup>.

Jones<sup>30</sup> explica ainda que, para aprimorar o aprendizado na tomada de decisões é necessário cumprir etapas do processo decisório e, conscientemente, colocar em prática o

<sup>27</sup> JONES, Manley Howe. *Tomada de decisão pelo executivo*. São Paulo: Atlas, 1973, p.23.

<sup>28</sup> JONES, Manley Howe. *Tomada de decisão pelo executivo*. São Paulo: Atlas, 1973, p.27.

<sup>29</sup> JONES, Manley Howe. *Tomada de decisão pelo executivo*. São Paulo: Atlas, 1973, p.28.

<sup>30</sup> JONES, Manley Howe. *Tomada de decisão pelo executivo*. São Paulo: Atlas, 1973, p.29.

que a teoria recomenda. O autor apresenta como etapas do processo decisório seis subsistemas conceituais: (1) metas; (2) escadas meios-fim; (3) o processo criativo; (4) as premissas; (5) a pesquisa operacional; e (6) a antecipação das decisões alheias.

As metas correspondem ao objetivo que a organização pretende atingir, as escadas meios-fim correspondem a como estes objetivos serão alcançados, o processo criativo equivale ao planejamento de como atingi-los, com base nas premissas existentes e utilizando-se da técnica de pesquisa operacional para avaliar os riscos, bem como prevendo as decisões alheias que possam interferir no processo.

De acordo com Anthony<sup>31</sup>, a gestão empresarial corresponde ao processo gerencial, no qual o planejamento implica em “decidir que ação deve ser tomada no futuro”, enquanto o controle está relacionado a garantir que a organização aja “de acordo com os seus planos e normas”. Tem-se, então, o ciclo planejamento, execução e controle.

As fases do processo decisório elencadas pelo autor são utilizadas como base para caracterizar as etapas do processo decisório nesta pesquisa, para posteriormente abordar-se o sistema de informações.

#### 2.2.1.2. Planejamento

Segundo Anthony<sup>32</sup>, “planejamento é o processo de decidir que ação deve ser tomada no futuro. A área de abrangência de um plano pode ser um pequeno segmento da empresa, ou pode ser toda a empresa”.

Para Simon<sup>33</sup>, “o comportamento é planejado sempre que é guiado por objetivos ou metas, e é racional quando escolhe as alternativas que levam a consecução das metas previamente selecionadas”, sendo que a escolha das alternativas deve ocorrer à luz dos conhecimentos práticos e científicos do efeito das mesmas.

Trewatha e Newport<sup>34</sup> definem planejamento como a principal função da administração (planos) que direcionem os recursos humanos e materiais da organização a fim de atingir objetivos específicos. Para tal, é necessário que façam parte do planejamento os seguintes elementos: (1) determinar objetivos; (2) prever o futuro; (3) tomar decisões; e (4) usar uma abordagem aceitável.

<sup>31</sup> ANTHONY, Robert N. *Management accounting: text and cases*. 3.ed. Illinois: Richard D. Irwin Inc., 1964, p.4.

<sup>32</sup> ANTHONY, Robert N. *Management accounting: text and cases*. 3.ed. Illinois: Richard D. Irwin Inc., 1964, p.4.

<sup>33</sup> SIMON, Herbert A. *Comportamento administrativo: um estudo dos processos decisórios nas organizações administrativas*. 2.ed. Rio de Janeiro: FGV, 1971, p.5-6.

<sup>34</sup> TREWATHA, Robert L; NEWPORT, M. Gene. *Management*. 3.ed. Texas: Business Publications, 1982, p.74.

Neste sentido, faz-se necessário que a administração faça uma seleção entre suas metas e determine seus objetivos, com base em projeções futuras (realizadas a partir de dados históricos da organização), a fim de tomar decisões de forma consciente e fundamentada na teoria e na prática existentes sobre o assunto pertinente.

Guerreiro<sup>35</sup> explicita que o planejamento é composto por:

- a) caracterizar a necessidade de decisão ou definição do problema;
- b) formular o objetivo e alternativas de ação;
- c) obter informações relevantes, necessárias às alternativas de solução;
- d) avaliar e classificar as alternativas em termos de contribuição para o alcance do objetivo; e
- e) escolher a melhor alternativa de ação.

Para o autor, tais elementos são indispensáveis ao efetivo planejamento dentro dos cursos de ações adotadas - decisões - a fim de atingir as metas estabelecidas.

Horngren, Foster e Datar<sup>36</sup> definem o planejamento “como a escolha de objetivos, prevendo resultados sob vários caminhos alternativos para alcançar esses objetivos e, então, decidir como atingir os objetivos desejados”.

Diante do exposto, verifica-se que, no planejamento, é necessário não apenas definir os objetivos a serem alcançados, mas, principalmente, estabelecer os meios para alcançar tais objetivos, comparando as diversas alternativas possíveis, escolhendo dentre elas a mais condizente com o perfil da organização.

#### 2.2.1.2. Execução

Trewatha e Newport<sup>37</sup> citam como componentes da etapa de execução a organização e a ação. A *organização* consiste na função que envolve a combinação de recursos humanos e materiais na organização como um todo. Enquanto a *ação* corresponde à função que envolve motivação, liderança, comunicação e treinamento, bem como outras formas de influência pessoal.

Para Guerreiro<sup>38</sup>, a execução consiste na “implementação da alternativa escolhida (ação)”. Neste sentido, na etapa de execução, primeiramente é necessário que a

<sup>35</sup> GUERREIRO, Reinaldo. Modelo conceitual de sistema de informação de gestão econômica: uma contribuição à teoria da comunicação da contabilidade. Tese de Doutorado. São Paulo: FEA/USP, 1989, p.56.

<sup>36</sup> HORNGREN, Charles T.; FOSTER, George; DATAR, Srikant M. *Cost accounting: a managerial emphasis*. 8.ed. Englewood Cliffs, New Jersey: Prentice-Hall, 1994, p.7-8.

<sup>37</sup> TREWATHA, Robert L; NEWPORT, M. Gene. *Management*. 3.ed. Texas: Business Publications, 1982, p.7.

<sup>38</sup> GUERREIRO, Reinaldo. Modelo conceitual de sistema de informação de gestão econômica: uma contribuição à teoria da comunicação da contabilidade. Tese de Doutorado. São Paulo: FEA/USP, 1989, p.57.

ação seja concretizada, de modo que ocorra a divisão do trabalho em especialidades, agrupando atividades similares e delegando autoridade, a fim de iniciar e direcionar o trabalho que deve ser realizado para atingir as metas da organização, o que deve ocorrer de forma sinérgica e motivada, coordenando os esforços individuais de cada membro da organização.

Mosimann e Fisch<sup>39</sup> afirmam que a “execução é a etapa do processo de gestão na qual as coisas acontecem, as ações emergem. Essas ações devem estar em consonância com o que anteriormente foi planejado”. Dessa forma, o planejamento antecede as ações de execução e é por meio da ação propriamente dita, que surgem os resultados. Complementam citando que, “na etapa de execução, são armazenados os dados referentes ao desempenho realizado para posterior emissão de relatórios e comparação com os planos e padrões na fase de controle”.

Beuren<sup>40</sup> explica que na fase de execução dos planos organizacionais é necessário que haja um processo coordenado de todas as etapas do gerenciamento da informação, a fim de que esta não perca seu valor estratégico.

Diante do exposto verifica-se que, para a execução das tarefas ocorrer de forma sinérgica e não serem despendidos esforços desnecessários de cada membro da empresa, faz-se necessária a organização das atividades, em especial o gerenciamento da informação, a fim de resultar numa ação motivada e comunicativa, que alcance os resultados definidos no planejamento.

### 2.2.1.3. Controle

A verificação dos resultados atingidos a partir do planejamento e da execução das ações planejadas ocorre por meio do controle, o qual é realizado pelos gestores que estiveram envolvidos nas etapas anteriores. Trewatha e Newport<sup>41</sup> definem controle como “o processo que inclui todas as atividades que tentam corresponder ao desempenho previsto pelos objetivos estabelecidos”. O processo de controle consiste, então, na função administrativa de checar e comparar o desempenho em relação a padrões estabelecidos, bem como iniciar ações corretivas, caso necessário, a fim de alcançar as metas almejadas.

---

<sup>39</sup> MOSIMANN, Clara Pellegrinello, FISCH, Sílvio. *Controladoria: seu papel na administração de empresas*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999, p.37-38.

<sup>40</sup> BEUREN, Ilse Maria. *Gerenciamento da informação: um recurso estratégico no processo de gestão empresarial*. São Paulo: Atlas, 1998, p.67-68.

<sup>41</sup> TREWATHA, Robert L; NEWPORT, M. Gene. *Management*. 3.ed. Texas: Business Publications, 1982, p.430.

A responsabilidade pelo resultado verificado a partir do controle é atribuída aos próprios gestores encarregados do processo decisório. Para Barnard<sup>42</sup>, “o controle se relaciona diretamente, e especialmente na aplicação consciente, com o trabalho da organização como um todo, mais do que com o trabalho dos executivos como tais (...), mas, praticamente, o controle está com os executivos na maior parte”. Em outras palavras, caso o trabalho de uma organização não seja bem sucedido, ou ineficiente, a conclusão é de que há algo de errado com a administração, bem como são necessárias atitudes para a correção de tais falhas.

Observa-se, portanto, que o controle, conforme Guerreiro<sup>43</sup> explicita, consiste na avaliação dos resultados e na implementação de medidas corretivas necessárias, a fim de atingir os objetivos estabelecidos na fase de planejamento.

Atkinson et al.<sup>44</sup> explicam que o controle consiste no “conjunto de métodos e instrumentos que os membros da empresa usam para mantê-la em seu curso a fim de atingir seus objetivos”, por meio de ações corretivas a cada etapa de análise do que foi previsto, conforme os padrões estabelecidos.

Neste sentido, faz-se necessário na etapa de controle o uso de ferramentas que permitam aos gestores a avaliação das ações implementadas, a fim de identificar qualquer tipo de problema, bem como os sucessos alcançados, e certificar-se de que a execução das ações está de acordo com os planos pré-estabelecidos.

Diante do exposto, verifica-se que o controle interfere na execução dos planos, uma vez que as medidas corretivas a serem tomadas farão parte de uma nova execução. Segundo Anthony<sup>45</sup>, “controle é o processo pelo qual a administração assegura-se, o máximo possível, de que a organização faz o que está de acordo com os seus planos e normas. A informação contábil é útil ao controle como meio de *comunicação, motivação e avaliação*”.

Portanto, o controle ocorrerá com base na informação contábil-gerencial recebida pelos gestores de todas as áreas. Enquanto meio de *comunicação*, os relatórios contábeis-gerenciais auxiliam na divulgação sobre os planos e normas da organização, bem como nos tipos de ação que a administração deseja que a organização siga.

---

<sup>42</sup> BARNARD, Chester I. *As funções do executivo*. São Paulo: Atlas, 1971, p.220.

<sup>43</sup> GUERREIRO, Reinaldo. *Modelo conceitual de sistema de informação de gestão econômica: uma contribuição à teoria da comunicação da contabilidade*. Tese de Doutorado. São Paulo: FEA/USP, 1989, p.57.

<sup>44</sup> ATKINSON, Anthony A. et al. *Management accounting*. Nova Jersey: Prentice Hall, 1995, p.94.

<sup>45</sup> ANTHONY, Robert N. *Management accounting: text and cases*. 3.ed. Illinois: Richard D. Irwin Inc., 1964, p.4.

No que diz respeito a *motivação*, é necessário que haja a contratação e treinamento de pessoal pela organização para que, em seguida, esta organização seja motivada de forma que fará aquilo que a administração quer que ela faça. A informação contábil auxiliará este processo de *motivação*.

Quanto a *avaliação*, periodicamente, a administração precisa avaliar como os empregados estão desempenhando suas funções. Como uma *avaliação* de desempenho, pode resultar em aumento de salário, promoção, redirecionamento, ações corretivas de diversos tipos, ou, em casos extremos, demissão. A informação contábil pode auxiliar no processo de *avaliação*, apesar de que uma fundamentação adequada para julgar o desempenho de alguém, não pode ser obtida somente da informação revelada pelos registros contábeis.

Uma das formas de realizar a avaliação citada pelo autor consiste no controle de resultados, uma ferramenta atualmente difundida entre as organizações. Este controle ocorre com base nos relatórios contábeis-gerenciais e, em geral, refletem os esforços de todos aqueles envolvidos na execução das atividades. Merchant<sup>46</sup> comenta sobre os controles de resultados, que:

são um tipo de controle preventivo, os quais são eficazes porque identificam alguns dos problemas que causam a necessidade de controle. Eles são particularmente eficazes em identificar problemas motivacionais. Sem a supervisão ou intervenção de níveis superiores de gestores, o controle de resultados induz os empregados a maximizarem suas chances de produzir os resultados que a organização deseja. Este efeito motivacional desejado ocorre porque os resultados desejados pela organização são também, não coincidentemente, aqueles que irão maximizar as recompensas pessoais dos empregados.

O controle de resultados também informa aos empregados o que se espera deles. Os empregados sabem que devem fazer o que podem para produzir os resultados esperados. Neste sentido, o controle de resultados alivia o problema em potencial de falta de direção.

Para o autor, a implementação de controle de resultados requer estes quatro passos: (1) definir a dimensão em que os resultados são desejados; (2) medir o desempenho nestas dimensões; (3) estabelecer as metas de desempenho pelas quais os empregados lutarão; e (4) fornecer recompensas (ou sanções) para encorajar (ou desencorajar) os comportamentos que levarão aos resultados desejados. Cada um desses passos tem suas vantagens, contudo também representam armadilhas.

Verifica-se, portanto, que os meios de controles são diversos, mas sua função é uma só, avaliar os resultados obtidos com as ações implementadas na etapa de execução, em relação ao direcionamento dado na etapa de planejamento, a fim de providenciar ações

---

<sup>46</sup> MERCHANT, Kenneth. Results controls. In: \_\_\_\_\_ . *Modern management control systems: text & cases*. Nova Jersey: Prentice Hall, 1997, p.69-81.

corretivas, caso seja necessário, ou permitir o andamento da rotina, caso esteja tudo correto.

Como consequência do ciclo planejamento, execução e controle, ocorre a retroalimentação do processo de gestão empresarial, visto que mediante a avaliação dos resultados alcançados haverá a necessidade de um novo planejamento, para encaminhar o processo decisório. Em seguida novas ações serão implementadas, as quais posteriormente estarão sendo, também, avaliadas, o que gera uma nova etapa de controle e assim sucessivamente.

### 2.3. SISTEMA DE INFORMAÇÃO CONTÁBIL-GERENCIAL

McGee e Prusak<sup>47</sup> explicitam que, para uma empresa ser bem-sucedida na tarefa de gerenciar a informação, é necessário que haja “um consenso sobre o que é informação dentro de uma organização, quem a possui, sob que forma é conservada, quem é o responsável pelo seu gerenciamento, e mais importante ainda, como controlar e utilizar a informação que existe em todas as organizações”.

Os sistemas de informação contábil-gerencial são construídos com o intuito de atender a necessidade informacional dos gestores no processo decisório. Pereira e Fonseca<sup>48</sup> explicam que:

as necessidades das pessoas em relação à informação mudam constantemente porque a percepção é individual e contingente. Assim, um corretor da bolsa de valores consegue captar informações vitais para o seu negócio, numa notícia de jornal, referente a um evento político de um país distante, que passa inteiramente despercebido pelas outras pessoas.

Observa-se que o sentido dado a uma determinada informação pode variar de acordo com a pessoa que a está interpretando. Logo, nas organizações cada gestor apresenta uma interpretação dos resultados demonstrados pela informação contábil-gerencial, sendo tal interpretação direcionada ao seu processo decisório e a sua necessidade informacional, enquanto gestor de determinada área na organização.

Para que a necessidade informacional dos gestores seja suprida de forma adequada, Trewatha e Newport<sup>49</sup> esclarecem que “sistemas de informação contábil-gerencial não apenas acontecem - eles precisam ser cuidadosamente desenhados,

<sup>47</sup> MCGEE, James; PRUSAK, Laurence. **Gerenciamento estratégico da informação: aumente a competitividade e a eficiência de sua empresa utilizando a informação como uma ferramenta estratégica.** Rio de Janeiro: Campus, 1994, p.156.

<sup>48</sup> PEREIRA, Maria José Lara de Bretas; FONSECA, João Gabriel Marques. **Faces da decisão: as mudanças de paradigmas e o poder da decisão.** São Paulo: Makron Books, 1997, p.228.

<sup>49</sup> TREWATHA, Robert L; NEWPORT, M. Gene. **Management.** 3.ed. Texas: Business Publications, 1982, p.340.

implementados e monitorados. Duas etapas básicas, mas essenciais no desenvolvimento do sistema, são a organização da informação e o desenho do sistema”. A informação organizada diz respeito àquela armazenada sistematicamente, processada precisamente e com retorno rápido, enquanto que o desenho do sistema deve ser compatível com as necessidades dos gestores, bem como com os recursos existentes.

Com o intuito de melhor atender as necessidades dos gestores e da eficaz construção de um sistema de informação contábil-gerencial, faz-se necessário conhecer aspectos referentes a informação.

### 2.3.1. Dados e informação

Dados e informação são termos comumente confundidos. Neste sentido, Beuren<sup>50</sup> explica que:

os dados podem ser visualizados e discutidos de forma isolada, ou seja, desconectados do contexto de seus usuários. A informação não se limita à simples coleta de dados. Para que os dados se transformem em informação útil, eles precisam ser decodificados, organizados e contextualizados, de acordo com as necessidades dos responsáveis pelo processo decisório.

Rocha<sup>51</sup> refere-se a dado como sendo um “objeto ou evento mensurado” que:

(a) já é conhecido do receptor; e/ou (b) não interessa ao receptor; e/ou (c) é a *matéria-prima* da informação.

Por sua vez para Oliveira<sup>52</sup> o conceito de dado está atrelado a compreensão de determinado fato ou situação, como “qualquer elemento identificado em sua forma bruta”, o que nos leva a principal diferença entre dado e informação: o dado sozinho nada nos revela, é preciso que este seja processado e transformado para vir a ter um significado e, conseqüentemente, ser denominado informação.

Bio<sup>53</sup> aduz que “pode-se entender o *dado* como um elemento da informação (um conjunto de letras ou dígitos), que, tomado isoladamente, não transmite nenhum conhecimento, ou seja, não contém um significado intrínseco”. Em outras palavras, é necessário que haja o agrupamento e o processamento dos dados para que estes sejam tidos como informação.

<sup>50</sup> BEUREN, Ilse Maria. **Gerenciamento da informação**: um recurso estratégico no processo de gestão empresarial. São Paulo: Atlas, 1998, p.47.

<sup>51</sup> ROCHA, Wellington. Contribuição ao estudo de um modelo conceitual de sistema de informação de gestão estratégica. **Tese de doutorado**, São Paulo: FEA/USP, abr. 1999, p.99.

<sup>52</sup> OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. **Sistemas de informações gerenciais**: estratégicas, táticas, operacionais. São Paulo: Atlas, 1992, p.34.

<sup>53</sup> BIO, Sérgio Rodrigues. **Sistema de informação**: um enfoque gerencial. São Paulo: Atlas, 1985, p.29.

Nota-se que o dado é definido como um elemento sem sentido interpretativo para quem o recebe. É um elemento desconexo em relação a qualquer compreensão, para compreendê-lo seria necessário analisá-lo junto a outro dado, a fim de estabelecer algum tipo de conexão, o que nos leva a outro elemento do sistema de informação, que consiste na própria informação. Nakagawa<sup>54</sup> define informação como “o produto final do sistema de informações, e deve ser apresentada em forma e conteúdo adequados ao usuário”.

Bill Gates apud Pereira e Fonseca<sup>55</sup> explica que a “informação é algo que alguém deseja saber, e está disposto a pagar por ela. A informação não é tangível nem mensurável, mas é um produto valioso no mundo contemporâneo porque proporciona poder. O controle da informação é alvo de governos, empresas e pessoas”. Percebe-se, a partir disto, que a informação é fundamental para todos os tipos de organização, seja ela privada ou pública, pequena ou grande.

No que diz respeito ao fluxo de informações nas organizações, Garrison e Noreen<sup>56</sup> esclarecem que, a “informação é o combustível que faz o gerenciamento seguir em frente. Na ausência de um constante fluxo de informação, o gerenciamento estaria sem poder para fazer nada. Felizmente, a maior parte das necessidades informacionais dos gestores são atendidas dentro da própria estrutura organizacional”.

Para chegar-se a informação e seu uso no processo decisório, é preciso transformar os dados em informações, o que somente ocorrerá por meio do conhecimento das necessidades informacionais dos receptores de das informações que serão geradas pelo sistema. Para Drucker<sup>57</sup>, “informação são dados dotados de relevância e propósito. Portanto para converter dados em informação é preciso conhecimento”, sendo que este conhecimento deve ser especializado, a fim de proporcionar informações úteis e relevantes aos usuários.

Neste sentido, verifica-se que a informação é um produto, proveniente da coleta de dados e do tratamento dos mesmos, com base no conhecimento, apresentada de maneira adequada a seus usuários, a fim de proporcionar soluções aos problemas da organização.

---

<sup>54</sup> NAKAGAWA, Masayuki. *Introdução à controladoria: conceitos, sistemas, implementação*. São Paulo: Atlas, 1993, p.60.

<sup>55</sup> PEREIRA, Maria José Lara de Bretas; FONSECA, João Gabriel Marques. *Faces da decisão: as mudanças de paradigmas e o poder da decisão*. São Paulo: Makron Books, 1997, p.225.

<sup>56</sup> GARRISON, Ray H; NOREEN, Eric W. *Managerial accounting: concepts for planning, control, decision making*. 7.ed. Illinois: Irwin, 1994, p.12.

<sup>57</sup> DRUCKER, Peter F. *As novas realidades: no governo e na política, na economia e nas empresas, na sociedade e na visão do mundo*. 3.ed. São Paulo: Pioneira, 1993, p.179.

### 2.3.2. Características da informação

O completo entendimento da caracterização da informação representa um fator primordial para o sucesso de um sistema de informação. Beuren<sup>58</sup> explica que “as informações precisam ser, principalmente, extrovertidas, prospectivas e qualitativas”, o que revela o caráter da informação voltada para o futuro, bem como para o ambiente externo, partindo das capacidades e potencialidades internas da organização.

Hendriksen e Van Breda<sup>59</sup> citam que o FASB - *Financial Accounting Standards Board*, órgão independente reconhecido como principal órgão que regulamenta a profissão contábil nos Estados Unidos, define que as características qualitativas “são atributos de informações contábeis que tendem a ampliar sua utilidade”.

O pressuposto básico para que a informação contábil tenha validade para o processo de gestão empresarial, de acordo com Padoveze<sup>60</sup>, é a sua necessidade enquanto informação, tanto para a fase de planejamento como para a fase de controle.

O Conselho Federal de Contabilidade preconiza as características da informação contábil, por meio da NBC-T 1<sup>61</sup>, a saber:

- a) *confiabilidade* - refere-se a veracidade, completeza e pertinência do conteúdo da informação;
- b) *tempestividade* - diz respeito ao fato da informação chegar ao conhecimento do usuário em tempo hábil a ser utilizada para seus fins;
- c) *compreensibilidade* - consiste na clareza e objetividade com que a informação contábil é divulgada; e
- d) *comparabilidade* - deve possibilitar ao usuário o conhecimento da evolução de determinada informação ao longo do tempo, dentro de uma entidade, ou entre entidades.

Wilkinson e Cerullo<sup>62</sup> relatam que, “para tomar decisões seguras, os gestores devem receber informações de valor. O valor da informação e, portanto, a solidez das decisões pode ser afetada pelas qualidades da mesma”. Complementam, esclarecendo

<sup>58</sup> BEUREN, Ilse Maria. *Gerenciamento da informação: um recurso estratégico no processo de gestão empresarial*. São Paulo: Atlas, 1998, p.44.

<sup>59</sup> HENDRIKSEN, Eldon S. e VAN BREDÁ, Michael F. *Teoria da contabilidade*. São Paulo: Atlas, 1999, p.95.

<sup>60</sup> PADOVEZE, Clóvis Luiz. *Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil*. São Paulo: Atlas, 1996, p.34.

<sup>61</sup> CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL. *Princípios fundamentais de contabilidade e normas brasileiras de contabilidade*. Porto Alegre: CRC-RS, 2000, p.99-101.

<sup>62</sup> WILKINSON, Joseph W., CERULLO, Michael J. *Accounting information systems: essential concepts and applications*. 3.ed. Nova York: John Wiley & Sons, 1997, p.684.

quanto a falta ou deficiência de qualidades na informação em diversas empresas, qualidades estas que consistem em “relevância, precisão, tempestividade, concisão, clareza, mensuração e consistência”.

Portanto, é necessário buscar a minimização de deficiências na geração e disponibilização da informação, para que, dessa forma, ela seja tanto útil aos seus usuários, quanto possua qualidade.

De acordo com Beuren<sup>63</sup>, “os gestores necessitam de informações que estejam em consonância com seus modelos decisórios”, ou seja, a informação deve ter utilidade para o seu usuário. A autora<sup>64</sup> ressalta, ainda, que “é importante que os profissionais da unidade de informação discutam e negociem com os usuários suas reais necessidades informativas”, com o intuito de identificar a utilidade da informação (relatórios) gerada pela Controladoria.

Diante do exposto, observa-se que, além do conhecimento dos acontecimentos no ambiente externo e interno, o profissional que trabalha os dados a fim de transformá-los em informações, deve atender as características da informação necessárias para que a mesma seja considerada útil aos seus usuários, sejam estes internos ou externos à organização.

### 2.3.3. Sistemas de informações

Pereira e Fonseca<sup>65</sup> explicam que “a globalização terá de ser sustentada por sistemas de informação compatíveis para suportar a comunicação e as negociações dela decorrentes”, de forma que o sistema de informações torna-se uma ferramenta fundamental para que as organizações sobrevivam em um mundo globalizado.

O sistema de informação é caracterizado por Bio<sup>66</sup> com ênfase nos seguintes aspectos:

- a) o sistema total é uma extensão do processamento integrado de dados que resulta na integração num único sistema;

---

<sup>63</sup> BEUREN, Ilse Maria. *Gerenciamento da informação: um recurso estratégico no processo de gestão empresarial*. São Paulo: Atlas, 1998, p.28.

<sup>64</sup> BEUREN, Ilse Maria. *Gerenciamento da informação: um recurso estratégico no processo de gestão empresarial*. São Paulo: Atlas, 1998, p.72.

<sup>65</sup> PEREIRA, Maria José Lara de Bretas; FONSECA, João Gabriel Marques. *Faces da decisão: as mudanças de paradigmas e o poder da decisão*. São Paulo: Makron Books, 1997, p.228.

<sup>66</sup> BIO, Sérgio Rodrigues. *Sistema de informação: um enfoque gerencial*. São Paulo: Atlas, 1985, p.26.

- b) o trabalho administrativo deve ser organizado de forma a apresentar a empresa como uma entidade integrada;
- c) o sistema deve incorporar as informações necessárias ao planejamento e controle;
- d) o sistema deve gerar informações necessárias para auxiliar os administradores de todos os níveis a atingirem seus objetivos;
- e) o sistema deve prover informações suficientes e precisas na frequência necessária;
- f) o processamento eletrônico de dados deve representar um papel importante, visto ser necessário automatizar para prover informações exatas rapidamente;
- g) técnicas científicas devem ser usadas na análise de dados.

Portanto, a relevância do sistema de informação reside em gerar informações úteis, na forma de relatórios, que auxiliem os gestores da empresa na busca de soluções para os problemas da empresa, a fim de otimizar os resultados da mesma.

Dias<sup>67</sup> lembra que “o sistema de informação é hoje um elemento indispensável para dar apoio às operações e à tomada de decisão na empresa moderna”, tendo em vista a integração entre as unidades que participam do processo decisório, bem como do reflexo existente entre as decisões de cada unidade na organização como um todo.

Pereira e Fonseca<sup>68</sup> esclarecem que os sistemas de informação “são mecanismos de apoio à gestão, desenvolvidos com base na tecnologia da informação e com o suporte da informática para atuar como condutores das informações que visam facilitar, agilizar e otimizar o processo decisório nas organizações”. Neste sentido, explicam que os sistemas de informação, a fim de serem efetivos, precisam:

- a) atender às reais necessidades dos usuários;
- b) estar centrados no usuário e não no profissional que o criou;
- c) atender ao usuário com presteza;
- d) apresentar custos compatíveis;
- e) adaptar-se constantemente às novas tecnologias de informação; e
- f) estar alinhados com a estratégia de negócios da empresa.

---

<sup>67</sup>DIAS, Donald. *O sistema de informação e a empresa*. Rio de Janeiro: LTC, 1985, p. VII.

<sup>68</sup>PEREIRA, Maria José Lara de Bretas; FONSECA, João Gabriel Marques. *Fases da decisão: as mudanças de paradigmas e o poder da decisão*. São Paulo: Makron Books, 1997, p.241-242.

Denota-se pelo exposto que a efetividade de um sistema de informações encontra-se atrelada às necessidades do usuário, com base em uma constante atualização tecnológica, verificando-se a relação custo-benefício, bem como em conformidade com as estratégias da organização.

Neste contexto, o sistema de informações se apresenta como ferramenta primordial do processo de gestão empresarial, visto que será com base neste que os gestores tomarão decisões rumo ao melhor caminho a ser seguido para a otimização do resultado empresarial.

#### 2.3.4. O sistema contábil-gerencial

Para Garrison e Noreen<sup>69</sup>, a informação contábil é um fator-chave na análise de métodos alternativos na solução de problemas, em função de que diversas proposições, em geral, têm custos e benefícios específicos que podem ser mensurados e utilizados na decisão sobre que proposição escolher. Complementam explicando que “um elemento essencial para a informação contábil é que ela deve ser apresentada de forma sucinta (...), pois a necessidade inicial de um gestor não são detalhes, mas sim sínteses de informações detalhadas que tenham sido construídas em relatórios contábeis”. Com base nestes resumos, o gestor será capaz de verificar onde os problemas existem e onde seu tempo deve ser dispendido, a fim de incrementar a eficácia da organização.

Perez Jr. e Begalli<sup>70</sup> ressaltam que “o sistema de informações contábeis deve captar os fatos econômicos, financeiros e patrimoniais, processá-los e emitir os relatórios contábeis para a tomada de decisões”, com o intuito de desenvolver o suporte informacional aos gestores durante o processo decisório, baseado em dados contábeis registrados e posteriormente transformados em informação.

De acordo com Horngren<sup>71</sup>, “a responsabilidade do contador é ter certeza de que o administrador se oriente por dados que interessam, informações que o levam a tomar a melhor decisão”. Percebe-se que a relevância do papel da contabilidade está no processo

---

<sup>69</sup>GARRISON, Ray H; NOREEN, Eric W. *Managerial accounting: concepts for planning, control, decision making*. 7.ed. Illinois: Irwin, 1994, p.13.

<sup>70</sup>PEREZ JR., José Hernandez; BEGALLI, Glaucos Antonio. *Elaboração das demonstrações contábeis*. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1999, p.25.

<sup>71</sup>HORNGREN, Charles T. *Introdução à contabilidade gerencial*. 5.ed. Rio de Janeiro: Prentice-Hall do Brasil, 1981, p.67.

decisório, não como responsável pelas decisões, mas pelo levantamento dos dados e pela transformação destes em informação, de modo que interessa aos gestores.

Os sistemas de contabilidade, conforme Kaplan e Atkinson<sup>72</sup>, “representam um papel vital na ajuda aos gerentes de organizações (...). Um excelente sistema de contabilidade gerencial pode não garantir o sucesso competitivo (...). Contudo, um sistema de contabilidade gerencial ineficaz, produzindo informações atrasadas, distorcidas e muito agregadas, pode facilmente enfraquecer os esforços de companhias com excelentes atividades”.

Oliveira<sup>73</sup> esclarece que um sistema de informação gerencial corresponde ao “processo de transformação de dados em informações que são utilizadas na estrutura decisória da empresa, bem como proporcionam a sustentação administrativa para otimizar os resultados esperados”. Tal leva a concepção de que um sistema de informação contábil-gerencial equivale ao processo no qual as informações contábeis-gerenciais são utilizadas como suporte no processo decisório nas organizações.

A informação fornecida pela contabilidade, segundo Garrison e Noreen<sup>74</sup>, “é essencialmente de natureza financeira e ajuda o gestor a cumprir as funções de planejamento, controle, organização e direcionamento, bem como na tomada de decisões”.

O êxito de um sistema de informação contábil-gerencial, conforme elencam Ein-Dor e Segev<sup>75</sup>, são determinados pelos seguintes critérios:

- a) *rentabilidade* - corresponde à análise custo-benefício do sistema;
- b) *desempenho* - está relacionado ao desempenho dos gestores;
- c) *áreas de aplicação* - diz respeito à aplicação em problemas de maior importância dentro da organização;
- d) *satisfação dos usuários* - relaciona-se à avaliação por parte daqueles para quem o sistema foi projetado como um instrumento de auxílio; e
- e) *grau de utilização* - depende da intensidade de uso pelos gestores da organização

---

<sup>72</sup> KAPLAN, Robert S., ATKINSON, Anthony A. *Advanced management accounting*. Nova Jersey: Prentice Hall, 1989, p.13-14.

<sup>73</sup> OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. *Sistemas de informações gerenciais: estratégicas, táticas, operacionais*. São Paulo: Atlas, 1992, p.39.

<sup>74</sup> GARRISON, Ray H; NOREEN, Eric W. *Managerial accounting: concepts for planning, control, decision making*. 7.ed. Illinois: Irwin, 1994, p.12

<sup>75</sup> EIN-DOR, Phillip; SEGEV, Eli. *Administração de sistemas de informação*. 3.ed. Rio de Janeiro: Campus, 1986, p.32-33.

Diante do exposto, percebe-se que um sistema de informação contábil-gerencial alcançará êxito no processo decisório a partir do momento em que seja aplicado de forma rentável em alguma área de preocupação da organização e que seja utilizado amplamente pelos gestores, de forma que estes estejam satisfeitos com tais informações, bem como tenham um incremento na qualidade de seus desempenhos.

Guerreiro<sup>76</sup> enfatiza que “os sistemas de informações contábeis devem ser configurados de forma a atender eficientemente as necessidades informativas de seus usuários, bem como incorporar conceitos, políticas e procedimentos que motivem e estimulem o gestor a tomar as melhores decisões para a empresa”.

Neste contexto, fica clara a relevância da existência de um sistema de informações contábeis-gerenciais, a fim de auxiliar o processo decisório nas organizações, tendo em vista que será através da sinergia entre as unidades administrativas, bem como entre os gestores, que a organização irá atingir a otimização de seus resultados.

#### 2.4. A FUNÇÃO DA CONTROLADORIA

A fim de entender a Controladoria como gerenciadora do sistema de informação contábil-gerencial, faz-se necessário conhecer suas atribuições, bem como as funções do *Controller*. As funções de Controladoria podem ser exercidas tanto em organizações de grande porte, como em pequenas e médias empresas. Contudo, no Brasil, encontra-se a função de Controladoria mais facilmente em empresas de grande porte, conforme Yoshitake<sup>77</sup>, devido tal conceito ter se desenvolvido no Brasil em função da instalação de grandes empresas norte-americanas.

Para Tung<sup>78</sup>, “a Controladoria é o órgão que fornece dados e informações, que planeja e pesquisa, procurando sempre mostrar à cúpula os pontos de estrangulamento atuais ou futuros capazes de colocar a empresa em perigo ou de reduzir a rentabilidade”, sendo, portanto, se visualizada como unidade administrativa, um órgão de suporte dentro do organograma da empresa.

---

<sup>76</sup>GUERREIRO, Reinaldo. Modelo de sistema de informação contábil. In: CATELLI, Armando (coord.). *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica - GECON*. São Paulo: Atlas, 1999, p.317.

<sup>77</sup>YOSHITAKE, Mariano. *Funções do controller: conceitos e aplicações de controle gerencial. Dissertação de Mestrado*. São Paulo: FEA/USP, 1982, p.33.

<sup>78</sup>TUNG, Nguyen. *Controladoria financeira das empresas: uma abordagem prática*. 8.ed. São Paulo: Edições Universidade-Empresa Ltda., 1993, p.34.

### 2.4.1. Atribuições da Controladoria

A Controladoria é analisada sob a ótica de ramo do conhecimento e de unidade administrativa. Almeida, Parisi e Pereira<sup>79</sup> afirmam que a Controladoria, enquanto ramo do conhecimento, é responsável pelo estabelecimento das bases teóricas e conceituais necessárias para a modelagem, construção e manutenção dos sistemas de informações, no sentido de suprir adequadamente as necessidades informativas dos gestores e os induzir durante o processo de gestão, quando requeridos, a tomarem decisões ótimas.

Por sua vez, enquanto unidade administrativa, conforme Mosimann e Fisch<sup>80</sup>, “tem por finalidade garantir informações adequadas ao processo decisório, colaborar com os gestores em seus esforços de obtenção da eficácia de suas áreas quanto aos aspectos econômicos e assegurar a eficácia empresarial, também sob os aspectos econômicos, por meio da coordenação dos esforços dos gestores das áreas”.

No presente estudo, a Controladoria é visualizada sob o enfoque administrativo, onde possui missão, princípios e funções, definidos de acordo com a gestão empresarial. A função da Controladoria dentro de uma organização, de acordo com Kanitz<sup>81</sup>, consiste em dirigir e implantar os sistemas de:

- a) *informação* - compreende os sistemas contábeis e financeiros da empresa;
- b) *motivação* - refere-se aos efeitos dos sistemas de controle sobre o comportamento das pessoas diretamente atingidas;
- c) *coordenação* - diz respeito a assessoria que o Controlador presta à direção da empresa, sugerindo soluções;
- d) *avaliação* - compreende a interpretação dos fatos e avaliação dos resultados;
- e) *planejamento* - fundamenta-se em determinar se os planos são consistentes e viáveis, aceitos e coordenados, e se podem servir de base para avaliação posterior; e
- f) *acompanhamento* - consiste em acompanhar de perto a evolução dos planos traçados.

O *Controller*, segundo Garrison *apud* Mosimann e Fisch<sup>82</sup>, "como gestor do sistema de informações, está em posição de exercer controle por meio do relato e da

<sup>79</sup> ALMEIDA, Lauro Brito de, PARISI, Cláudio, pereira, Carlos Alberto. Controladoria. In: CATELLI, Armando (coord.). *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica* - GECON. São Paulo: Atlas, 1999, p.370.

<sup>80</sup> MOSIMANN, Clara Pellegrinello, FISCH, Sílvio. *Controladoria: seu papel na administração de empresas*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999, p.88.

<sup>81</sup> KANITZ, Stephen Charles. *Controladoria: teoria e estudos de caso*. São Paulo: Pioneira, 1976, p.7-8.

<sup>82</sup> MOSIMANN, Clara Pellegrinello, FISCH, Sílvio. *Controladoria: seu papel na administração de empresas*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999, p.89.

interpretação dos dados necessários à tomada de decisões". Por conseguinte, a Controladoria está diretamente relacionada ao processo de gestão dentro de uma empresa.

Wilson e Colford apud Figueiredo<sup>83</sup> definem cinco funções para a Controladoria, a saber:

- a) *planejamento* - estabelecer e manter um plano integrado para as operações compatíveis com os objetivos da empresa, a curto e longo prazo, com análises e divulgação posteriores;
- b) *controle* - desenvolver e revisar constantemente os padrões de avaliação de desempenho, a fim de que se tornem guias, bem como estejam de acordo com os padrões pré-estabelecidos;
- c) *informação* - preparar, analisar e interpretar os resultados financeiros, de forma a serem úteis aos gestores no processo de tomada de decisões, bem como aos usuários externos;
- d) *contabilidade* - delinear, estabelecer e manter o sistema de contabilidade geral e de custos em todos os níveis da empresa, registrando todas as transações e preparando as demonstrações financeiras externas; e
- e) *outras funções* - administrar e supervisionar cada uma das atividades que impactam o desempenho empresarial, dentre elas o envolvimento com auditores internos e externos, bem como autoridades fiscais.

As funções da Controladoria apresentadas pelos autores são semelhantes em conteúdo, diferenciando-se, algumas vezes, quanto à classificação. Contudo, percebe-se que as funções da Controladoria fundamentam-se no tripé planejamento, execução e controle.

Deve-se ressaltar que entre as funções da Controladoria, segundo Roehl-Anderson e Bragg<sup>84</sup>, está "o relato preciso da informação. A integridade da função deve ser preservada no sentido de ser útil". Figueiredo<sup>85</sup> destaca que ela tem a missão de "zelar pela continuidade da empresa assegurando a otimização do resultado global".

---

<sup>83</sup> FIGUEIREDO, Sandra Maria. Contabilidade e a gestão empresarial. *Revista Brasileira de Contabilidade*. Brasília, ano XXIV, n.º 93, p.20-34, maio/junho 1995, p.25.

<sup>84</sup> ROEHL-ANDERSON, Janice M., BRAGG, Steven M. *The controller's function: the work of the managerial accountant*. Nova York: John Wiley & Sons, 1996, p.6.

<sup>85</sup> FIGUEIREDO, Sandra Maria. Contabilidade e a gestão empresarial. *Revista Brasileira de Contabilidade*. Brasília, ano XXIV, n.º 93, p.20-34, maio/junho 1995, p.25.

Denota-se pelo exposto que a Controladoria contribuirá para o processo de gestão empresarial exercendo suporte por meio de um sistema de informações eficaz e sinérgico entre os gestores, zelando pela maximização do resultado da empresa.

#### 2.4.2. O papel do *Controller*

Para que a Controladoria exerça suas funções, com vistas a cumprir sua missão e para que seus objetivos sejam alcançados, surge a necessidade de profissionais que possuam certos atributos para assegurar que isto ocorra.

Iudícibus<sup>86</sup> afirma que a característica fundamental de um contador gerencial é “saber *tratar*, refinar e apresentar de maneira clara, resumida e operacional dados esparsos contidos nos registros da contabilidade financeira, de custos etc., bem como juntar tais informes com outros conhecimentos não especificamente ligados a área contábil para suprir a administração em seu processo decisório”. Encontram-se aqui compreendidos atributos que o *Controller* deve ter, complementa, enquanto “contador com mentalidade gerencial”.

Os atributos necessários ao *Controller* para que este desempenhe o seu papel, conforme Pereira<sup>87</sup>, são “conhecimento do setor econômico em que a empresa está inserida [...], conhecimento e habilidades de análise dos problemas administrativos, de produção, estatísticos, de comunicação e principalmente de contabilidade e custo”. Ademais, o *Controller* necessita de recursos materiais e humanos, que lhe permitam o processo de simulações de informações, bem como a coleta e processamento de dados necessários para a geração de soluções alternativas.

As responsabilidades do *Controller* expandiram-se gradativamente, estando, hoje, o *Controller*, cada vez mais, envolvido com o processo de tomada de decisões da organização. Contudo, raramente, o *Controller* deixará de desempenhar as tarefas tradicionalmente atribuídas a ele.

Figueiredo<sup>88</sup> define o *Controller* como “o gestor encarregado do departamento de Controladoria. Seu papel é, por meio do gerenciamento de um eficiente sistema de informação, zelar pela continuidade da empresa, viabilizando as sinergias existentes,

<sup>86</sup> IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Contabilidade gerencial*. 6.ed. São Paulo: Atlas, 1998, p.17.

<sup>87</sup> PEREIRA, Elias. Controladoria, gestão empresarial e indicador de eficiência em agribusiness. In: MARION, José Carlos (coord.). *Contabilidade e controladoria em agribusiness*. São Paulo: Atlas, p. 134-153, 1996, p.141.

<sup>88</sup> FIGUEIREDO, Sandra Maria. Contabilidade e a gestão empresarial. *Revista Brasileira de Contabilidade*. Brasília, ano XXIV, n.º 93, p.20-34, maio/junho 1995, p.26.

fazendo com que as atividades, sendo desenvolvidas conjuntamente, alcancem resultados superiores aos que alcançariam se fossem desenvolvidas independentemente”.

Roehl-Anderson e Bragg<sup>89</sup> elencam quatro funções distintas do *Controller*:

- a) *planejamento* - o *Controller* gerencia o processo de determinar o que, quando e como fazer. É um processo iterativo, os objetivos da empresa podem mudar de acordo com a reavaliação contínua de seus recursos, condições de negócios e ações dos concorrentes.
- b) *organização* - o *Controller* precisa de pessoal, recursos, equipamentos e material para realizar a parte do planejamento que lhe compete. O item chave é assegurar a qualidade do pessoal.
- c) *direcionamento* - o *Controller* deve assegurar que o pessoal, equipamento e materiais trabalhem em conjunto para concluir o planejamento. O elemento chave é a comunicação, dessa forma o *Controller* e toda sua equipe ficam a par de como os pedaços se encaixam para realizar o planejamento, bem como corrigir qualquer problema imediatamente.
- d) *mensuração* - o *Controller* deve estabelecer padrões, criar sistemas de mensuração, bem como mensurar e interpretar os resultados atuais em relação aos padrões pré-estabelecidos, em toda a empresa. O *Controller* deve estar hábil a desenvolver tendências e relações a fim de auxiliar as operações executivas.

Verifica-se que o escopo das funções do *Controller* é amplo dentro da organização, sempre alicerçado no ciclo planejamento, execução e controle. Contudo, para que ele não seja visto apenas como o relator da informação financeira, é necessário que cada profissional que esteja ocupando tal função vá além, expandindo o escopo de suas funções, bem como se tornando um valioso membro da equipe administrativa.

#### 2.4.3. O suporte da Controladoria no processo de gestão

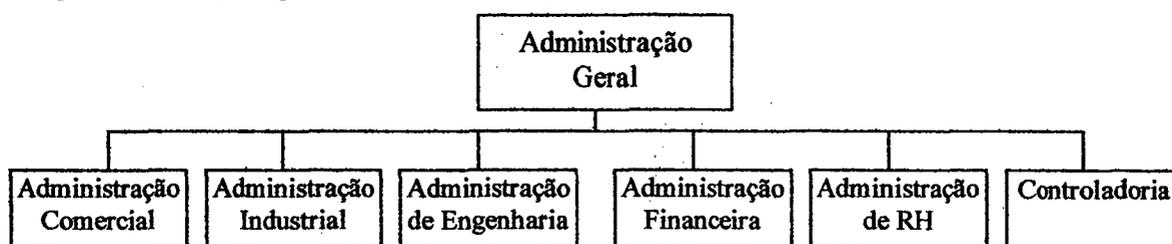
Uma vez levantadas as características da organização como um sistema aberto, onde os *inputs* são introduzidos e, quando processados, geram os *outputs*, torna-se evidente a necessidade das organizações reagirem frente às pressões deste ambiente, tanto interno quanto externo.

---

<sup>89</sup> ROEHL-ANDERSON, Janice M., BRAGG, Steven M. *The controller's function: the work of the managerial accountant*. Nova York: John Wiley & Sons, 1996, p.2.

As organizações são orientadas para a otimização de resultado, que é viabilizado por meio do processo de gestão empresarial, a fim de garantir sua sobrevivência. O processo de gestão empresarial é assistido pela Controladoria, enquanto unidade administrativa gerenciadora do sistema de informações, no processo de tomada de decisões, conforme mostra a Figura 1.

**Figura 1 - Organograma básico da organização**



FONTE: RICCIO, Edson Luiz. *Conceitos de controladoria*. São Paulo: FEA / USP, 1995.(mimeo)

Observa-se a relação da unidade de Controladoria com a administração geral, encontrando-se no mesmo patamar das demais unidades administrativas operacionais com a função de fornecer suporte informacional, tanto à administração geral, quanto às demais unidades.

Oliveira<sup>90</sup> cita que, dentro dos modernos conceitos de gestão, “uma controladoria eficiente e eficaz deve estar capacitada a organizar e reportar dados e informações relevantes e exercer uma força capaz de influir nas decisões dos gestores da entidade”. Em outras palavras, a Controladoria deve ser capaz de influenciar positivamente o processo decisório, com base em seu potencial informacional.

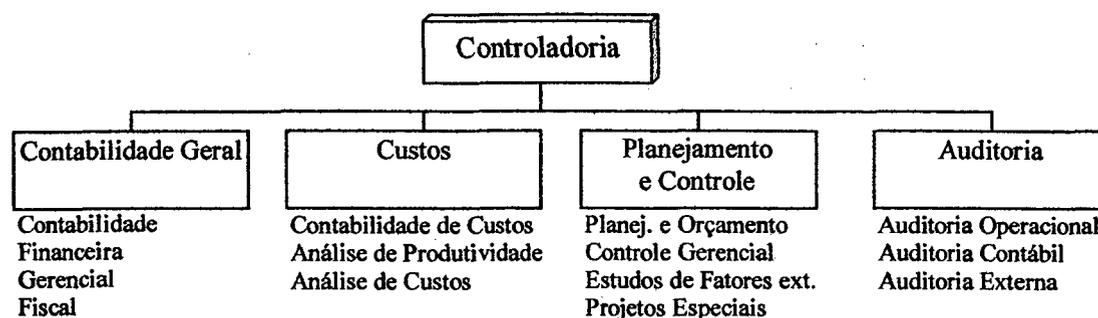
Tal influência deve levar a melhoria dos sistemas de controle gerenciais, bem como, conseqüentemente, a uma maior eficiência e eficácia no desempenho dos gestores, lembrando sempre da importância de um sistema de informação compatível com a comunicação e negociações decorrentes do processo de globalização.

Dentro da estrutura apresentada, é importante ressaltar a representação de um comitê executivo de Controladoria, voltado ao planejamento e controle de uma empresa, que conforme Riccio<sup>91</sup>, seria dado como evidenciado na Figura 2.

<sup>90</sup> OLIVEIRA, Luís Martins de. *Controladoria: conceitos e aplicações*. São Paulo: Futura, 1998, p.19.

<sup>91</sup> RICCIO, Edson Luiz. *Conceitos de controladoria*. São Paulo: FEA / USP, 1995.(mimeo)

**Figura 2 - Organograma de um Comitê Executivo de Controladoria**



FONTE: RICCIO, Edson Luiz. *Conceitos de controladoria*. São Paulo: FEA / USP, 1995.(mimeo)

Verifica-se, portanto, a Controladoria entrelaçada com a gestão empresarial, dentro de uma organização, exercendo seu papel de suporte informacional, por meio da contabilidade geral, contabilidade de custos, do planejamento e controle e da auditoria.

Neste contexto, o desempenho da Controladoria, enquanto provedora de informações econômico-financeiras, a fim de incrementar a eficiência e eficácia do processo gerencial e proteção dos interesses da empresa, ocorre por meio do tratamento dos dados operacionais, no sistema de informações contábeis, atrelado a dados sobre as ameaças e oportunidades, pontos fracos e fortes da organização e outros conhecimentos que vão além da área contábil, com o intuito de gerar e disponibilizar informações úteis aos gestores no processo de tomada de decisões.

## 2.5. RELATÓRIOS CONTÁBEIS-GERENCIAIS

Conforme exposto anteriormente, o *Controller* é o profissional que irá tratar a informação de modo que ela seja apresentada de forma clara e resumida, o que é operacionalizado por meio de relatórios, aqui denominados relatórios contábeis-gerenciais, os quais devem ser elaborados a fim de atender as necessidades informacionais dos gestores.

Os relatórios gerenciais, conforme Boucinhas et al.<sup>92</sup> "devem ser objetivos, isto é, reportar o que realmente ocorreu; devem ser feitos a tempo; devem ser claros e facilmente entendidos". Já há modelos de relatórios gerenciais contemplados na literatura, mas eles devem ser elaborados a fim de atender necessidades específicas dos gestores.

<sup>92</sup> BOUCINHAS et al. Informações de custos para decisões. In: CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO. *Curso de contabilidade gerencial - 6*. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1997, p.249.

No que diz respeito aos relatórios contábeis denominados legais, tem-se o que é preconizado pela Lei 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas) e pelo Conselho Federal de Contabilidade, que é o órgão normatizador da classe contábil em nosso país.

Cabe, então, esclarecer quais são os relatórios legais e os gerenciais, bem como suas principais características e contribuições ao processo decisório.

### 2.5.1. Relatórios legais

Segundo a FIPECAFI<sup>93</sup>, o conjunto de informações a ser divulgado por uma organização compreende, em conformidade com a Lei das Sociedades Anônimas - Lei 6.404/76:

- a) o relatório da administração;
- b) as demonstrações financeiras e as notas explicativas que as integram; e
- c) o parecer dos auditores independentes.

O relatório da administração corresponde ao complemento necessário ao perfeito entendimento das demonstrações financeiras publicadas por uma empresa, a fim de fornecer informações ao processo decisório da empresa, abordado aqui como relatório contábil-gerencial.

As demonstrações financeiras, junto com as notas explicativas, correspondem aos relatórios contábeis regulamentados pela Lei 6.404/76, os quais são denominados no presente estudo como relatórios legais.

O parecer dos auditores independentes faz parte da exigência normativa da Comissão de Valores Mobiliários - CVM às sociedades de capital aberto. Tal aspecto não será abordado na presente pesquisa, tendo em vista que não faz parte do escopo de objetivos que se pretende alcançar.

O conceito de demonstrações contábeis, bem como o seu conteúdo, estrutura e nomenclatura, encontrado na Norma Brasileira de Contabilidade - NBC T 3<sup>94</sup>, estabelecida pelo Conselho Federal de Contabilidade, é de que “as demonstrações contábeis são extraídas dos livros, registros e documentos que compõem o sistema contábil de qualquer tipo de entidade”.

---

<sup>93</sup> FIPECAFI - Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras. **Manual de contabilidade das sociedades por ações: aplicável também às demais sociedades**. 4.ed. São Paulo: Atlas, 1995, p.655.

<sup>94</sup> CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL. **Princípios fundamentais de contabilidade e normas brasileiras de contabilidade**. Porto Alegre: CRC-RS, 2000, p.121.

Marion<sup>95</sup> esclarece que o “relatório contábil é a exposição resumida e ordenada de dados colhidos pela contabilidade. Objetiva relatar às pessoas que se utilizam da contabilidade (...) os principais fatos registrados pela Contabilidade em determinado período”.

Observa-se pelo exposto que os relatórios contábeis legais são elaborados a partir dos dados provenientes dos registros das transações contábeis da empresa em determinado período, com o intuito de relatar, de forma ordenada, tais fatos, a fim de dar suporte informacional aos usuários da informação contábil.

No que diz respeito ao conjunto de demonstrações que devem ser elaboradas e divulgadas, o artigo 176 da Lei 6.404/76<sup>96</sup> determina que:

Art. 176 - Ao fim de cada exercício social, a Diretoria fará elaborar com base na escrituração mercantil da companhia, as seguintes demonstrações financeiras, que deverão exprimir com clareza a situação do patrimônio da companhia e as mutações ocorridas no exercício:

I - balanço patrimonial;

II - demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados;

III - demonstração do resultado do exercício;

IV - demonstração das origens e aplicações de recursos.

(...)

§ 4º As demonstrações serão complementadas por notas explicativas e outros quadros analíticos ou demonstrações contábeis necessárias para o esclarecimento da situação patrimonial e dos resultados do exercício.

Contudo, o artigo da Lei não faz menção à demonstração das mutações do patrimônio líquido, tendo em vista que a obrigatoriedade de sua publicação somente é exigida pela Comissão de Valores Mobiliários, conforme Instrução CVM n.º 59, de 22 de dezembro de 1986. Não obstante, a Lei 6.404/76<sup>97</sup> faz a seguinte menção no parágrafo segundo do artigo 186:

Art. 186 - (...)

§ 2º A demonstração de lucros ou prejuízos acumulados deverá indicar o montante do dividendo por ação do capital social e poderá ser incluída na demonstração das mutações do patrimônio líquido, se elaborada e publicada pela companhia.

A fim de melhor entender as demonstrações contábeis elaboradas para dar suporte ao processo decisório, bem como para atender a exigência de publicação pelos órgãos reguladores da contabilidade, fundamentadas na figura da Lei 6.404/76, faz-se a seguir um detalhamento sobre cada uma delas.

<sup>95</sup> MARION, José Carlos. **Contabilidade empresarial**. 8.ed. São Paulo: Atlas, 1998, p.51.

<sup>96</sup> BRASIL. Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as sociedades por ações. **Manuais de Legislação Atlas**, 6.ed, São Paulo, v.28, 1999, p.71.

<sup>97</sup> BRASIL. Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as sociedades por ações. **Manuais de Legislação Atlas**, 6.ed, São Paulo, v.28, 1999, p.76

### 2.5.1.1. Balanço patrimonial

O balanço patrimonial, conforme preconiza a NBC T 3<sup>98</sup>, “é a demonstração contábil destinada a evidenciar, quantitativa e qualitativamente, numa determinada data, o Patrimônio e o Patrimônio Líquido da entidade”.

Perez Jr. e Begalli<sup>99</sup> explicitam que o “Balanço Patrimonial é um relatório estático, isto é, apurado em determinada data”, sendo estruturado em dois grandes grupos: o Ativo e o Passivo. Complementam esclarecendo que “o Balanço Patrimonial é um relatório que apresenta as fontes e destinações dos recursos investidos na empresa”.

Segundo a FIPECAFI<sup>100</sup>, “o balanço tem por finalidade apresentar a posição financeira e patrimonial da empresa em determinada data, representando, portanto, uma posição estática”. O balanço patrimonial apresenta-se como a demonstração que retrata os componentes do ativo, passivo e patrimônio líquido de uma organização em determinado momento, ajudando a compreender a posição econômico-financeira da mesma.

O artigo 178 da Lei 6.404./76<sup>101</sup> determina que “no balanço, as contas serão classificadas segundo os elementos do patrimônio que registrem, e agrupados de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira da companhia”. A representação gráfica simplificada do balanço patrimonial é dada conforme o Quadro 1:

**Quadro 1- Representação gráfica do balanço patrimonial**

<b>BALANÇO PATRIMONIAL</b>	
<b>ATIVO</b>	<b>PASSIVO</b>
Ativo Circulante	Passivo Circulante
	Passivo Exigível a Longo Prazo
Ativo Realizável a Longo Prazo	Resultado de Exercícios Futuros
	Patrimônio Líquido
Ativo Permanente	Capital social
Investimentos	Reservas de Capital
Imobilizado	Reservas de Reavaliação
Ativo Diferido	Reservas de Lucros
	Lucros ou Prejuízos Acumulados
<b>TOTAL</b>	<b>TOTAL</b>

FONTE: FIPECAFI - Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras. **Manual de contabilidade das sociedades por ações: aplicável também às demais sociedades**. 4.ed. São Paulo: Atlas, 1995, p.35.

<sup>98</sup> CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL. **Princípios fundamentais de contabilidade e normas brasileiras de contabilidade**. Porto Alegre: CRC-RS, 2000, p.122.

<sup>99</sup> PEREZ JR., José Hernandez; BEGALLI, Glaucos Antonio. **Elaboração das demonstrações contábeis**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1999, p.65.

<sup>100</sup> FIPECAFI - Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras. **Manual de contabilidade das sociedades por ações: aplicável também às demais sociedades**. 4.ed. São Paulo: Atlas, 1995, p.34.

<sup>101</sup> BRASIL. Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as sociedades por ações. **Manuais de Legislação Atlas**, 6.ed, São Paulo, v.28, 1999, p.72-73.

O autor explica que o balanço patrimonial é um relatório que reflete a posição financeira da empresa em determinado momento, constituído de duas colunas, onde a coluna do lado direito é denominada Passivo e Patrimônio Líquido e a coluna do lado esquerdo é denominada Ativo, sendo tal atribuição mera convenção.

No ativo, dentro do balanço patrimonial, as contas serão dispostas em ordem decrescente de liquidez dos elementos nelas registrados, dentro dos grupos apresentados anteriormente. Enquanto no passivo as contas serão dispostas de acordo com a exigibilidade dos elementos que representam.

O balanço patrimonial apresenta-se, portanto, como um relatório contábil de natureza estática, que demonstra as origens e aplicações de recursos, quantitativa e qualitativamente, a fim de propiciar o conhecimento do patrimônio da empresa, bem como da riqueza de seus acionistas.

#### 2.5.1.2. Demonstração do resultado do exercício - DRE

A demonstração do resultado do exercício é conceituada pela NBC T 3<sup>102</sup> como sendo “a demonstração contábil destinada a evidenciar a composição do resultado formado num determinado período de operações da Entidade”. Observando o princípio contábil da competência, evidenciará a formação dos vários níveis de resultados mediante o confronto entre receitas, custos e despesas.

A Lei 6.404/76<sup>103</sup> determina, em seu artigo 187, o que deve ser discriminado por esta demonstração, dentre estes, a receita bruta de vendas e serviços, a receita líquida, as despesas, as receitas e despesas não operacionais, a provisão para o imposto de renda, bem como as participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias e, ao final, o lucro ou prejuízo líquido do exercício, discriminando o seu montante por ação do capital social.

Segundo a FIPECAFI<sup>104</sup>, o conteúdo da demonstração do resultado do exercício “deverá ser apresentado na forma dedutiva, com os detalhes necessários das receitas, despesas, ganhos e perdas e definido claramente o lucro ou prejuízo líquido do exercício, e por ação”.

<sup>102</sup> CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL. *Princípios fundamentais de contabilidade e normas brasileiras de contabilidade*. Porto Alegre: CRC-RS, 2000, p.125.

<sup>103</sup> BRASIL. Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as sociedades por ações. *Manuais de Legislação Atlas*, 6.ed, São Paulo, v.28, 1999, p.76-77.

<sup>104</sup> FIPECAFI - Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras. *Manual de contabilidade das sociedades por ações: aplicável também às demais sociedades*. 4.ed. São Paulo: Atlas, 1995, p.36.

Marion<sup>105</sup> esclarece que a demonstração do resultado do exercício retrata “o grande indicador global de eficiência: o retorno resultante do investimento dos donos da empresa (lucro ou prejuízo)”

Denota-se pelo exposto que a demonstração do resultado do exercício é elaborada com base nos registros contábeis efetuados ao longo de determinado período, a fim de confrontar receitas, custos e despesas para chegar ao lucro ou prejuízo líquido do exercício. Sendo, então, uma demonstração dinâmica que informa os resultados alcançados em determinado período.

Perez Jr. e Begalli<sup>106</sup> informam que a demonstração do resultado do exercício “nada mais é do que a apresentação das contas de receitas e despesas, feita de modo ordenado”, o que consiste “na separação das receitas, custos e despesas operacionais e não operacionais e em sua apresentação na forma indicada pela legislação vigente, de forma vertical e dedutiva. Segundo os autores, a estruturação desta demonstração, de acordo com o que é preconizado pela Lei 6.404/76 e pelo Conselho Federal de Contabilidade, na figura da NBC T 3, seria dada conforme representado no Quadro 2.

**Quadro 2 - Estrutura da demonstração do resultado do exercício**

	19X2	19X1
I. Receita bruta de vendas e serviços		
II. Deduções da receita bruta		
<b>III. Receita operacional líquida</b>		
IV. Custo dos produtos vendidos e dos serviços prestados		
<b>V. Lucro operacional bruto</b>		
VI. Despesas operacionais		
A. De vendas		
B. Despesas administrativas		
C. Encargos financeiros líquidos		
D. Outras receitas e despesas operacionais		
<b>VII. Lucro (ou prejuízo) operacional líquido</b>		
VIII. Receitas e despesas não operacionais		
<b>IX. Resultado antes do imposto de renda</b>		
X. Provisão para o imposto de renda e contribuição social		
XI. Participações e contribuições		
<b>XII. Lucro (ou prejuízo) líquido do exercício</b>		
XIII. Lucro líquido por ação		

FONTE: Adaptado de FIPECAFI - Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras. **Manual de contabilidade das sociedades por ações: aplicável também às demais sociedades.** 4.ed. São Paulo: Atlas, 1995, p.507.

<sup>105</sup> MARION, José Carlos. **Contabilidade empresarial.** 8.ed. São Paulo: Atlas, 1998, p.109.

<sup>106</sup> PEREZ JR., José Hernandez; BEGALLI, Glaucos Antonio. **Elaboração das demonstrações contábeis.** 2.ed. São Paulo: Atlas, 1999, p.109.

É possível verificar que a demonstração do resultado do exercício é apresentada em uma estrutura vertical, de forma dedutiva, desde a receita bruta, até chegar no lucro líquido do exercício e no lucro líquido por ação, apresentando, ainda, os saldos de dois anos consecutivos, o atual e o anterior, a fim de propiciar ao usuário a análise da evolução de um período para o outro.

### 2.5.1.3. Demonstração de lucros ou prejuízos acumulados - DLPA

De acordo com a FIPECAFI<sup>107</sup>, na demonstração de lucros ou prejuízos acumulados é demonstrada toda a destinação do resultado do exercício. Assim, a formação do lucro ocorre na demonstração do resultado do exercício e a sua destinação (ou compensação com reservas, se houver prejuízo) na demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados.

É conceituada pela NBC T 3<sup>108</sup> como sendo “a demonstração contábil destinada a evidenciar, num determinado período, as mutações nos resultados acumulados da Entidade”.

O artigo 186 da Lei 6.404/76<sup>109</sup> determina o que deve ser discriminado pela demonstração de lucros ou prejuízos acumulados:

Art. 186 - A demonstração de lucros ou prejuízos acumulados discriminará:

- I - o saldo do início do período, os ajustes de exercícios anteriores e a correção monetária do saldo inicial;
- II - as reversões de reservas e o lucro líquido do exercício;
- III - as transferências para reservas, os dividendos, a parcela dos lucros incorporada ao capital e o saldo do fim do período.

Perez Jr. e Begalli<sup>110</sup> esclarecem que “esta demonstração visa apresentar, de forma clara, o resultado líquido do período, sua distribuição e a movimentação ocorrida no saldo da conta de lucros ou prejuízos acumulados”.

Marion<sup>111</sup> explica que a demonstração de lucros ou prejuízos acumulados vem exatamente explicar os motivos da variação que ocorre na conta Lucros Acumulados entre o final de um período e outro, apresentando-se, também, como uma demonstração dinâmica.

<sup>107</sup> FIPECAFI - Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**: aplicável também às demais sociedades. 4.ed. São Paulo: Atlas, 1995, p.37.

<sup>108</sup> CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL. **Princípios fundamentais de contabilidade e normas brasileiras de contabilidade**. Porto Alegre: CRC-RS, 2000, p.126.

<sup>109</sup> BRASIL. Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as sociedades por ações. **Manuais de Legislação Atlas**, 6.ed, São Paulo, v.28, 1999, p.76.

<sup>110</sup> PEREZ JR., José Hernandez; BEGALLI, Glaucos Antonio. **Elaboração das demonstrações contábeis**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1999, p.120.

<sup>111</sup> MARION, José Carlos. **Contabilidade empresarial**. 8.ed. São Paulo: Atlas, 1998, p.360.

Verifica-se, portanto, que a demonstração de lucros ou prejuízos acumulados é importante para se conhecer a destinação do lucro (ou prejuízo) apurado no exercício, a fim de compreender as variações que ocorrem na conta lucros (ou prejuízos) acumulados.

Ressalta-se que se a entidade for uma companhia de capital aberto, a Lei 6.404/76 evidencia que esta poderá ser substituída pela demonstração das mutações do patrimônio líquido, uma vez que a segunda contém a primeira, conforme será verificado na seqüência do estudo.

#### 2.5.1.4. Demonstração das mutações do patrimônio líquido - DMPL

Marion<sup>112</sup> aduz que, “ao contrário da DLPA (Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados) que fornece a movimentação, de uma única conta do Patrimônio Líquido (Lucros Acumulados), a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL) evidencia a movimentação de diversas (todas) contas do Patrimônio Líquido ocorrida durante o exercício”.

Embora não seja obrigatória sua publicação pela Lei 6.404/76, é uma demonstração muito mais abrangente que a DLPA. Por conseguinte, de acordo com o artigo 186, parágrafo segundo, da referida Lei, a DLPA poderá ser incluída em sua estrutura, caso a empresa publique a DMPL.

A publicação da demonstração das mutações do patrimônio líquido é exigida pela Comissão de Valores Mobiliários, em sua Instrução CVM n.º 59<sup>113</sup>, de 22.12.86, a qual dispõe sobre sua obrigatoriedade de elaboração e publicação para as companhias abertas:

Art. 1º As companhias abertas deverão elaborar e publicar, como parte integrante de suas demonstrações financeiras, a demonstração das mutações do patrimônio líquido, referida no artigo 186 § 2º, in fine, da Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

A NBC T 3<sup>114</sup> conceitua a DMPL como “a demonstração contábil destinada a evidenciar, num determinado período, a movimentação das contas que integram o patrimônio da Entidade”.

<sup>112</sup> MARION, José Carlos. **Contabilidade empresarial**. 8.ed. São Paulo: Atlas, 1998, p.370.

<sup>113</sup> CVM - Comissão de Valores Mobiliários. Instrução CVM n.º 59. In: PEREZ JR., José Hernandez; BEGALLI, Glaucos Antonio. **Elaboração das demonstrações contábeis**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1999, p.130.

<sup>114</sup> CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL. **Princípios fundamentais de contabilidade e normas brasileiras de contabilidade**. Porto Alegre: CRC-RS, 2000, p.127.

Perez Jr. e Begalli<sup>115</sup> comentam ser uma demonstração de muita utilidade, por fornecer “a movimentação ocorrida durante o exercício nas diversas contas componentes do patrimônio líquido; faz clara indicação do fluxo de uma conta para a outra e indica a origem e o valor de cada acréscimo ou diminuição no patrimônio líquido durante o exercício”. Em outras palavras, é uma demonstração que propicia informações que complementam as demais demonstrações já apresentadas.

Observa-se, com base no exposto, que a demonstração das mutações do patrimônio líquido corresponde a uma demonstração que apresenta de forma dinâmica as operações realizadas com as contas pertencentes ao patrimônio líquido, ou seja, com a riqueza dos acionistas, por este motivo é considerada uma demonstração relevante, além de mais abrangente que a demonstração de lucros ou prejuízos acumulados. A estrutura da demonstração das mutações do patrimônio líquido é apresentada no Quadro 3.

**Quadro 3 - Estrutura da demonstração das mutações do patrimônio líquido**

discriminação	Capital Realizado	Reservas de Capital	Reservas de Lucro	Lucros Acumulados	TOTAL
<b>Saldos em 31/dez./19X0</b>					
Ajustes de Exercícios Anteriores					
Efeitos das mudanças de critérios contábeis (Nota x)					
Retificação de erros de exercícios anteriores (Nota y)					
<b>Aumentos de Capital</b>					
Com lucros e reservas					
Por subscrição realizada					
<b>Reversões de Reservas</b>					
De Contingências					
De Lucros a Realizar					
<b>Lucro Líquido do Exercício</b>					
<b>Destinação proposta</b>					
Transferências para reservas					
Reserva Legal					
Reserva Estatutária					
Reserva de Lucros para Expansão					
Reserva de Lucros a Realizar					
Dividendos a distribuir					
<b>Saldos em 31/dez./19X1</b>					

FONTE: FIPECAFI - Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras. **Manual de contabilidade das sociedades por ações: aplicável também às demais sociedades.** 4.ed. São Paulo: Atlas, 1995, p.574.

<sup>115</sup> PEREZ JR., José Hernandez; BEGALLI, Glauco Antonio. **Elaboração das demonstrações contábeis.** 2.ed. São Paulo: Atlas, 1999, p.128.

Verifica-se, portanto, a estrutura da demonstração das mutações do patrimônio líquido, em conformidade com o que é preconizado pela Instrução CVM n.º 59 e na NBC T 3 do Conselho Federal de Contabilidade. Na estrutura, as contas pertencentes ao patrimônio líquido encontram-se na linha horizontal, bem como os saldos iniciais e finais, e o registro das operações, está elencado em ordem cronológica nas linhas das respectivas colunas.

#### 2.5.1.5. Demonstração das origens e aplicações de recursos - DOAR

A DOAR é definida pela NBC T 3<sup>116</sup> quanto ao seu conceito, conteúdo e estrutura. Neste ditame legal, a DOAR é conceituada como sendo “a demonstração contábil destinada a evidenciar, num determinado período, as modificações que originaram as variações no capital circulante líquido da Entidade”.

Dessa forma, a DOAR, como seu próprio nome diz, tem por objetivo apresentar informações relacionadas a financiamentos (origens de recursos) e investimentos (aplicações de recursos) da empresa durante o exercício, onde, estes recursos são os que afetam o capital circulante líquido (CCL) da empresa. Iudícibus e Marion<sup>117</sup> expõem que o capital circulante líquido (ou capital de giro líquido) “é definido como Ativo Circulante menos Passivo (Exigível) Circulante”.

O poder preditivo da DOAR pode ser verificado quando é elaborada em moeda de poder aquisitivo constante, a fim de, conforme a FIPECAFI<sup>118</sup>, identificar aspectos importantes como:

1. Conhecimento da política de inversões permanentes da empresa e fontes dos recursos correspondentes;
2. Constatação dos recursos gerados pelas operações próprias, ou seja, o lucro do exercício ajustado pelos itens que o integram, mas não afetam o Capital Circulante Líquido;
3. Verificação de como foram aplicados os recursos obtidos com os novos empréstimos de longo prazo;
4. Constatação de se e como a empresa está mantendo, reduzindo ou aumentando o seu Capital Circulante Líquido; e
5. Verificação da compatibilidade entre os dividendos e a posição financeira da empresa.”

As origens (fontes) de recursos caracterizam-se por serem as operações que aumentam o Capital Circulante Líquido, como obtenção de recursos através de

<sup>116</sup> CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL. *Princípios fundamentais de contabilidade e normas brasileiras de contabilidade*. Porto Alegre: CRC-RS, 2000, p.128

<sup>117</sup> IUDÍCIBUS, Sérgio de, MARION, José Carlos. *Introdução à teoria da contabilidade: para o nível de graduação*. São Paulo: Atlas, 1999, p.210.

<sup>118</sup> FIPECAFI - Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras. *Manual de contabilidade das sociedades por ações: aplicável também às demais sociedades*. 4.ed. São Paulo: Atlas, 1995, p.568-569.

financiamento a longo prazo, aumento do capital (em dinheiro), ou venda de itens do Ativo Permanente e do Realizável a Longo Prazo.

As aplicações (usos) de recursos, normalmente, decorrem de operações com o não-circulante, como a aquisição de bens ou direitos que venham a integrar o Ativo Permanente ou o Realizável a Longo Prazo, bem como distribuição de dividendos ou a redução do Passivo Exigível a Longo Prazo.

A NBC T 3-6 estabelece a estrutura e o conteúdo da DOAR, citando as principais origens e aplicações de recursos, contudo, não menciona a forma deste demonstrativo. No entanto, o artigo 188 da Lei 6.404/76 define a estrutura que a DOAR deve ter. O Quadro 4 demonstra a estrutura definida pela lei no artigo mencionado.

**Quadro 4 - Estrutura da DOAR de acordo com a Lei 6.404/76.**

<b>Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos</b>			
<b>Exercício findo em 31.12.XXXX</b>			
<b>I – Origens de Recursos</b>			
A - Lucro do exercício, acrescido de depreciação, amortização ou exaustão e ajustado pela variação nos resultados de exercícios futuros;			
B - Realização do capital social e contribuições para reservas de capital;			
C - Recursos de terceiros, originários do aumento do passivo exigível a longo prazo, da redução do ativo realizável a longo prazo e da alienação de investimentos e direitos do ativo imobilizado.			
<b>II – Aplicações de Recursos</b>			
A – Dividendos distribuídos;			
B – Aquisição de direitos do ativo imobilizado;			
C – Aumento do ativo realizável a longo prazo, dos investimentos e do ativo diferido;			
D – Redução do passivo exigível a longo prazo.			
<b>III – Aumento ou Diminuição do Capital Circulante Líquido</b>			
- o excesso ou insuficiência das origens de recursos em relação às aplicações, representando aumento ou redução do capital circulante líquido.			
<b>III – Mutação do Capital Circulante Líquido</b>			
- os saldos no início e no fim do exercício, do ativo e passivo circulantes, o montante do capital circulante líquido e o seu aumento ou redução durante o exercício.			
Ativo Circulante	Saldo em	Saldo em.	Aumento ou
Passivo Circulante	31.12.X0	31.12.X1	Diminuição
<hr/>	<hr/>	<hr/>	<hr/>
Capital Circulante Líquido			

FONTE: Adaptado de FIPECAFI - Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras. **Manual de contabilidade das sociedades por ações: aplicável também às demais sociedades.** 4.ed. São Paulo: Atlas, 1995, p.600.

Verifica-se na estrutura apresentada que, primeiro são evidenciadas as origens dos recursos da empresa, que são o lucro apurado na Demonstração do Resultado do Exercício, com os devidos ajustes referentes ao não desembolso da depreciação,

amortização ou exaustão; as possíveis integralizações de capital social e contribuições para a reserva de capital; os recursos de terceiros provenientes de empréstimos a longo prazo ou recebimento antecipado de contas, previstas para o longo prazo também, bem como da alienação de investimentos e outros direitos classificados no ativo imobilizado.

Em seguida são elencadas as aplicações dos recursos, ou seja, o destino dado aos mesmos ao longo do período em análise. Estas aplicações podem ocorrer na forma de distribuição de dividendos; aquisição de direitos classificados no ativo imobilizado; aumento do ativo com elementos de longo prazo, como investimentos e contas a receber no período seguinte, ou no ativo diferido; bem como pode ocorrer a redução do passivo exigível a longo prazo, como com a quitação antecipada de um empréstimo.

A verificação do efeito das transações do período sobre o Capital Circulante Líquido ocorre por meio da subtração do total das aplicações de recursos do total das origens de recursos. Se o valor resultante for positivo refletirá um aumento no CCL e se for negativo, refletirá diminuição no CCL, ou seja, o valor resultante irá evidenciar o excesso ou as insuficiências das origens de recursos em relação às aplicações de recursos. A mutação do CCL pode ser comprovada por meio da comparação com os saldos inicial e final do passivo circulante e do ativo circulante durante o período analisado.

#### 2.5.1.6. Notas explicativas

A Lei 6.404/76<sup>119</sup> define no § 5º de seu artigo 176 o que deve ser indicado em notas explicativas:

Art. 176 ...

§ 5º As notas deverão indicar:

- a) os principais critérios de avaliação dos elementos patrimoniais, especialmente estoques, dos cálculos de depreciação, amortização e exaustão, de constituição de provisões para encargos ou riscos, e dos ajustes para atender a perdas prováveis na realização de elementos do ativo;
- b) os investimentos em outras sociedades, quando relevantes (art. 247, parágrafo único);
- c) o aumento de valor de elementos do ativo resultante de novas avaliações (art.182, §3º);
- d) os ônus reais constituídos sobre elementos do ativo, as garantias prestadas a terceiros e outras responsabilidades eventuais ou contingentes;
- e) a taxa de juros, as datas de vencimentos e as garantias das obrigações a longo prazo;
- f) o número, espécies e classes das ações do capital social;
- g) as opções de compra de ações outorgadas e exercidas no exercício;
- h) os ajustes de exercícios anteriores (art.186, § 1º);
- i) os eventos subsequentes à data de encerramento do exercício que tenham, ou possam vir a ter, efeito relevante sobre a situação financeira e os resultados futuros da companhia;

<sup>119</sup> BRASIL. Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as sociedades por ações. *Manuais de Legislação Atlas*, 6.ed, São Paulo, v.28, 1999, p.71/72.

Embora as notas explicativas não sejam demonstrações financeiras, elas complementam tais demonstrações. Marion<sup>120</sup> explica que “as notas explicativas são normalmente destacadas após as Demonstrações Financeiras (quando publicadas).”

Assaf Neto<sup>121</sup> ressalta que “as notas explicativas visam esclarecer certas informações importantes que não podem ser detalhadas nas demonstrações contábeis elaboradas”, como, por exemplo, a composição do capital social, o detalhamento das dívidas de longo prazo e a participação acionária em outras empresas.

Neste sentido, as notas explicativas são elaboradas para acompanhar as demonstrações financeiras em sua publicação, com o intuito de melhor explicá-las, bem como de ressaltar detalhes que não podem ser vislumbrados na estrutura das demonstrações, por este motivo são consideradas imprescindíveis aos usuários da contabilidade.

### 2.5.2. Relatórios gerenciais

A contabilidade gerencial, de acordo com Iudícibus<sup>122</sup>, “está voltada única e exclusivamente para a administração da empresa, procurando suprir informações que se *encaixem* de maneira válida e efetiva no modelo decisório do administrador”. Tal leva à preocupação com a necessidade informacional dos gestores, de modo a supri-los com informações úteis ao processo decisório.

Assaf Neto<sup>123</sup> explica que os relatórios gerenciais não são preconizados por lei, logo não são obrigatórios, bem como são destinados ao uso gerencial interno. Para o autor, “muitos desses relatórios são bastante importantes para a análise, permitindo que sejam obtidas conclusões mais completas sobre a situação da empresa”.

Diante do exposto, percebe-se a relevância dos relatórios gerenciais no processo decisório das empresas, o que remete à necessidade de conhecer alguns destes relatórios, lembrando que a maioria deles não tem uma estrutura rígida definida, visto que não são obrigatórios, sendo o arcabouço aqui apresentado decorrente do que é predominantemente encontrado na literatura disponível.

<sup>120</sup> MARION, José Carlos. *Contabilidade empresarial*. 8.ed. São Paulo: Atlas, 1998, p.436.

<sup>121</sup> ASSAF NETO, Alexandre. *Estrutura e análise de balanços: um enfoque econômico-financeiro*. 4.ed. São Paulo: Atlas, 1998, p.49.

<sup>122</sup> IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Contabilidade gerencial*. 6.ed. São Paulo: Atlas, 1998, p.21.

<sup>123</sup> ASSAF NETO, Alexandre. *Estrutura e análise de balanços: um enfoque econômico-financeiro*. 4.ed. São Paulo: Atlas, 1998, p.49.

### 2.5.2.1. Demonstração do fluxo de caixa - DFC

Para Zdanowicz<sup>124</sup>, “o fluxo de caixa é o instrumento que permite demonstrar as operações financeiras que são realizadas pela empresa”, o que possibilita melhores análises e decisões quanto a aplicação dos recursos financeiros que a empresa dispõe.

Iudícibus e Marion<sup>125</sup> afirmam que a DFC “demonstra a origem e a aplicação de todo o dinheiro que transitou pelo caixa em um determinado período e o resultado desse fluxo”, onde o caixa engloba as contas Caixa e Bancos, evidenciando as entradas e saídas de valores monetários no decorrer das operações que ocorrem ao longo do tempo nas organizações.

Por sua vez, Thiesen<sup>126</sup> complementa explicando que a DFC “permite mostrar, de forma direta ou mesmo indireta, as mudanças que tiveram reflexo no caixa, suas origens e aplicações”.

Percebe-se que a DFC demonstra tanto a origem quanto a aplicação dos recursos da empresa. Ressalte-se que os recursos mencionados referem-se somente aos recursos em dinheiro, ou seja, aqueles que têm reflexo no caixa da empresa.

Assaf Neto e Silva<sup>127</sup> explicam que o fluxo de caixa, de maneira ampla, “é um processo pelo qual a empresa gera e aplica seus recursos de caixa determinados pelas várias atividades desenvolvidas”, onde as atividades da empresa dividem-se em operacionais, de investimentos e de financiamento.

No Brasil, comentam Iudícibus e Marion<sup>128</sup>, esta demonstração ainda é utilizada apenas para fins de controle interno. Existe a discussão sobre a substituição da DOAR pela DFC, contudo ainda não há indícios sobre tal alteração, visto que o anteprojeto de alteração da Lei 6.404/76 (Lei das S.A.), o qual previa tal substituição, não a contemplou quando de sua aprovação no fim deste ano no Congresso Nacional.

Por outro lado, nos Estados Unidos, já em novembro de 1987, o *Financial Accounting Standards Board* – FASB, entidade que regulamenta as políticas e

<sup>124</sup> ZDANOWICZ, José Eduardo. **Fluxo de caixa: uma decisão de planejamento e controle financeiros**. 5.ed. Porto Alegre: Sagra-DC Luzzatto, 1992, p.33.

<sup>125</sup> IUDÍCIBUS, Sérgio de, MARION, José Carlos. **Introdução à teoria da contabilidade: para o nível de graduação**. São Paulo: Atlas, 1999, p.218.

<sup>126</sup> THIESEN, João Arno de Oliveira. A demonstração do fluxo de caixa nas organizações e sua importância como instrumento na tomada de decisão. *Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul*. Porto Alegre, n.100, p.8-13, mai./2000, p.10.

<sup>127</sup> ASSAF NETO, Alexandre, SILVA, César Augusto Tibúrcio. **Administração do capital de giro**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1997, p.38.

<sup>128</sup> IUDÍCIBUS, Sérgio de, MARION, José Carlos. **Introdução à teoria da contabilidade: para o nível de graduação**. São Paulo: Atlas, 1999.

procedimentos contábeis nesse país, emitiu um pronunciamento sobre o demonstrativo do fluxo de caixa neste país, o FAS-95. Este divide o demonstrativo do fluxo de caixa em três grupos, conforme elencam Silva, Santos e Ogawa<sup>129</sup>: atividades operacionais, atividades de investimento e atividades de financiamento. A configuração preconizada neste instrumento legal encontra-se detalhada no Quadro 5.

**Quadro 5 - Configuração do demonstrativo do fluxo de caixa segundo o FAS-95**

<p><b>Atividades de Investimento</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(-) aquisição de imobilizado, inclusive juros e despesas capitalizadas</li> <li>(-) aquisição de novos negócios e empresas</li> <li>(-) aquisição de debêntures e investimentos financeiros a longo prazo, exclusive aplicações de caixa</li> <li>(-) aquisição de ações de outras empresas, incluindo os investimentos regulados pela equivalência patrimonial</li> <li>(-) empréstimos feitos a outras entidades</li> <li>(-) compra por transferência de debêntures de outras entidades</li> <li>(+) venda de imobilizado</li> <li>(+) venda de negócios</li> <li>(+) cobrança do principal relativo a empréstimos feitos a outras entidades</li> <li>(+) venda, por transferência, de debêntures de outras entidades</li> <li>(+) venda de debêntures ou ações de outras entidades, exclusive aplicações de caixa</li> </ul> <p><b>Atividades de Financiamento</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(-) remuneração aos proprietários (dividendos e outros)</li> <li>(-) pagamento de valores tomados por empréstimos, inclusive leasing, resgate de debêntures e empréstimos de curto e longo prazo</li> <li>(-) reacquisição de ações próprias e outros títulos relacionados com o patrimônio líquido</li> <li>(+) emissão de ações</li> <li>(+) subscrição de debêntures, hipotecas e empréstimos de curto e longo prazo</li> </ul> <p><b>Atividades Operacionais</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(-) aquisição de materiais para produção ou revenda</li> <li>(-) salários e encargos sociais dos empregados</li> <li>(-) juros sobre empréstimos</li> <li>(-) impostos, multas e outras despesas legais</li> <li>(-) materiais e serviços gerais</li> <li>(+/-) outras transações não definidas nos outros grupos, inclusive pagamentos de causas judiciais, donativos e devolução de pagamentos a clientes</li> <li>(+) venda de mercadorias e serviços</li> <li>(+) rendas de empréstimos feitos a terceiros (juros) e sobre investimentos em ações (dividendos)</li> </ul>
---

FONTE: SILVA, César Augusto Tibúrcio, SANTOS, Jocineiro Oliveira dos, OGAWA, Jorge Sadayoshi. Fluxo de caixa e DOAR. Caderno de Estudos FIPECAFI/FEA-USP. São Paulo, n. 9, p. 37-66, out./93, p.50.

As atividades de investimento dizem respeito à aquisição ou venda de ativos não-circulantes, que representam a destinação que a empresa dá aos seus recursos na compra de novos equipamentos ou na ampliação de suas instalações.

As atividades de financiamento estão relacionadas à obtenção de empréstimos a curto e longo prazo, bem como à emissão de ações representativas do capital e ao pagamento de dividendos aos acionistas.

<sup>129</sup> SILVA, César Augusto Tibúrcio, SANTOS, Jocineiro Oliveira, OGAWA, Jorge Sadayoshi. Fluxo de caixa e DOAR. Caderno de estudos FIPECAFI / FEA - USP. São Paulo, n. 9, p. 37-66, out./1993.

As atividades operacionais, em geral, referem-se àquelas operações que envolvem produção e venda de produtos, ou a prestação de serviços. Este grupo permite visualizar a atividade que gera maior caixa operacional, quando comparados diversos períodos.

Quanto a elaboração da DFC, esta, segundo a FIPECAFI<sup>130</sup>, pode ser apresentada sob duas formas: o método direto e o método indireto. Estes dois métodos diferenciam-se pela forma como são apresentados os recursos provenientes das operações.

Campos Filho<sup>131</sup> comenta que é recomendado às empresas “relatar os fluxos de caixa das atividades operacionais diretamente, mostrando as principais classes de recebimentos e pagamentos operacionais (método direto)”. No método direto as entradas e saídas operacionais são apresentadas de forma direta, isto é, primeiro as entradas, depois as saídas. A elaboração da DFC pelo método direto encontra-se representada no Quadro 6.

#### **Quadro 6 - DFC pelo método direto**

##### **Fluxo de Caixa - Método Direto**

##### **Entradas e Saídas de Caixa e Equivalentes de Caixa**

##### **Fluxo de caixa das atividades operacionais:**

- Venda de mercadorias e serviços (+)
- Pagamento de fornecedores (-)
- Salários e encargos sociais dos empregados (-)
- Dividendos recebidos (+)
- Impostos e outras despesas legais (-)
- Recebimento de seguros (+)
- Caixa líquido das atividades operacionais (+/-)

##### **Fluxo de caixa das atividade de investimento:**

- Venda de imobilizado (+)
- Aquisição de imobilizado (-)
- Aquisição de outras empresas (-)
- Caixa líquido das atividades de investimento (+/-)

##### **Fluxo de caixa das atividades de financiamento:**

- Empréstimos líquidos tomados (+)
- Pagamento de leasing (-)
- Emissão de ações (+)
- Caixa líquido das atividade de financiamento (+/-)

##### **Aumento/diminuição líquido de caixa e equivalente de caixa**

##### **Caixa e equivalentes de caixa - início do ano**

##### **Caixa a equivalentes de caixa - final do ano**

FONTE: TELES, Egberto Lucena. A demonstração do fluxo de caixa como forma de enriquecimento das demonstrações contábeis exigidas por lei. *Revista Brasileira de Contabilidade*. Brasília, ano XXVI, n.5, p.64-71, jul./1997, p.69.

<sup>130</sup> FIPECAFI - Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuárias e Financeiras. *Manual de contabilidade das sociedades por ações*: aplicável também às demais sociedades. 4.ed. São Paulo: Atlas, 1995.

<sup>131</sup> CAMPOS FILHO, Ademar. *Demonstração dos fluxos de caixa: uma ferramenta indispensável para administrar sua empresa*. São Paulo: Atlas, 1999, p.41.

A diferença, na elaboração da DFC, entre os métodos direto e indireto encontra-se apenas no grupo das atividades operacionais. A DFC, quando elaborada pelo método direto apresenta dentro do grupo das atividades operacionais, primeiro o valor referente à receita pela venda de mercadorias e serviços, para, em seguida, subtrair deste os valores equivalentes ao pagamento de fornecedores, salários e encargos sociais dos empregados, bem como os impostos e outras despesas legais. Além disso, adiciona-se os eventuais dividendos recebidos, bem como os recebimentos de seguros.

Segundo Campos Filho<sup>132</sup>, “as empresas que decidirem não mostrar os recebimentos e pagamentos operacionais deverão relatar a mesma importância de fluxo de caixa líquido das atividades operacionais indiretamente, ajustando o lucro líquido para reconciliá-lo ao fluxo de caixa líquido das atividades operacionais (método indireto ou de reconciliação)”. O método indireto apresenta o fluxo de caixa das atividades operacionais de forma indireta, realizando ajustes ao lucro líquido do exercício. O Quadro 7 apresenta a demonstração da estrutura da DFC quando elaborada pelo método indireto.

#### **Quadro 7 - DFC pelo método indireto**

<b>Fluxo de Caixa - Método Indireto</b>
<b>Entradas e Saídas de Caixa e Equivalentes de Caixa</b>
<b>Fluxo de caixa das atividades operacionais:</b>
Lucro líquido
Depreciação e amortização (+)
Provisão para devedores duvidosos (+)
Aumento/diminuição em fornecedores (+/-)
Aumento/diminuição em contas a pagar (+/-)
Aumento/diminuição em contas a receber (+/-)
Aumento/diminuição em estoques (+/-)
Caixa líquido das atividades operacionais (+/-)
<b>Fluxo de caixa das atividade de investimento:</b>
Venda de imobilizado (+)
Aquisição de imobilizado (-)
Aquisição de outras empresas (-)
Caixa líquido das atividades de investimento (+/-)
<b>Fluxo de caixa das atividades de financiamento:</b>
Empréstimos líquidos tomados (+)
Pagamento de leasing (-)
Emissão de ações (+)
Caixa líquido das atividade de financiamento (+/-)
<b>Aumento / diminuição líquido de caixa e equivalente de caixa</b>
<b>Caixa e equivalentes de caixa - início do ano</b>
<b>Caixa a equivalentes de caixa - final do ano</b>

FONTE: TELES, Egberto Lucena. A demonstração do fluxo de caixa como forma de enriquecimento das demonstrações contábeis exigidas por lei. *Revista Brasileira de Contabilidade*. Brasília, ano XXVI, n.5, p.64-71, jul./1997, p.69.

<sup>132</sup> CAMPOS FILHO, Ademar. *Demonstração dos fluxos de caixa: uma ferramenta indispensável para administrar sua empresa*. São Paulo: Atlas, 1999, p.41.

A DFC elaborada pelo método indireto apresenta no grupo das atividades operacionais primeiro o lucro líquido, proveniente da Demonstração do Resultado do Exercício, para em seguida adicionar os valores que não representam desembolso de caixa que tenham sido deduzidos do lucro na DRE, ou seja, depreciação e amortização; provisão para devedores duvidosos; aumento ou diminuição referente a fornecedores, no caso de compras a prazo, ou contas a pagar, também a longo prazo; aumento ou diminuição de valores em contas a receber, para o caso de vendas a prazo ou nos estoques.

Carmo et al.<sup>133</sup> esclarecem que o método indireto “consiste na demonstração dos recursos provenientes das atividades operacionais a partir do lucro líquido, ajustado pelos itens que afetam o resultado, mas que não modificam o caixa da empresa”. Enquanto, o método direto demonstra “os recebimentos e pagamentos derivados das atividades operacionais da empresa em vez do lucro líquido ajustado”.

O *International Accounting Standards Committee* – IASC, órgão normatizador mundial da contabilidade, através da NIC 7 - Norma Internacional de Contabilidade, que foi revisada em 1992, estabelece a forma e conteúdo da DFC, bem como trata do objetivo e benefícios deste demonstrativo. No § 4º desta norma encontra-se a observação de que a análise da DFC em conjunto com as demais demonstrações contábeis “proporciona informações que habilitam os usuários a avaliar as mudanças nos ativos líquidos de uma empresa, sua estrutura financeira (inclusive sua liquidez e solvência) e sua habilidade para afetar as importâncias e prazos dos fluxos de caixa, a fim de adaptá-los às mudanças nas circunstâncias e às oportunidades”<sup>134</sup>.

Neste contexto, a relevância da DFC está em seu poder informacional, visto que permite para as organizações, sejam elas com ou sem fins lucrativos, públicas ou privadas, maior poder preditivo quanto a sua capacidade de cumprir com suas obrigações financeiras, visto que propicia um melhor planejamento financeiro, por parte da empresa, em relação a sua disponibilidade de caixa, de forma que não ocorram excessos nem insuficiências de fundos. Além disso, propicia aos usuários uma maior facilidade no entendimento da real situação financeira da empresa.

---

<sup>133</sup> CARMO, Augusto Blanqui Gondim, et. al. Fluxos de caixa. *Revista do CRC - SP*. São Paulo, ano I, n.3, p.57-64, dez./1997, p.58-59.

<sup>134</sup> IASC - International Accounting Standards Committee. *Normas internacionais de contabilidade*. São Paulo: IBRACON, 1998, p.87.

Iudícibus e Marion<sup>135</sup> explicam que, “na movimentação de recursos financeiros incluem-se não somente saldos de moeda em caixa ou depósitos em conta bancária, mas, também, outros tipos de contas que possuem as mesmas características de liquidez e de disponibilidade imediata”. O termo utilizado quando da elaboração da DFC para identificar estes outros tipos de contas é o Equivalente de Caixa, ou seja, devem ser consideradas como equivalentes de caixa as aplicações financeiras com característica de liquidez imediata.

Frezatti<sup>136</sup> menciona que o fluxo de caixa apresenta-se como um instrumento tático e estratégico no processo de gestão empresarial. A abordagem estratégica está relacionada com o nível de negócios da empresa não só a curto prazo, mas principalmente a longo prazo. Enquanto a abordagem tática corresponde à visão do fluxo de caixa como instrumento de utilidade restrita e acompanhamento, isto é, concentra-se em questões de menor alcance e mesmo impacto.

#### OK 2.5.2.2. Análise das demonstrações contábeis

Conforme Weston e Brigham<sup>137</sup>, “a análise de demonstrações financeiras envolve a comparação do desempenho da empresa com o de outras empresas no mesmo setor. Isso ajuda a identificar deficiências e a tomar medidas que melhorem o desempenho”, além de servir como instrumento de avaliação interna da empresa, tanto na fase de execução, a fim de nortear as ações implementadas, quanto na fase de controle, para medir o desempenho alcançado, bem como para a fase de planejamento, no momento de tomar novas decisões com base no que realmente aconteceu e em projeções.

Enquanto para Rissardi<sup>138</sup>, o objetivo da análise visa basicamente o estudo do desempenho econômico-financeiro de uma empresa em determinado período passado, com o intuito de fazer inferências no futuro”, o que remete ao estudo dos reflexos que as decisões tomadas determinam sobre sua liquidez, estrutura patrimonial e rentabilidade.

<sup>135</sup> IUDÍCIBUS, Sérgio de, MARION, José Carlos. *Introdução à teoria da contabilidade*: para o nível de graduação. São Paulo: Atlas, 1999, p.223.

<sup>136</sup> FREZATTI, Fábio. *Gestão do fluxo de caixa diário*: como dispor de um instrumento fundamental para o gerenciamento do negócio. São Paulo: Atlas, 1997.

<sup>137</sup> WESTON, J. Fred; BRIGHAM, Eugene F. *Fundamentos da administração financeira*. 10.ed. São Paulo: Makron Books, 2000, p.33.

<sup>138</sup> RISSARDI, José Acácio. Um estudo sobre a contribuição do sistema de informação contábil-gerencial para a eficácia do processo de gestão empresarial em indústrias cerâmicas de revestimentos. *Dissertação de mestrado*. Marília: UNIMAR, 1999, p.37.

Diante do exposto, constata-se que a análise das demonstrações contábeis é uma ferramenta útil tanto no processo de avaliação interna das organizações, quanto no processo de comparação entre organizações. Isto em todas as fases do processo decisório, baseando-se em experiências passadas para projeções futuras.

Iudícibus<sup>139</sup> esclarece que "a análise de balanços deve ser entendida dentro de suas possibilidades e limitações. De um lado, mais aponta problemas a serem investigados do que indica soluções; de outro, desde que convenientemente utilizada, pode transformar-se num poderoso *painel de controle* da administração".

Para o uso da análise das demonstrações contábeis são necessárias técnicas que são, de acordo com Assaf Neto<sup>140</sup>, "oriundas de diferentes áreas do saber (contabilidade, matemática e estatística, principalmente). Essas técnicas apresentam uso bastante generalizado e sofrem periodicamente um processo natural de aprimoramento e sofisticação". As principais técnicas apresentadas pelo autor são:

- a) *análise horizontal* - identifica a evolução dos diversos elementos patrimoniais e de resultados ao longo de determinado período de tempo;
- b) *análise vertical* - objetiva basicamente o estudo das tendências da empresa, complementando as informações horizontais;
- c) *indicadores econômico-financeiros* - procuram relacionar elementos afins das demonstrações contábeis de forma a melhor extrair conclusões sobre a situação da empresa;
- d) *diagrama de índices* - é desenvolvido pela decomposição dos elementos que exercem influências nos índices.

Iudícibus<sup>141</sup> explica que "a análise horizontal pode detectar itens cujo crescimento está acima ou abaixo do desejado, crescimento este que pode passar despercebido quando analisamos diretamente os valores, principalmente se o valor inicial for pequeno" apontando, assim, áreas de maior interesse para investigação. O autor complementa informando que a análise vertical "é importante para denotar estrutura de composição dos itens e sua evolução no tempo".

---

<sup>139</sup> IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Análise de balanços: análise da liquidez e do endividamento; análise do giro, rentabilidade e alavancagem financeira*. 7.ed. São Paulo: Atlas, 1998, p.84.

<sup>140</sup> ASSAF NETO, Alexandre. *Estrutura e análise de balanços: um enfoque econômico-financeiro*. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2000, p.54.

<sup>141</sup> IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Contabilidade gerencial*. 6.ed. São Paulo: Atlas, 1998, p.75.

A análise, de maneira geral, é baseada na comparação. A análise horizontal corresponde à comparação entre os valores de uma mesma conta ou grupo de contas, em diferentes exercícios sociais, sendo, portanto, uma análise temporal. Enquanto a análise vertical constitui-se de um processo comparativo, expresso em porcentagem, aplicado na relação entre uma conta ou grupo de contas com um valor afim ou relacionável, no mesmo demonstrativo.

Para Iudícibus<sup>142</sup>, "a finalidade principal da análise horizontal é apontar o crescimento de itens dos Balanços e das Demonstrações de Resultados (bem como de outros demonstrativos) através dos períodos, a fim de caracterizar tendências". Enquanto a análise vertical "é importante para avaliar a estrutura de composição de itens e sua evolução no tempo".

Observa-se que, com base nas análises vertical e horizontal, é possível realizar comparações entre grupos de contas das demonstrações, a fim de avaliar tendências, bem como relacionar as contas entre si, com o intuito de avaliar sua composição.

No que diz respeito a análise das demonstrações contábeis por meio de indicadores econômico-financeiros, Weston e Brigham<sup>143</sup> mencionam que "uma análise de índices econômico-financeiros da empresa é geralmente o primeiro passo de uma análise financeira. Os índices destinam-se a mostrar as relações existentes entre as contas da demonstração financeira".

Uma classificação metodológica dos indicadores econômico-financeiros é apresentada por Assaf Neto<sup>144</sup>. Os grupos definidos pelo autor são: "liquidez, operacional, rentabilidade, endividamento e estrutura, e análise de ações". São índices que propiciam, até mesmo, a comparação interempresarial, tendo em vista ser possível obter, em publicações especializadas, os indicadores de empresas concorrentes, bem como do setor de atividade do mercado. Por sua vez os diagramas de índices são instrumentos adotados especialmente no estudo da rentabilidade da empresa.

Segundo Perez Jr. e Begalli<sup>145</sup>, "para que o administrador financeiro possa planejar suas atividades, precisa conhecer os ambientes econômico, político e social que

<sup>142</sup> IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Análise de balanços: análise da liquidez e do endividamento; análise do giro, rentabilidade e alavancagem financeira**. 7.ed. São Paulo: Atlas, 1998, p.90-93.

<sup>143</sup> WESTON, J. Fred; BRIGHAM, Eugene F. **Fundamentos da administração financeira**. 10.ed. São Paulo: Makron Books, 2000, p.33.

<sup>144</sup> ASSAF NETO, Alexandre. **Estrutura e análise de balanços: um enfoque econômico-financeiro**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2000, p.55.

<sup>145</sup> PEREZ JR., José Hernandez; BEGALLI, Glaucos Antonio. **Elaboração das demonstrações contábeis**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1999, p.200.

podem afetar as operações da empresa, seus *pontos fortes e pontos fracos*". Dessa forma, identificando o meio em que está inserida como organização social, terá condições de ter vantagens para a empresa em termos de competitividade.

Ressalta-se a importância da técnica de análise de balanços como um instrumento para identificar as áreas problemáticas e os pontos que devem receber uma atenção especial, e não a solução para tais problemas. Estas devem ser encontradas pelos gestores, durante o processo decisório, com base nas informações contábeis-gerenciais recebidas da Controladoria.

### OK 2.5.2.3. Relatórios de custos

A Contabilidade de Custos tem sua origem na necessidade de mensuração dos gastos incorridos com a produção a partir do processo de maquinização, decorrente da Revolução Industrial, no século XIX. Este processo trouxe várias modificações no processo produtivo. Estas modificações tiveram grande influência na formação do preço das mercadorias, pois, esta formação, até a Revolução Industrial era obtida através do levantamento dos elementos mais expressivos na época da produção, ou seja: a matéria-prima e a mão-de-obra direta.

Cogan<sup>146</sup> expõe que antes da era da maquinização, "as despesas indiretas representavam não mais que 10% do custo fabril, hoje estão próximas de 50% (em alguns casos podem atingir 70%), enquanto que a participação da mão-de-obra direta reduziu-se sensivelmente, chegando em alguns casos (...) com não mais do que 5% dos custos totais de fabricação".

Mais recentemente, outro problema surgiu, adicionando-se àquele da apropriação correta dos custos decorrentes do incremento tecnológico na fabricação dos produtos. Os consumidores tornaram-se mais exigentes e com isso houve a necessidade da diversificação e flexibilidade da produção, bem como da melhor apropriação dos custos indiretos ao produto, a fim de garantir a posição competitiva da indústria, tanto em relação ao seu preço de venda quanto à qualidade, diante da concorrência.

Neste sentido, além da apropriação correta dos custos indiretos, fez-se necessário encontrar um sistema que também minimizasse os custos, atingindo-se, assim, um preço mais competitivo, sem perder a qualidade do produto, nem suas características

<sup>146</sup> COGAN, Samuel. *Activity Based Costing (ABC): a poderosa estratégia empresarial*. 2.ed. São Paulo: Pioneira; Rio de Janeiro: Grifo Enterprises, 1994, p.XIV.

diferenciais perante o mercado, a fim de assegurar a sobrevivência das empresas no cenário mercadológico que se apresenta.

No que diz respeito aos sistemas de controle de custos com maior predominância no Brasil, tem-se o sistema de custeio por absorção, o custeio direto ou variável e o custeio baseado em atividades (ABC - Activity Based Costing).

O sistema de custeio por absorção tem como base a apropriação de todos os custos de produção (material direto, mão-de-obra direta e custos indiretos de fabricação), e tão somente os custos de produção, aos produtos, sejam eles custos diretos ou indiretos. Os custos de produção podem ser apropriados diretamente aos produtos, como o material direto e a mão-de-obra direta, ou indiretamente, como é o caso dos custos indiretos de fabricação. Em relação aos custos indiretos, estes são primeiramente alocados aos departamentos ou centros de custos e, só então, alocados aos produtos elaborados. O custeio por absorção é o método definido pela legislação brasileira para o uso na avaliação dos estoques e apuração do resultado.

O método de custeio direto ou variável deriva da dificuldade em se apropriar os custos fixos aos produtos. Assim como o método de custeio por absorção, este é também considerado um método tradicional de custeio, onde apenas os custos variáveis, quer diretos quer indiretos, são apropriados aos produtos. Os custos fixos, por sua vez, são considerados como despesas do período, ou seja, diretamente registrados para obtenção do resultado, não sendo, portanto, alocados aos produtos. Por tratar os custos fixos como despesas do período, e não como custos e conseqüentemente não ativá-los, classificando-os no estoque de produtos, para posteriormente ser registrado como custo do período, este método não é aceito pela legislação brasileira, sendo utilizado somente para fins gerenciais.

Uma opção que emerge recentemente, mais estruturada para apuração e gestão dos custos é o sistema de custeio ABC, o qual permitiu, segundo Kaplan e Cooper<sup>147</sup>, “que os custos indiretos e de apoio fossem direcionados primeiro a atividades e processos e depois a produtos, serviços e clientes”, o que possibilita maior acurácia na apropriação dos custos indiretos. A finalidade deste método diverge do custeio por absorção por não procurar a alocação indireta dos custos aos produtos e sim procurando identificar atividades e processos que estejam diretamente relacionados aos produtos, tentando eliminar a arbitrariedade na alocação dos custos indiretos, buscando maior precisão no

---

<sup>147</sup> KAPLAN, Robert S. e COOPER, Robin. **Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo**. São Paulo: Futura, 1998, p.15.

valor do custo de cada produto. Diferente também do custeio direto ou variável, que não busca o custo total individual de cada produto.

Existe, ainda, a possibilidade de utilizar conjuntamente os métodos apresentados, como o custeio por absorção, para identificar o custo do produto e o custeio direto ou variável a fim de identificar a margem de contribuição dos produtos para cobrir os custos fixos e até mesmo para identificar oportunidades de negócios, como encomendas especiais. Há outros métodos de custeio contemplados na literatura existente, como o sistema de custos por ordem, ou o sistema de custos por processo. Contudo, são abordados aqui os métodos com maior potencial de uso pela empresas.

Diante do exposto, os relatórios de custos apresentam-se como instrumentos no processo decisório da empresa, visto que influenciam em decisões importantes, como o que produzir, ou o que deixar de produzir, pela análise da apropriação dos custos, bem como da otimização de resultados.

#### 2.5.2.4. Análise do ponto de equilíbrio

A análise do ponto de equilíbrio é uma importante ferramenta para o processo decisório devido possibilitar a projeção do equilíbrio necessário para cobrir os custos, conforme explicitam Weston e Brigham<sup>148</sup>: "a análise do ponto de equilíbrio corresponde a um método para determinar o ponto em que as vendas vão apenas cobrir os custos - isto é, o ponto em que a empresa vai equilibrar-se, servindo também para demonstrar a magnitude dos lucros ou perdas da empresa se as vendas ultrapassarem ou caírem para um nível abaixo desse ponto".

A utilização da análise do ponto de equilíbrio pela empresa, segundo Gitman<sup>149</sup>, é conveniente "(1) para determinar o nível de operações necessárias para cobrir todos os custos operacionais e (2) para avaliar a lucratividade associada a vários níveis de venda". Verifica-se que este tipo de análise será importante na fase de planejamento, tendo em vista que permite a projeção da produção e de vendas, bem como nas fases de execução e de controle, visto que qualquer alteração na produção, alterará o ponto de equilíbrio.

A relevância do uso desta análise está, conforme comenta Welsch<sup>150</sup>, no fato de preocupar-se "diretamente com o efeito sobre os resultados de (1) alterações de custos

<sup>148</sup> WESTON, J. Fred; BRIGHAM, Eugene F. *Fundamentos da administração financeira*. 10.ed. São Paulo: Makron Books, 2000, p.345.

<sup>149</sup> GITMAN, Lawrence J. *Princípios de administração financeira*. 7.ed. São Paulo: Harbra, 1997, p.419.

<sup>150</sup> WELSCH, Glenn A. *Orçamento empresarial*. 4.ed. São Paulo: Atlas, 1983, p.280.

fixos, (2) alterações de custos variáveis, (3) alterações do volume físico de vendas, (4) alterações de preços de vendas e (5) alterações da distribuição relativa de linhas de produtos vendidos". Cita também que uma análise de ponto de equilíbrio pode fornecer informações ao diretor de orçamento, ao *controller* e à administração geral.

Todas as informações relacionadas a produção podem gerar alterações de custos, bem como do volume de produção. Estes fatores influenciam diretamente a projeção de resultados feita na fase de planejamento e serão identificados na fase de controle do processo decisório, momento no qual deverão ser avaliadas as novas condições, bem como deverão ser formuladas medidas corretivas. Neste momento a análise do ponto de equilíbrio se apresenta, também, como ferramenta primordial para proteção dos interesses da empresa e busca da otimização do resultado global desta.

Outra análise importante com base na análise do ponto de equilíbrio, está relacionada, por exemplo, ao atendimento de encomendas especiais, visto que o ponto de equilíbrio pode ser calculado em relação a um ou a vários produtos, bem como permite visualizar a margem de contribuição a partir de um certo volume de produção.

Diante do exposto, verifica-se a relevância da análise do ponto de equilíbrio, tendo em vista que esta análise relaciona elementos fundamentais ao planejamento, execução e controle das atividades da empresa, isto é, informações sobre o custo e volume de produção, bem como a projeção de vendas e do lucro almejado. Esta análise permite avaliar alterações de custo, volume e venda de forma integrada, a fim de verificar o efeito de tais alterações sobre os objetivos da empresa.

#### 2.5.2.5. Outros relatórios gerenciais

Foram analisados os relatórios gerenciais referentes (a) ao fluxo de caixa, que traz informações sobre a disponibilidade financeira da organização, bem como informações de investimentos a curto prazo e do lucro proveniente das operações; (b) à análise das demonstrações contábeis, que permite tanto a avaliação interna da empresa, quanto a análise interempresarial, com base nas análises vertical e horizontal e em indicadores econômico-financeiros, que informam, entre outros, a rentabilidade e a liquidez da empresa; (c) aos métodos de custeamento, que viabilizam a entidade conhecer seus custos de produção, bem como uma análise gerencial sobre a utilização de seus recursos materiais e humanos; e (d) à análise do ponto de equilíbrio, que possibilita a

projeção de vendas e resultados com base no volume de produção e estimativa do preço de venda.

Estes relatórios foram elencados por serem os mais difundidos na análise gerencial dentro das organizações, bem como são relatórios que apresentam uma estrutura já difundida na literatura disponível, visto que os relatórios gerenciais não têm uma estrutura rígida definida, conforme salientado anteriormente. Entretanto, existem outros tipos de relatórios também contemplados na literatura, e bastante utilizados no processo decisório das organizações.

Dentre os relatórios que ainda poderiam ser abordados na análise gerencial, encontram-se (1) a análise de investimentos, que envolve decisões financeiras na avaliação de risco e incerteza de investimentos, bem como na análise de substituição de equipamentos e escolha entre projetos, sejam estes dependentes ou independentes; (2) o sistema orçamentário, que permite a identificação e previsão de rentabilidade e custos da organização, a fim de fornecer elementos para o processo decisório, na fase de planejamento e no controle de resultados; e (3) a análise do capital de giro e capital circulante líquido, que leva a avaliação da posição financeira da entidade em relação as suas aplicações a curto e a longo prazo.

Ressalta-se que é possível levantar, ainda, diversas formas de análise gerencial, sendo necessário apenas a configuração de acordo com a realidade de cada organização, visto que não são relatórios de estrutura rigidamente definida. Neste sentido, nota-se que os relatórios gerenciais aqui enumerados são apenas uma sugestão para utilização no processo decisório, com o intuito de otimizar a utilização dos recursos disponíveis, bem como dos resultados econômicos.

## 2.6. GESTÃO DA LOGÍSTICA

O campo da logística surgiu desde o momento em que o homem primitivo produziu no próprio local mais do que poderia consumir. Como consequência deste excesso de produtos surgiu a necessidade de transportá-los a outros locais. Diante desta necessidade, as conquistas tecnológicas na área da produção tinham que encontrar uma solução adequada para a distribuição física, promoção de vendas e para o suprimento de produtos.

Segundo Novaes<sup>151</sup>, a logística preocupa-se em “agregar valor de lugar, de tempo, de qualidade e de informação à cadeia produtiva”. O valor de lugar é criado pelo transporte, enquanto que o valor de tempo é criado pela disponibilidade do produto ou serviço, no momento do consumo. O valor de qualidade é considerado em relação a qualidade da operação logística, que corresponde a entrega do produto certo, na hora certa, em perfeitas condições e ao preço justo. O valor de informação diz respeito à possibilidade que existe hoje de, por exemplo, rastrear a carga enquanto está sendo transportada.

Diante da preocupação da logística em agregar valor à cadeia produtiva, Christopher<sup>152</sup> explica que “o serviço ao cliente pode ser definido como um fornecimento consistente das utilidades de tempo e lugar”, ou seja, o produto somente terá valor se for entregue ao consumidor final na hora e local exigidos. Dessa forma, complementa, “o papel do serviço ao cliente deve ser a melhoria do *valor de uso*, significando, com isso, que o produto passa a ter mais valor aos olhos do cliente, porque o serviço adicionou valor a essência do produto”.

Neste sentido, a logística foi reconhecida como fator relevante na vida econômica e social das empresas. Isto porque antes se considerava que a circulação de mercadorias era apenas consequência das decisões sobre organização do espaço: criavam-se as infra-estruturas de transportes para interligar as zonas de produção e de consumo. Somente mais tarde é que se passou a ter consciência da necessidade da integração do problema de transportes de mercadorias, seja em nível nacional ou internacional, visando atender às necessidades do consumidor final, o cliente.

Segundo Bowersox e Closs<sup>153</sup>, os gastos com logísticas por parte das empresas “variam normalmente de 5 a 35% do valor das vendas, dependendo do tipo de atividade, da área geográfica de operação e da relação peso/valor dos produtos e materiais”. Neste sentido, a logística se apresenta como responsável por uma das maiores parcelas do custo final do produto, sendo superada apenas pelos materiais consumidos na produção ou pelo custo dos produtos vendidos no atacado ou no varejo.

Diante do exposto, verifica-se ser a logística uma atividade de caráter estratégico, mas também de alto custo. Torna-se necessário, então, entender o que é a

---

<sup>151</sup> NOVAES, Antônio Galvão. *Logística e gerenciamento da cadeia de distribuição: estratégia, operação e avaliação*. Rio de Janeiro: Campus, 2001, p.35.

<sup>152</sup> CHRISTOPHER, Martin. *Logística e gerenciamento da cadeia de suprimentos: estratégias para a redução de custos e melhoria dos serviços*. São Paulo: Pioneira, 1997, p.17.

<sup>153</sup> BOWERSOX, Donald J; CLOSS, David J. *Logística empresarial: o processo de integração da cadeia de suprimento*. São Paulo: Atlas, 2001, p.20.

logística, bem como o conceito de gerenciamento da cadeia de suprimento, visto que este conceito engloba a integração das atividades pertinentes a logística, para, então, compreender a gestão da distribuição física de produtos.

### 2.6.1. Evolução do conceito de logística

De acordo com Rodrigues<sup>154</sup>, “a primeira tentativa de definir logística foi feita pelo Barão Antoine Henri de Jomini (1779/1869), General do exército francês sob o comando de Napoleão Bonaparte, que em seu *Compêndio da Arte da Guerra*, a ela se referiu como a *arte prática de movimentar exércitos*”. Complementa citando que o termo *logistique* é “derivado de um posto existente no exército francês durante o século XVII – *Marechal des Logis*”, o soldado que ocupasse tal posto era o responsável pelas atividades administrativas relativas ao deslocamento, alojamento e acampamento das tropas em campanha.

Durante a II Guerra Mundial, a logística adquiriu uma amplitude maior, em virtude das operações militares realizadas. Rodrigues<sup>155</sup> afirma que “as Forças Armadas aliadas compreenderam que logística abrangia todas as atividades relativas à provisão e administração de materiais, pessoal e instalações, além da obtenção e prestação de serviços de apoio”.

No início da década de noventa, Chiavenato<sup>156</sup> conceitua logística como a “atividade que coordena a estocagem, o transporte, os armazéns, os inventários e toda a movimentação dos materiais dentro da fábrica até a entrega dos produtos acabados ao cliente”.

Por sua vez, em meados da mesma década, surge o termo logística empresarial, que para Ballou<sup>157</sup> “trata de todas as atividades de movimentação e armazenagem, que facilitam o fluxo de produtos desde o ponto de aquisição da matéria-prima até o ponto de consumo final, assim como dos fluxos informativos que colocam os produtos em movimento, com o propósito de providenciar níveis de serviço adequados aos clientes a um custo razoável”. Nota-se que a partir deste conceito a cadeia produtiva passa a englobar a

<sup>154</sup> RODRIGUES, Paulo Roberto Ambrosio. *Introdução aos sistemas de transporte no Brasil e à logística internacional*. São Paulo: Aduaneiras, 2000, p.95.

<sup>155</sup> RODRIGUES, Paulo Roberto Ambrosio. *Introdução aos sistemas de transporte no Brasil e à logística internacional*. São Paulo: Aduaneiras, 2000, p.95

<sup>156</sup> CHIAVENATO, Idalberto. *Iniciação à administração de materiais*. São Paulo: Makron Books, 1991, p.37.

<sup>157</sup> BALLOU, Ronald H. *Logística empresarial: transportes, administração de materiais e distribuição física*. São Paulo: Atlas, 1993, p. 24.

aquisição da matéria-prima, ou seja o suprimento de materiais, passando a cadeia a ser considerada de forma mais ampla.

Sob esta ótica, Christopher<sup>158</sup>, define logística como o “processo de gerenciar estrategicamente a aquisição, movimentação e armazenagem de materiais, peças e produtos acabados (e os fluxos de informações correlatas) através da organização e seus canais de marketing, de modo a poder maximizar as lucratividades presente e futura através do atendimento dos pedidos a baixo custo”. Aqui o diferencial passa a ser a estratégia, associada ao gerenciamento da cadeia produtiva.

No final da década de noventa, apresenta-se, então, um conceito mais abrangente, no qual a logística, explica Ching<sup>159</sup>, pode ser entendida como o “gerenciamento do fluxo logístico de materiais que começa com a fonte de fornecimento no ponto de consumo. É mais do que uma simples preocupação com produtos acabados, o que era a tradicional distribuição física. Na realidade, a logística está preocupada com a fábrica e os locais de estocagem, níveis de estoques e sistemas de informações, bem como com seu transporte e armazenagem”. Percebe-se que, neste momento, o atendimento às necessidades do cliente passa a ser o referencial para o gerenciamento da cadeia.

Mais recentemente, Novaes<sup>160</sup> cita que a logística incorpora prazos previamente definidos (e cumpridos); preços transparentes para o cliente; satisfação plena do cliente (nível de serviço); integração efetiva e sistêmica entre todos os setores da empresa; integração efetiva com fornecedores e clientes (*supply chain*); e busca da otimização global (redução global dos custos), incluindo estoques, transporte, avarias, perdas, etc.

Diante do exposto, verifica-se que a logística hoje incorpora o conceito de *Supply Chain Management*, que corresponde a uma integração da cadeia desde o suprimento até o abastecimento, tendo como pontos fundamentais o nível de serviço ao cliente, ou seja, o atendimento das necessidades do mesmo, bem como a redução de custos, sem que haja perda da qualidade do produto ou do serviço.

O *Council of Logistics Management* - CLM, no encontro internacional que foi promovido em Toronto / Canadá, em outubro de 1999, definiu logística como “a parte do processo da cadeia de suprimento que planeja, implementa e controla o eficiente e efetivo

<sup>158</sup> CHRISTOPHER, Martin. *Logística e gerenciamento da cadeia de suprimentos: estratégias para a redução de custos e melhoria dos serviços*. São Paulo: Pioneira, 1997, p.2.

<sup>159</sup> CHING, Hong Yuh. *Gestão de estoques na cadeia de logística integrada: supply chain*. São Paulo: Atlas, 1999, p.17.

<sup>160</sup> NOVAES, Antônio Galvão. *Logística e gerenciamento da cadeia de distribuição: estratégia, operação e avaliação*. Rio de Janeiro: Campus, 2001, p.37.

fluxo de estocagem de bens, serviços e informações relacionadas, do ponto de origem ao ponto de consumo, visando atender aos requisitos dos consumidores.”<sup>161</sup>

Bowersox e Closs<sup>162</sup> explicitam que “o gerenciamento logístico inclui o projeto e a administração de sistemas para controlar o fluxo de materiais, os estoques em processos e os produtos acabados, com o objetivo de fortalecer estratégia das unidades de negociações da empresa”.

É importante ressaltar que o gerenciamento logístico assume caráter estratégico nas empresas por provocar o aumento da lucratividade para as mesmas, conforme Kotler<sup>163</sup>, uma vez que a logística de mercado “envolve o planejamento, a implementação e o controle dos fluxos físicos de materiais e de produtos finais entre os pontos de origem e os pontos de uso, com o objetivo de atender às exigências dos clientes e de lucrar com esse atendimento”.

Percebe-se que o conceito de logística passou por algumas mudanças, porém é ponto comum entre os autores que a logística empresarial engloba o suprimento físico (gerência de materiais) e a distribuição física de produtos. Neste sentido, a função logística nas organizações, atualmente, baseia-se no conceito de *Supply Chain Management* para nortear seu processo decisório.

### 2.6.2. Supply Chain Management

Em 1963 foi fundado nos Estados Unidos o Conselho Nacional de Gerenciamento da Distribuição Física, no qual seus participantes descobriram algumas interfaces entre as funções de armazenagem e transporte, passando a integrá-las no gerenciamento da distribuição física.

Logo em seguida, constataram que o atendimento aos pedidos reduzia-se consideravelmente, trazendo como benefício imediato a redução dos estoques pela confiabilidade na frequência do transporte, otimizando a taxa de ocupação dos armazéns e melhorando o nível dos serviços.

---

<sup>161</sup> COUNCIL OF LOGISTICS MANAGEMENT - CLM. Definição de logística dada pelo CLM. Disponível em: <<http://www.clm1.org/index.asp>>. Acessado em: 31 de janeiro 2001.

<sup>162</sup> BOWERSOX, Donald J; CLOSS, David J. *Logística empresarial: o processo de integração da cadeia de suprimento*. São Paulo: Atlas, 2001, p.21.

<sup>163</sup> KOTLER, Philip. *Administração de marketing: a edição do novo milênio*. 11.ed. São Paulo: Prentice Hall, 2001, p. 558.

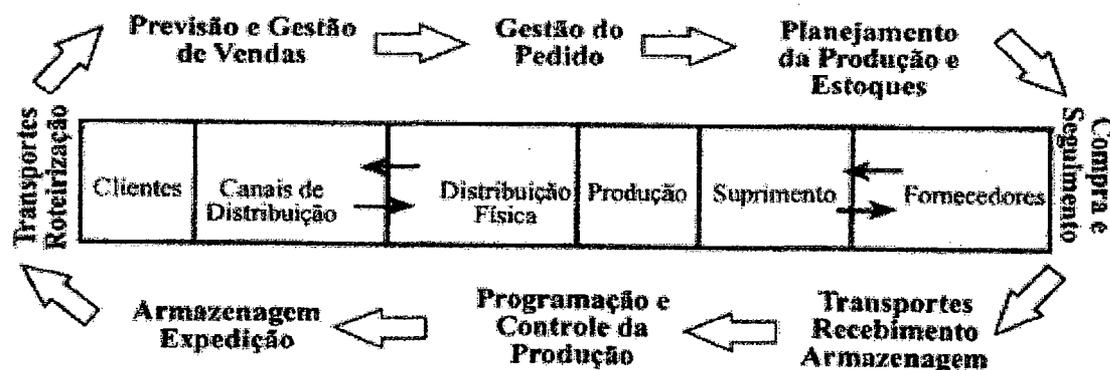
Christopher<sup>164</sup> explicita que “o gerenciamento logístico exige que todas as atividades que ligam o mercado fornecedor ao mercado consumidor sejam vistas como um sistema interligado – tendo, como problema principal, o fato que o impacto de uma decisão tomada em qualquer parte do sistema afetará o sistema inteiro”, o que demonstra a integração do sistema logístico.

Segundo o Fórum de *Supply Chain Management* (SCM), realizado na *Ohio State University*, *Supply Chain Management* ou Gerenciamento da Cadeia de Suprimento foi definido como sendo “a integração dos processos industriais e comerciais partindo do consumidor final e indo até os fornecedores iniciais, gerando produtos, serviços e informações que agreguem valor para o cliente.”<sup>165</sup>

O conceito de *Supply Chain* envolve não só os atores internos da corporação, mas também os fornecedores e clientes, ampliando a cadeia de valor da companhia. A partir do momento em que se amplia o escopo do relacionamento logístico para além das fronteiras da companhia, mais recursos e maior sofisticação gerencial é requerida, a fim de existir uma vantagem competitiva na empresa.

A Figura 3 representa a integração da cadeia de suprimento, conforme o conceito de SCM, que consiste na integração externa com fornecedores e clientes, quando se obtém relacionamentos de parcerias externas que envolvem compartilhamento de informações e ações, diferentemente dos sistemas convencionais, criando uma dependência complexa entre as partes da cadeia.

**Figura 3 - Supply Chain Management**



FONTE: RODRIGUES, Paulo Roberto Ambrosio. *Introdução aos sistemas de transporte no Brasil e à logística internacional*. São Paulo: Aduaneiras, 2000, p.109.

<sup>164</sup> CHRISTOPHER, Martin. *Logística e gerenciamento da cadeia de suprimentos: estratégias para a redução de custos e melhoria dos serviços*. São Paulo: Pioneira, 1997, p.25.

<sup>165</sup> NOVAES, Antônio Galvão. *Logística e gerenciamento da cadeia de distribuição: estratégia, operação e avaliação*. Rio de Janeiro: Campus, 2001, p.41.

Verifica-se a completa interligação entre as diversas atividades da cadeia, como o suprimento, o planejamento e controle da produção e dos estoques, bem como o transporte das mercadorias até o cliente.

Christopher<sup>166</sup> menciona que para as empresas de hoje alcançarem, no futuro, uma posição de vantagem competitiva contínua, deverão ter “integradores orientados para a obtenção de sucesso no mercado, baseado em sistemas de gerenciamento de operações e entregas”. Portanto, a logística passa a ser, dentro de uma visão integrada de todo o processo e de todos os participantes da cadeia, um diferencial que traz vantagem competitiva às empresas.

Diante do exposto, os objetivos do Gerenciamento da Cadeia de Suprimentos, conforme explicitado por Slack et al.<sup>167</sup>, são: (1) focalizar na satisfação dos clientes finais; (2) formular e implementar estratégias baseadas na obtenção e retenção de clientes finais; e (3) gerenciar a cadeia de maneira eficaz e eficiente.

Neste sentido, torna-se relevante aprender como obter a satisfação do cliente, bem como aprender a atingir tal satisfação, por meio do gerenciamento eficaz e eficiente da cadeia, especificamente a gestão da distribuição física de produtos.

### 2.6.3. Nível de serviço logístico

Para Magee<sup>168</sup>, o sistema de distribuição física deve ser pensado “sobre as características e necessidades ou interesses dos clientes da empresa (ou dos consumidores finais)”. Tal conduz ao objetivo central da logística, que corresponde a oferecer o maior nível de serviço ao cliente, atendendo as utilidades de tempo e lugar.

O nível de serviço logístico ao cliente é definido por Ballou<sup>169</sup> como:

a qualidade com que o fluxo de bens e serviços é gerenciado. É o resultado líquido de todos os esforços logísticos da firma. É o desempenho oferecido pelos fornecedores aos seus clientes no atendimento dos pedidos. O nível de serviço logístico é fator-chave do conjunto de valores logísticos que as empresas oferecem a seus clientes para assegurar sua fidelidade. Como o nível de serviço logístico está associado aos custos de prover esse serviço, o planejamento da movimentação de bens e serviços deve iniciar-se com as necessidades de desempenho dos clientes no atendimento de seus pedidos.

---

<sup>166</sup>CHRISTOPHER, Martin. *Logística e gerenciamento da cadeia de suprimentos: estratégias para a redução de custos e melhoria dos serviços*. São Paulo: Pioneira, 1997, p.21.

<sup>167</sup>SLACK, Nigel et al. *Administração da produção*. São Paulo: Atlas, 1997, p.426-427.

<sup>168</sup>MAGEE, John F. *Logística industrial: análise e administração dos sistemas de suprimento e distribuição*. São Paulo: Pioneira, 1977, p.318.

<sup>169</sup>BALLOU, Ronald H. *Logística empresarial: transportes, administração de materiais e distribuição física*. São Paulo: Atlas, 1993, p. 73.

Diante do exposto, pode-se observar que um novo paradigma passou a ser adotado pelas empresas. Estas precisam saber o que o cliente deseja para que possa satisfazê-lo, obtendo lucro, ou seja, administrando seus custos e receitas.

Ching<sup>170</sup> comenta que “os clientes exigem cada vez maiores níveis de serviço” o que inclui a “rápida entrega com curto espaço de tempo de notificação pelo cliente, reposição contínua de mercadoria, entregas para os pontos de uso (...), capacidade de transação via EDI, transmissão eletrônica de dados”.

O serviço logístico, de acordo com Bowersox e Closs<sup>171</sup>, “é medido em termos de (1) disponibilidade; (2) desempenho operacional; e (3) confiabilidade de serviço”. A disponibilidade diz respeito ao estoque mantido pela empresa, o que não significa dizer que a mesma deve manter níveis elevados de estoque, ou estoque zero, e sim que deve gerenciá-los de maneira eficiente e eficaz a fim de evitar a falta do produto (ou o excesso do mesmo), bem como existem diversas ferramentas gerenciais que podem ser utilizadas para tal.

O desempenho operacional refere-se ao intervalo de tempo entre o recebimento do pedido e a entrega da respectiva mercadoria. O desempenho operacional está relacionado a velocidade e consistência da entrega, contudo uma entrega rápida não é sinônimo de um eficiente e eficaz desempenho operacional, pois deve-se atentar para a regularidade da entrega. Além disso, relaciona-se a flexibilidade no atendimento de pedidos inesperados, bem como o atendimento ao cliente após a entrega realizada (pós-venda).

A confiabilidade de serviço relaciona-se a qualidade do serviço logístico, que consiste na mensuração precisa da disponibilidade e do desempenho operacional, ou seja, depende do equilíbrio entre a disponibilidade eficiente do estoque e um bom nível de desempenho operacional.

Christopher<sup>172</sup> explica que o serviço ao cliente pode ser examinado sob três dimensões: elementos de pré-transação; da transação e da pós-transação. Como exemplo de elementos da pré-transação, pode-se citar a política formal de serviço ao cliente, a acessibilidade, a estrutura organizacional e a flexibilidade do sistema.

---

<sup>170</sup>CHING, Hong Yuh. *Gestão de estoques na cadeia de logística integrada: supply chain*. São Paulo: Atlas, 1999, p.147.

<sup>171</sup>BOWERSOX, Donald J; CLOSS, David J. *Logística empresarial: o processo de integração da cadeia de suprimento*. São Paulo: Atlas, 2001, p.24.

<sup>172</sup>CHRISTOPHER, Martin. *Logística e gerenciamento da cadeia de suprimentos: estratégias para a redução de custos e melhoria dos serviços*. São Paulo: Pioneira, 1997, p.29-31.

São exemplos de elementos da transação o ciclo do pedido, a disponibilidade de estoque, a taxa de cumprimento do pedido e informações sobre a posição do pedido. Por último, exemplificando os elementos da pós-transação tem-se a disponibilidade de peças de reposição, o tempo de atendimento de chamada, a rastreabilidade e garantia do produto, bem como queixas e reclamações do cliente.

Nota-se que os elementos da pré-transação caracterizam-se pelo acesso do cliente ao produto. Já os elementos da transação correspondem à disponibilidade do produto, observando-se o gerenciamento de estoques.

Enquanto os elementos da pós-transação correspondem ao fator pós-venda, como a reposição do produto e a assistência técnica. O efetivo gerenciamento destas três dimensões conduz ao alcance do bom nível de serviço ao cliente, atendendo às utilidades de tempo e lugar, o que leva ao efetivo gerenciamento logístico.

Bowersox e Closs<sup>173</sup> citam que “o objetivo central da logística é atingir um nível desejado de serviço ao cliente pelo menor custo total possível”. Explicam que atualmente o fator restritivo para o alcance de qualquer nível de serviço logístico é econômico e não tecnológico, uma vez que os avanços tecnológicos nos últimos anos foram de elevado porte e, em especial na área de logística, a tecnologia disponível é considerada suficiente para atender as necessidades do cliente. Resta o gerenciamento financeiro, diante das alternativas de tecnologias disponíveis.

Entretanto, para que haja um gerenciamento financeiro efetivo, é necessário ter o suporte de um sistema de informações que forneça tempestivamente as informações necessárias ao processo decisório da logística, e conseqüentemente, se possa avaliar as alternativas de tecnologias existentes, para melhor atender o cliente.

Diante do exposto, percebe-se que para gerenciar eficiente e eficazmente todo o sistema logístico é necessário que haja um suporte informacional ao processo decisório da logística, o que ocorre por meio de um sistema de informações contábeis-gerenciais sinérgico e efetivo. Sendo que o enfoque necessário ao gerenciamento logístico deve ser o cliente, buscando fornecer um nível de serviço que, no mínimo atenda as necessidades fundamentais do cliente, mas que procure superar as expectativas deste.

---

<sup>173</sup> BOWERSOX, Donald J; CLOSS, David J. *Logística empresarial: o processo de integração da cadeia de suprimento*. São Paulo: Atlas, 2001, p.21.

#### 2.6.4. A cadeia de valor e os fluxos logísticos

A preocupação com o nível de serviço logístico ao cliente traz a necessidade de atentar para novos padrões de distribuição moldados pelos clientes. De acordo com Ching<sup>174</sup>, estes padrões demandam a minimização de custos de distribuição, a manutenção do nível crescente de serviço, a garantia de produtos de qualidade, a redução de devoluções por defeitos de manuseio no processo de distribuição, bem como a maximização da resposta rápida à demanda.

Atingir um gerenciamento eficaz e eficiente da cadeia corresponde a essência da vantagem competitiva alvo das empresas. Porter<sup>175</sup> explica que “toda a empresa é uma reunião de atividades que são executadas para projetar, produzir, comercializar, entregar e sustentar seu produto”. Todas estas atividades são apresentadas pelo autor como fontes de vantagem competitiva, onde a vantagem virá da melhor utilização dos recursos bem como das estratégias da empresa.

Bowersox e Closs<sup>176</sup> citam que a “competência logística decorre de uma avaliação relativa da capacitação de uma empresa para fornecer ao cliente um serviço competitivamente superior ao menor custo possível”. Assim, a obtenção de vantagem competitiva, por meio da competência logística, está centrado na criação de valor para o cliente, ou seja, no nível de serviço logístico ao cliente. É necessário, portanto, identificar as funções que compõem a cadeia, bem como os fluxos logísticos nela existente.

A cadeia de valores, com base na seqüência de funções de negócios dentro da empresa, adicionando utilidade aos produtos ou serviços dentro da organização, é apresentada por Horngren, Foster e Datar<sup>177</sup>:

- a) *Pesquisa e desenvolvimento* - a geração e experimentação de idéias relacionadas a novos produtos, serviços ou processos;
- b) *Desenho de produtos, serviços ou processos* - o planejamento detalhado e a elaboração de produtos, serviços ou processos;
- c) *Produção* - a coordenação e a organização de recursos para produzir um produto ou prestar um serviço;

<sup>174</sup> CHING, Hong Yuh. *Gestão de estoques na cadeia de logística integrada: supply chain*. São Paulo: Atlas, 1999, p.148.

<sup>175</sup> PORTER, Michael E. *Vantagem competitiva: criando e sustentando um desempenho superior*. 4.ed. Rio de Janeiro: Campus, 1992, p.33.

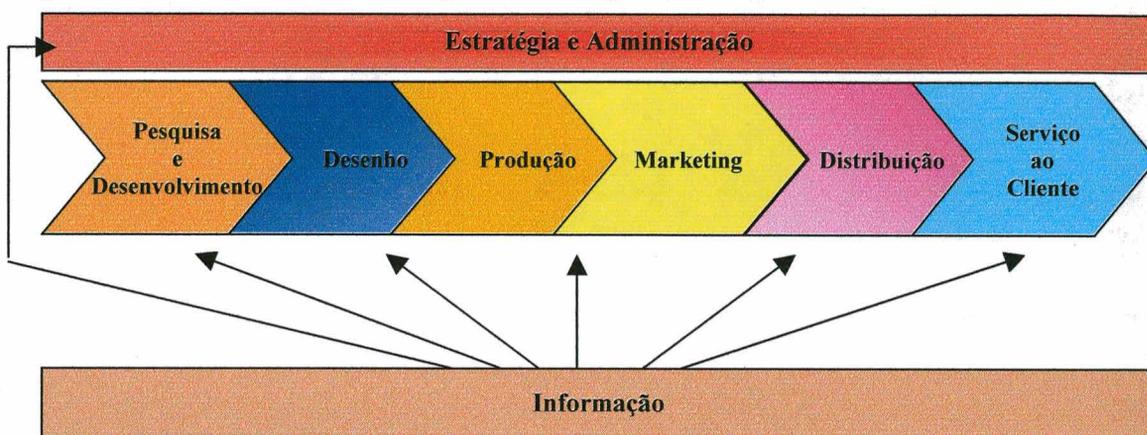
<sup>176</sup> BOWERSOX, Donald J; CLOSS, David J. *Logística empresarial: o processo de integração da cadeia de suprimento*. São Paulo: Atlas, 2001, p.23.

<sup>177</sup> HORNGREN, Charles T.; FOSTER, George; DATAR, Srikant M. *Cost accounting: a managerial emphasis*. 8.ed. Englewood Cliffs, New Jersey: Prentice-Hall, 1994, p.2-3.

- d) *Marketing* - o processo pelo qual indivíduos ou grupos: (a) aprendem e avaliam as atividades de produtos e serviços; e (b) adquirem esses produtos e serviços;
- e) *Distribuição* - o mecanismo pelo qual produtos e serviços são entregues ao consumidor;
- f) *Serviço ao cliente* - atividades de suporte fornecidas aos clientes.

As atividades definidas pelos autores compreendem as diversas funções desenvolvidas nas empresas que compõem a sua cadeia de valor. Ressalta-se que a importância do sistema logístico está em adicionar valor ao produto, por meio do serviço ao cliente, o que ocorre pela integração de todas as funções apresentadas. As funções definidas pelos autores estão representadas na Figura 4 a seguir.

**Figura 4 - A Cadeia de Valor segundo Horngren, Foster e Datar**



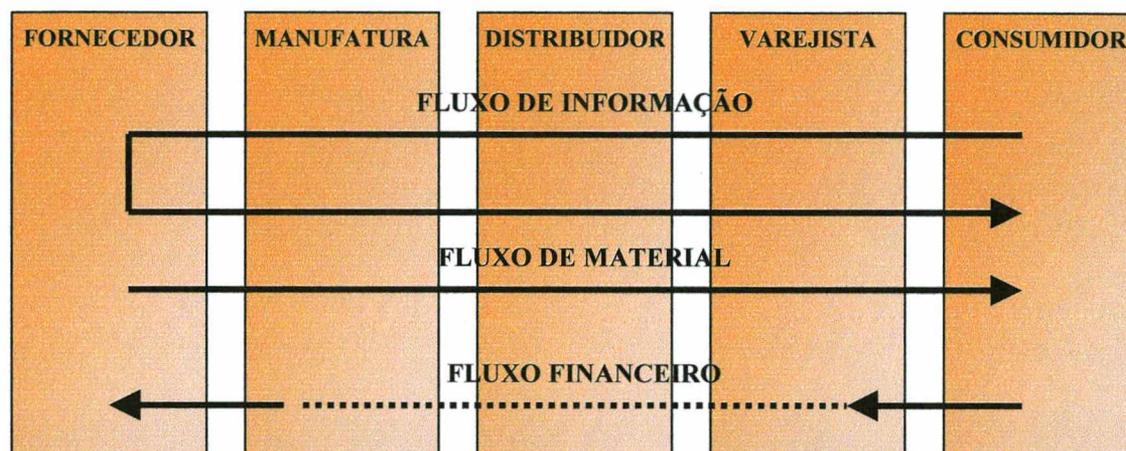
FONTE: Adaptado de HORNGREN, Charles T., FOSTER, George e DATAR, Srikant M. **Cost accounting: a managerial emphasis**. 8.ed. Englewood Cliffs, New Jersey: Prentice-Hall, 1994, p.3.

Neste sentido, percebe-se os fluxos logísticos na cadeia de valor, ressaltando-se a importância do fluxo de informações Horngren, Foster e Datar<sup>178</sup> explicitam que “os gestores devem conhecer a percepção de seus clientes em relação aos produtos e serviços da empresa”. O fluxo informacional surge como ponto fundamental para o sucesso do gerenciamento da cadeia

O fluxo na cadeia de valor não é representado somente pelo fluxo de informação, mas também pelos fluxos financeiro e de materiais. Os fluxos logísticos encontram-se representados em conjunto na Figura 5.

<sup>178</sup> HORNGREN, Charles T.; FOSTER, George; DATAR, Srikant M. **Cost accounting: a managerial emphasis**. 8.ed. Englewood Cliffs, New Jersey: Prentice-Hall, 1994, p.3

**Figura 5 - Fluxos Logísticos**



FONTE: NOVAES, Antônio Galvão. **Logística e gerenciamento da cadeia de distribuição: estratégia, operação e avaliação**. Rio de Janeiro: Campus, 2001, p.38.

Bowersox, Smykay e La Londe<sup>179</sup> afirmam que a “qualidade e a velocidade da informação no sistema logístico facilita a integração de todos os centros de atividades de distribuição física da empresa”. Uma rede de informação ineficaz pode provocar ineficácias no sistema de distribuição, bem como ao longo da cadeia como um todo, especialmente problemas na programação de compras e de produção.

Dornier et al.<sup>180</sup> explicam que as tecnologias de informação, como código de barra e o EDI, ajudam a tornar as informações logísticas globais mais confiáveis, bem como a industrializar seu processo e aumentar a velocidade de transferência de informações.

Ballou<sup>181</sup> cita que “o sistema de informações logísticas é um subsistema de informações gerenciais, que providencia a informação especificamente necessária para a administração logística”.

Bowersox e Closs<sup>182</sup> comentam que “a qualidade da tecnologia utilizada não é acompanhada pela qualidade da informação. Deficiências na qualidade da informação podem criar inúmeros problemas operacionais”, como informações incorretas quanto às tendências e aos acontecimentos podem influenciar na projeção das atividades logísticas a

<sup>179</sup> BOWERSOX, Donald J.; SMYKAY, Edward W.; LA LONDE, Bernard J. **Physical distribution management: logistics problems of the firm**. 4.ed. Nova York: Macmillan Company, 1970, p.228.

<sup>180</sup> DORNIER, Philippe-Pierre et. Al. **Logística e operações globais: textos e casos**. São Paulo: Atlas, 2000, p.587.

<sup>181</sup> BALLOU, Ronald H. **Logística empresarial: transportes, administração de materiais e distribuição física**. São Paulo: Atlas, 1993, p. 279.

<sup>182</sup> BOWERSOX, Donald J; CLOSS, David J. **Logística empresarial: o processo de integração da cadeia de suprimento**. São Paulo: Atlas, 2001, p.39.

serem desempenhadas, bem como informações imprecisas sobre o processamento de pedidos quanto às exigências de um cliente específico.

Atualmente, informações precisas em tempo hábil são cruciais para a eficácia do projeto de sistemas logísticos. Bowersox e Closs<sup>183</sup> citam três razões básicas para tal:

- 1) são fatores essenciais do serviço ao cliente, informações sobre o *status* do pedido, disponibilidade do produto, programação de entrega e faturamento;
- 2) a informação pode ser um instrumento eficaz na redução de estoque e da necessidade de recursos humanos; e
- 3) a informação aumenta a flexibilidade para decidir como, quando e onde os recursos podem ser utilizados para que se obtenha vantagem competitiva.

Neste sentido, complementam, “a tecnologia de informação é o recurso-chave para se obter integração”<sup>184</sup>. Tal conduz à necessidade de um sistema de informações sinérgico, integrando a cadeia de valor por meio da emissão de relatórios, gerados pelo sistema de informações contábeis-gerenciais, que atendam as necessidades informacionais dos gestores, a fim de dar suporte ao processo decisório da logística em todas as suas etapas: planejamento, execução e controle.

Diante do exposto, cabe ressaltar a relevância da função de distribuição física de produtos, inserida na cadeia de valor, uma vez que esta função é a mais próxima do cliente, cliente este alvo do nível de serviço oferecido pela logística. Cabe, então, conhecer as atividades e responsabilidades atribuídas a essa função.

### 2.6.5. Distribuição física de produtos

A distribuição física de produtos é definida por Ballou<sup>185</sup> como “o ramo da logística empresarial que trata da movimentação, estocagem e processamento de pedidos dos produtos finais da firma”, ressalta que esta pode ser considerada a atividade mais importante em termos de custos dentre a maioria das empresas.

<sup>183</sup> BOWERSOX, Donald J; CLOSS, David J. *Logística empresarial: o processo de integração da cadeia de suprimento*. São Paulo: Atlas, 2001, p.176.

<sup>184</sup> BOWERSOX, Donald J; CLOSS, David J. *Logística empresarial: o processo de integração da cadeia de suprimento*. São Paulo: Atlas, 2001, p.53.

<sup>185</sup> BALLOU, Ronald H. *Logística empresarial: transportes, administração de materiais e distribuição física*. São Paulo:

Por sua vez Ching<sup>186</sup>, esclarece que “a logística de distribuição trata das relações da empresa – cliente – consumidor, sendo responsável pela distribuição física do produto acabado até os pontos-de-venda ao consumidor e deve assegurar que os pedidos sejam pontualmente entregues”.

A entrega de produtos é realizada por meio de canais de distribuição, conforme lembra Arnold<sup>187</sup> ao citar que a distribuição física corresponde ao “transporte e o armazenamento de produtos acabados desde o final da produção até o cliente. O caminho particular pelo qual os produtos passam – por centros de distribuição, atacadistas e varejistas – é denominado canal de distribuição”.

Neste sentido, a gestão da distribuição física de produtos, Slack et al.<sup>188</sup> complementam, corresponde ao conjunto formado pela gestão dos estoques e do sistema de transporte, ligando a unidade produtiva ao consumidor. O processo de tomada de decisões na gestão da distribuição física de produtos pela Logística inclui a localização e quantidade de armazéns, bem como os modais de transporte adotados.

Verifica-se o aporte de responsabilidades atribuídas a função de distribuição física de produtos. Sob esta ótica, a gestão da distribuição física de produtos deve contemplar decisões relacionadas não só a movimentação de cargas, mas também a forma como será realizado este transporte (modais de transporte), os meios de estocagem mais adequados ao produto em questão, bem como com o nível de serviço ao cliente, enfocando os valores agregados ao produto que atendam as necessidades do cliente.

A gestão da distribuição física de produtos ocorre, de acordo com Ballou<sup>189</sup>, em três níveis: estratégico, tático e operacional. Onde o nível estratégico corresponde a decisão de como transportar, como fracionar a carga, como controlar os estoques e à localização dos depósitos. O nível tático equivale a utilização dos recursos disponíveis, sendo normalmente um planejamento a curto prazo. Por sua vez o nível operacional diz respeito as tarefas diárias desempenhadas a fim de garantir um eficiente fluxo logístico. Tais níveis correspondem ao planejamento, execução e controle, respectivamente, preconizados nesta pesquisa como as etapas do processo decisório.

---

<sup>186</sup> CHING, Hong Yuh. *Gestão de estoques na cadeia de logística integrada: supply chain*. São Paulo: Atlas, 1999, p.147.

<sup>187</sup> ARNOLD, J. R. *Administração de materiais: uma introdução*. São Paulo: Atlas, 1999, p.375.

<sup>188</sup> SLACK, Nigel et al. *Administração da produção*. São Paulo: Atlas, 1997, p.437.

<sup>189</sup> BALLOU, Ronald H. *Logística empresarial: transportes, administração de materiais e distribuição física*. São Paulo: Atlas, 1993, p. 43.

Um conceito mais recente sobre a função de distribuição física é apresentado por Bowersox e Closs<sup>190</sup>, englobando todas as atividades relacionadas ao fornecimento de serviço ao cliente:

Estas atividades incluem recebimento e processamento de pedidos, posicionamento de estoques, armazenagem e manuseio e transporte dentro de um canal de distribuição. Incluem a responsabilidade pela coordenação com o planejamento de marketing em áreas como formação de preços, apoio promocional, níveis de serviço ao cliente, padrões de entrega, manuseio de mercadoria devolvida e apoio ao ciclo de vida. O principal objetivo da distribuição física é ajudar na geração de receita, prestando níveis estrategicamente desejados de serviço ao cliente, ao menor custo total.

Nota-se que as responsabilidades da função de distribuição física de produtos, abrange desde o processamento de pedidos, passa pelo estoque, armazenagem e movimentação, inclui a projeção do preço de venda e apoio promocional, enfoca o nível de serviço ao cliente, mas só tem fim no atendimento pós-venda, relacionado a mercadoria devolvida e garantia dos produtos, visando a otimização da receita e a redução do custo total. Este ciclo básico de atividades da distribuição física proposto está configurado na Figura 6.

**Figura 6 - Atividades do ciclo básico de atividades da distribuição física**



FONTE: BOWERSOX, Donald J; CLOSS, David J. **Logística empresarial: o processo de integração da cadeia de suprimento**. São Paulo: Atlas, 2001, p.57.

<sup>190</sup> BOWERSOX, Donald J; CLOSS, David J. **Logística empresarial: o processo de integração da cadeia de suprimento**. São Paulo: Atlas, 2001, p.46.

Observa-se que são cinco as atividades abrangidas, sendo todas relacionadas a execução física do pedido, desde a solicitação do cliente até a entrega da mercadoria ao mesmo. Kotler<sup>191</sup> ressalta que, “a maioria das empresas está tentando encurtar o *ciclo do pedido até o recebimento* – ou seja, o tempo entre o recebimento do pedido, a entrega e o pagamento”, quanto maior o tempo deste ciclo, menor é a satisfação do cliente e menor é o lucro da empresa. Portanto, é preciso atentar para a atividade de processamento do pedido com o intuito de reduzir o tempo desta atividade.

Além disso, Kotler<sup>192</sup> comenta que, “as operações de transporte afetarão o preço dos produtos, a pontualidade da entrega e as condições dos produtos ao chegarem ao seu destino; todos esses fatores determinam a satisfação do cliente”, dessa forma, torna-se uma atividade chave para incrementar o nível de serviço ao cliente.

É importante destacar que, atualmente, a atividade de transporte do pedido muitas vezes ocorre por meio de empresas especializadas neste tipo de serviço. Conseqüentemente, para as empresas que atentam para o nível de serviço ao cliente, faz-se necessário um controle rigoroso do desempenho destas contratações. Neste sentido, Ching<sup>193</sup> cita que:

os transportadores maduros não se ocupam apenas com os limites de preço do frete a ser incluído no custo total de logística, mas também com o critério de seleção que passa a ser o de performance no serviço prestado. Isto inclui confiabilidade na entrega, registro de ocorrências, sistema de informação em tempo real, uso de código de barra para melhorar exatidão de estoque e documentação, uso de sistema de transporte confiável, condições do equipamento, flexibilidade e compromisso para excelência do serviço.

Diante do exposto, torna-se primordial que haja o acompanhamento, no caso da contratação de transportadores na fase de distribuição física dos produtos, do desempenho das mesmas, o que pode ocorrer por meio de relatórios de acompanhamento da pontualidade das entregas, bem como do nível de ocorrências de reclamações dos clientes, ou, ainda, de problemas nas mercadorias gerados durante o transporte, além do rastreamento da carga via satélite.

---

<sup>191</sup> KOTLER, Philip. *Administração de marketing: a edição do novo milênio*. 11.ed.. São Paulo: Prentice Hall, 2001, p.561.

<sup>192</sup> KOTLER, Philip. *Administração de marketing: a edição do novo milênio*. 11.ed.. São Paulo: Prentice Hall, 2001, p.563.

<sup>193</sup> CHING, Hong Yuh. *Gestão de estoques na cadeia de logística integrada: supply chain*. São Paulo: Atlas, 1999, p.158.

Novaes<sup>194</sup> lembra que “o objetivo geral da distribuição física, como meta ideal, é o de levar os produtos certos, para os lugares certos, no momento certo e com o nível de serviço desejado, pelo menor custo possível”. Contudo tal afirmação pode parecer antagônica, segundo o autor, por juntar o desejo de manter elevados níveis de serviço ao cliente com a redução de custos, mas as melhorias no sistema devem ser efetuadas fundamentadas no conceito de cadeia de valor e gerenciamento da cadeia integrada.

Percebe-se, então, que a gestão da distribuição física de produtos pela Logística é empregada para dar apoio às decisões de como melhor gerenciar os recursos disponíveis, promovendo um equilíbrio entre as diversas atividades envolvidas no processo, com vistas a um eficiente e eficaz nível de serviço logístico ao cliente.

Diante do exposto, observa-se a relevância da gestão da logística no processo decisório das organizações, visto que envolve decisões relacionadas a cadeia de valor como um todo, desde o suprimento de materiais até a distribuição física de produtos, onde encontra-se o atendimento direto ao cliente. Verifica-se, portanto, ser a logística uma área de cunho estratégico nas organizações.

Com base em todo o referencial teórico fundamentado nesta pesquisa, cabe analisar empiricamente a realidade que se apresenta nas empresas, porém para tal verificação são necessários métodos e técnicas específicas, os quais devem ser previamente estabelecidos.

---

<sup>194</sup> NOVAES, Antônio Galvão. *Logística e gerenciamento da cadeia de distribuição: estratégia, operação e avaliação*. Rio de Janeiro: Campus, 2001, p.145.

### 3. METODOLOGIA DA PESQUISA

Neste capítulo, são abordados os elementos necessários ao encaminhamento da pesquisa no que diz respeito a metodologia adotada. Assim, inicialmente, apresenta-se as perguntas de pesquisa e a definição constitutiva e operacional das variáveis. Na seqüência evidencia-se o delineamento da pesquisa, a população e amostra da pesquisa, bem como o tratamento dispensado a coleta e análise dos dados e, por fim, são explicitadas as limitações da pesquisa.

#### 3.1. PERGUNTAS DE PESQUISA

O presente trabalho pressupõe que a Controladoria contribui para o processo de gestão da distribuição física de produtos pela Logística exercendo suas atribuições, por meio de um sistema de informações eficaz e sinérgico. Diante desse pressuposto elaborou-se as perguntas de pesquisa.

- a) Como se apresenta a gestão da distribuição física de produtos realizada pela Logística nas empresas objeto de estudo?
- b) Que relatórios contábeis-gerenciais são disponibilizados pela Controladoria para a Logística?
- c) Quais, dentre os relatórios gerados pela Controladoria, são utilizados pela Logística na função de distribuição física de produtos?
- d) Quais relatórios não são gerados pela Controladoria, porém são relevantes ao processo de gestão da distribuição física de produtos?
- e) Como a Controladoria dá suporte ao processo de gestão da distribuição física de produtos sob responsabilidade da Logística?

#### 3.2. DEFINIÇÃO CONSTITUTIVA E OPERACIONAL DE VARIÁVEIS

A definição dos termos, segundo Vergara<sup>195</sup>, “refere-se a uma pequena lista de termos-chaves do estudo, com suas definições, como se faz em dicionários”. Neste tópico são elencadas as definições constitutiva e operacional de cada uma das variáveis tratadas na presente pesquisa, a fim de alcançar os objetivos propostos.

---

<sup>195</sup> VERGARA, Sylvia Constant. *Projetos e relatórios de pesquisa em administração*. São Paulo: Atlas, 1997, p.32.

### 3.2.1. Definição constitutiva das variáveis

A definição constitutiva, de acordo com Kerlinger<sup>196</sup>, corresponde ao *constructo* da palavra, ou seja, “um termo útil porque indica a natureza sintética das variáveis psicológicas e sociológicas”, são definições de dicionário, utilizadas por todos.

- **Processo decisório**

Trewatha e Newport<sup>197</sup> explicam que “o processo decisório corresponde a escolha de um curso de ação entre duas ou mais alternativas possíveis, a fim de alcançar a solução de um dado problema”.

- **Controladoria**

Para Yoshitake<sup>198</sup>, a Controladoria “é um sistema de controle gerencial que utiliza técnicas e experiências para estabelecer planos, estratégias, procedimentos de controle administrativos e contábeis; processa a informação no sentido de direcionar as atividades empresariais na consecução de seus objetivos; motiva, avalia e comunica os resultados do desempenho”.

- **Relatórios gerenciais**

Rissardi<sup>199</sup> cita que “consubstanciam-se de relatórios elaborados a partir de dados básicos extraídos da contabilidade geral, os quais são complementados e/ou rearranjados para serem utilizados no processo de gestão empresarial”.

- **Logística**

Ching<sup>200</sup> explica que a logística moderna “deve abranger toda a movimentação de materiais, interna e externa à empresa, incluindo chegada de matéria-prima, estoques, produção e distribuição até o momento em que o produto é colocado nas prateleiras à disposição do consumidor final”.

<sup>196</sup> KERLINGER, Fred N. *Metodologia da pesquisa em ciências sociais: um tratamento conceitual*. São Paulo: EPU, 1980, p.45-46.

<sup>197</sup> TREWATHA, Robert L; NEWPORT, M. Gene. *Management*. 3.ed. Texas: Business Publications, 1982, p.50.

<sup>198</sup> YOSHITAKE, Mariano. *Funções do controller: conceitos e aplicações de controle gerencial. Dissertação de mestrado*. São Paulo: FEA/USP, 1982, p.247.

<sup>199</sup> RISSARDI, José Acácio. *Um estudo sobre a contribuição do sistema de informação contábil-gerencial para a eficácia do processo de gestão empresarial em indústrias cerâmicas de revestimentos. Dissertação de mestrado*. Marília: UNIMAR, 1999, p.65.

<sup>200</sup> CHING, Hong Yuh. *Gestão de estoques na cadeia de logística integrada: supply chain*. São Paulo: Atlas, 1999, p.18.

- ***Gestão da distribuição física de produtos***

Ching<sup>201</sup> comenta que “a logística de distribuição trata das relações empresa-cliente-consumidor, sendo responsável pela distribuição física do produto acabado até os pontos-de-venda ao consumidor e deve assegurar que os pedidos sejam pontualmente entregues, precisos e completos”.

### 3.2.2. Definição operacional das variáveis

A definição operacional é citada por Kerlinger<sup>202</sup> como um novo modo de pensar, “é uma ponte entre os conceitos e as observações”. Dessa forma, além do significado, esta definição auxilia na compreensão do conceito.

- ***Processo decisório***

Verificar o processo no qual a administração garante a sobrevivência da empresa no que diz respeito a suas atitudes, seja na fase de planejamento, execução ou controle.

- ***Controladoria***

Verificar o desempenho da Controladoria, enquanto órgão administrativo dentro da empresa, responsável pelo gerenciamento das informações, a fim de conduzir à otimização de resultados da organização.

- ***Relatórios gerenciais***

Identificar o produto final da Controladoria que é utilizado como instrumento pelos gestores no processo decisório da Logística, em especial na gestão da distribuição física de produtos.

- ***Logística***

Identificar o papel do órgão responsável por todas as atividades de movimentação e armazenagem, que facilitam o fluxo de produtos desde o ponto de

---

<sup>201</sup> CHING, Hong Yuh. *Gestão de estoques na cadeia de logística integrada: supply chain*. São Paulo: Atlas, 1999, p.147.

<sup>202</sup> KERLINGER, Fred N. *Metodologia da pesquisa em ciências sociais: um tratamento conceitual*. São Paulo: EPU, 1980, p.45-46.

aquisição da matéria-prima até o ponto de consumo final, a fim de providenciar níveis de serviço adequados aos clientes.

- ***Gestão da distribuição física de produtos***

Verificar o funcionamento do ramo da logística que trata da movimentação, estocagem e processamento de pedidos dos produtos da empresa até a entrega ao cliente.

### 3.3. DELINEAMENTO DA PESQUISA

Minayo<sup>203</sup> afirma que “a metodologia inclui as concepções teóricas de abordagem, o conjunto de técnicas que possibilitam a construção da realidade e o sopro divino do potencial criativo do investigador”.

O presente estudo caracteriza-se como uma pesquisa qualitativa. Esta, conforme Minayo<sup>204</sup>, “responde a questões muito particulares. Ela se preocupa, nas ciências sociais, com um nível de realidade que não pode ser quantificado. Ou seja, ela trabalha com o universo de significados, motivos, aspirações, crenças, valores e atitudes, o que corresponde a um espaço mais profundo das relações dos processos e dos fenômenos que não podem ser reduzidos a operacionalização de variáveis”.

Selltiz, Wrightsman e Cook<sup>205</sup> mencionam que os métodos de pesquisa escolhidos “determinarão o que você verá, pois cada método traça um caminho diferente e revela diferentes relações”. O conjunto de técnicas a ser utilizado no encaminhamento deste estudo baseia-se na pesquisa exploratória.

Segundo Gil<sup>206</sup>, as pesquisas exploratórias “são desenvolvidas com objetivo de proporcionar visão geral, de tipo aproximativo, acerca de determinado fato”. O fato a ser explorado nesta pesquisa consiste no suporte da Controladoria ao processo decisório da Logística, na gestão da distribuição física de produtos, enquanto gerenciadora do sistema de informações e caracteriza-se como um estudo exploratório por levar a novas descobertas nesta área.

---

<sup>203</sup> MINAYO, Maria Cecília de Souza (org.). *Pesquisa social: teoria, método e criatividade*. 9. ed. Petrópolis: 1998, p. 16.

<sup>204</sup> MINAYO, Maria Cecília de Souza (org.). *Pesquisa social: teoria, método e criatividade*. 9. ed. Petrópolis: 1998, p. 21.

<sup>205</sup> SELTZ, Claire, WRIGHTSMAN, Lawrence Samuel, COOK, Stuart Wellford. *Métodos de pesquisa nas relações sociais: volume 1, delineamentos de pesquisa*. 2.ed. São Paulo: EPU, 1987,p.1.

<sup>206</sup> GIL, Antônio Carlos. *Métodos e técnicas de pesquisa social*. São Paulo: Atlas, 1995, p. 45.

Gil<sup>207</sup> explica que as pesquisas exploratórias “envolvem levantamento bibliográfico e documental, entrevistas não padronizadas e estudos de caso”, que serão as ferramentas utilizadas para dar andamento ao estudo. Bruyne, Herman e Schoutheete<sup>208</sup> explicam que “o estudo de caso reúne informações tão numerosas e tão detalhadas quanto possível com vistas a apreender a totalidade da situação”, para tal pode-se recorrer a diversas técnicas de coleta de dados, como observações, entrevistas e documentos.

Gil<sup>209</sup> apresenta algumas vantagens que o estudo de caso possui, como o (1) estímulo a novas descobertas, por isso é recomendado aos estudos exploratórios; (2) a ênfase na totalidade, visto que o pesquisador volta-se para a multiplicidade de dimensões de um dado problema, focalizando-o como um todo; bem como (3) a simplicidade dos procedimentos, em comparação a outros tipos de delineamento.

No que se refere aos estudos de multicasos, Triviños<sup>210</sup> preconiza que os mesmos diferem do estudo de caso por permitirem ao pesquisador o estudo de dois ou mais sujeitos, organizações, etc., sem que seja necessária a comparação entre os mesmos. Assim, o presente estudo foi encaminhado por meio de um estudo de multicasos, a fim de apresentar maior abrangência quanto aos resultados obtidos.

Esta pesquisa foi realizada em um ponto no tempo, em que foram realizadas a coleta e análise dos dados, sem que fossem abordadas as transformações decorrentes do passar do tempo, caracterizando-se, assim, como uma pesquisa de corte transversal. Richardson<sup>211</sup> esclarece que em “um estudo de corte transversal, os dados são coletados em um ponto do tempo, com base na amostra selecionada para descrever uma população *nesse determinado tempo*”.

Portanto, o presente estudo consubstancia-se de uma pesquisa qualitativa de caráter exploratório desenvolvida por meio de levantamento documental e bibliográfico, bem como pelo estudo de multicasos, caracterizando-se como uma pesquisa de corte transversal.

<sup>207</sup> GIL, Antônio Carlos. *Métodos e técnicas de pesquisa social*. São Paulo: Atlas, 1995, p.44.

<sup>208</sup> BRUYNE, Paul de, HERMAN, Jacques, SCHOUTHEETE, Marc de. *Dinâmica da pesquisa em ciências sociais: os pólos da prática metodológica*. 2.ed. Rio de Janeiro: Francisco Alves, 1982, p.225.

<sup>209</sup> GIL, Antônio Carlos. *Como elaborar projetos de pesquisa*. 3.ed. São Paulo: Atlas, 1993, p.59-60.

<sup>210</sup> TRIVIÑOS, Augusto N. S. *Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação*. São Paulo: Atlas, 1995, p. 133.

<sup>211</sup> RICHARDSON, Roberto J. *Pesquisa social: métodos e técnicas*. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1989, p.93.

### 3.4. OBJETO DE ESTUDO E ELEMENTOS DE INVESTIGAÇÃO

O objeto de estudo desta pesquisa constitui-se das empresas de capital aberto que possuem em sua estrutura organizacional os setores de Controladoria e de Logística, localizadas no Estado de Santa Catarina, por intermédio dos Gestores das empresas, nas áreas de Controladoria e Logística, enquanto elementos de investigação dentro do objeto de estudo escolhido.

O contato com as empresas foi feito com base em uma listagem, obtida via internet<sup>212</sup> na homepage da Comissão de Valores Mobiliários – CVM, órgão normatizador das empresas de capital aberto no Brasil. Além disso, dados<sup>213</sup> referentes ao número de empregados das empresas de capital aberto do Estado de Santa Catarina, obtidos junto a Federação das Indústrias do Estado de Santa Catarina – FIESC.

Dessas duas listagens foram selecionadas onze empresas de capital aberto, com número de empregados superior a dois mil e trezentos. Visto que para a realização da pesquisa eram necessárias empresas que possuíssem em sua estrutura organizacional as áreas de Controladoria e de Logística, partiu-se do pressuposto de que haveria maior probabilidade de encontrar esta característica em empresas de grande porte com um elevado número de empregados.

Dentre estas somente se disponibilizaram a participar da pesquisa três empresas, sendo que quatro empresas, após diversos contatos, não se manifestaram quanto à disponibilidade e interesse em participar da pesquisa, uma alegou não haver disponibilidade em participar, duas demonstraram desinteresse na pesquisa e a última, apesar de ser uma empresa do Estado de Santa Catarina e mostra-se bastante interessada, seu processo de gestão está sediado em São Paulo, o que inviabilizou sua participação.

Portanto, a amostra selecionada caracteriza-se pela intencionalidade, que para Barros e Leheld<sup>214</sup> corresponde àquela em que o pesquisador “se dirige intencionalmente a grupos de elementos dos quais deseja saber a opinião”, os quais são escolhidos de acordo com uma estratégia adequada às características estabelecidas; bem como pela acessibilidade das empresas consultadas.

<sup>212</sup> COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS - CVM. Cadastro geral. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br>>. Acessado em: 09 de abril 2001.

<sup>213</sup> SISTEMA FEDERAÇÃO DAS INDÚSTRIAS DO ESTADO DE SANTA CATARINA: Guia da Indústria de Santa Catarina 2000. Florianópolis: FIESC, maio/2000.

<sup>214</sup> BARROS, Aidil Jesus Paes de; LEHFELD, Neide Aparecida de Souza. Fundamentos de metodologia: um guia para a iniciação científica. São Paulo: McGraw-Hill, 1986, p.107.

### 3.5. COLETA E ANÁLISE DOS DADOS

A presente seção evidencia os tipos de dados, o instrumento de pesquisa, a coleta e o tratamento dos dados que permearam a presente pesquisa.

#### 3.5.1. Tipos de dados

Dentro dos preceitos de um estudo exploratório, o trabalho foi dividido em duas etapas: pesquisa em fontes primárias e secundárias. Foram coletados para encaminhar a pesquisa, dados de fontes primárias e secundárias, que, segundo Marconi e Lakatos<sup>215</sup>, correspondem a:

- a) *Fontes primárias* - dados históricos, bibliográficos e estatísticos; informações, pesquisas e material cartográfico; arquivos oficiais e particulares; registros em geral; documentação pessoal (diários, memórias, autobiografias); correspondência pública ou privada etc.
- b) *Fontes secundárias* - imprensa em geral e obras literárias.

Os dados primários correspondem, então, àqueles coletados por meio de observações direta e indireta, bem como de entrevistas. Enquanto os dados secundários correspondem àqueles já disponíveis na empresa, contidos em documentos como relatórios técnicos, publicações, demonstrações contábeis, dentre outros. Além disso, a pesquisa em fontes secundárias ocorreu por meio da revisão bibliográfica sobre o tema, com o intuito de evidenciar relações já registradas no arcabouço teórico encontrado, além de evidenciar novas relações.

#### 3.5.2. Instrumento de pesquisa

A fim de atingir os objetivos da pesquisa foram realizadas entrevistas semi-estruturadas para a obtenção dos dados primários, bem como a investigação de documentos para a captação dos dados secundários.

Segundo Triviños<sup>216</sup>, pode-se entender por entrevista semi-estruturada aquela que parte de certos questionamentos básicos, apoiados em teorias e hipóteses, que interessam à pesquisa, e que oferecem amplo campo de interrogações, à medida que se recebe as respostas do informante.

---

<sup>215</sup> MARCONI, Marina de Andrade, LAKATOS, Eva Maria. *Técnicas de pesquisa: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisa, elaboração, análise e interpretação de dados*. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1990, p. 28.

<sup>216</sup> TRIVIÑOS, Augusto N. S. *Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação*. 4.ed. São Paulo: Atlas, 1995, p.146.

A fim de realizar as entrevistas foi elaborado um roteiro de perguntas (Anexo 1). Segundo Gil<sup>217</sup>, corresponde a “técnica de investigação composta por um número mais ou menos elevado de questões apresentadas por escrito às pessoas, tendo por objetivo o conhecimento de opiniões, crenças, sentimentos, interesses, expectativas, situações vivenciadas, etc”.

A investigação de documentos diz respeito a todas as informações impressas pertinentes ao tema de pesquisa que foram colocadas à disposição do pesquisador, por parte das empresas.

### 3.5.3. Coleta de dados

Marconi e Lakatos<sup>218</sup> afirmam que “os métodos e as técnicas a serem empregados na pesquisa científica podem ser selecionados desde a proposição do problema, da formulação das hipóteses e da delimitação do universo ou da amostra”.

Com o objetivo de responder ao problema de pesquisa, os dados foram coletados por meio de observação sistemática. Para Marconi e Lakatos<sup>219</sup>, corresponde aquela em que se “utiliza instrumentos para a coleta de dados ou fenômenos observados (...). Todavia, as normas não devem ser padronizadas nem rígidas demais”.

Consideram-se como dados aqueles obtidos nas entrevistas semi-estruturadas e no exame de documentos. As entrevistas semi-estruturadas foram conduzidas pela autora do trabalho, bem como a investigação de documentos.

Rudio<sup>220</sup> argumenta que a fase de coleta de dados tem o objetivo de “obter informações da realidade”, podendo ser realizada por meio de entrevistas, que corresponde a “perguntas feitas oralmente, quer a um indivíduo em particular quer a um grupo, e as respostas são registradas geralmente pelo próprio entrevistador”.

Em relação aos dados secundários, estes foram obtidos por meio da consulta de publicações, documentos internos e outros relacionados ao problema de pesquisa.

<sup>217</sup> GIL, Antonio Carlos. *Métodos e técnicas de pesquisa social*. São Paulo: Atlas, 1995, p.124.

<sup>218</sup> MARCONI, Marina de Andrade, LAKATOS, Eva Maria. *Técnicas de pesquisa: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisa, elaboração, análise e interpretação de dados*. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1990, p.28.

<sup>219</sup> MARCONI, Marina de Andrade, LAKATOS, Eva Maria. *Técnicas de pesquisa: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisa, elaboração, análise e interpretação de dados*. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1990, p. 81.

<sup>220</sup> RUDIO, Franz Victor. *Introdução ao projeto de pesquisa científica*. 10.ed. Petrópolis: Vozes, 1985, p.89.

### 3.5.4. Tratamento dos dados

Marconi e Lakatos<sup>221</sup> explicitam que existem diversas técnicas de pesquisa a serem aplicadas. Uma delas corresponde ao estudo exploratório-descritivo, que “são estudos exploratórios que têm por objetivo descrever completamente determinado fenômeno, como, por exemplo, o estudo de um caso para o qual são realizadas análises empíricas e teóricas”, podendo ser encontradas tanto descrições qualitativas, quanto quantitativas.

Para Vergara<sup>222</sup> “a pesquisa descritiva expõe características de determinada população ou de determinado fenômeno”, podendo, ainda, estabelecer correlações entre variáveis, sem que haja o compromisso de explicar os fenômenos que descreve. A presente pesquisa foi realizada de forma descritiva, com o intuito de descrever o suporte informacional existente entre a Controladoria e a Logística.

O tratamento dos dados coletados foi de natureza predominantemente qualitativa, visto que o método qualitativo, de acordo com Richardson<sup>223</sup>, “difere do quantitativo à medida que não emprega um instrumental estatístico como base do processo de análise de um problema”. Ressalta-se que o aspecto qualitativo da investigação pode apresentar-se inclusive em informações colhidas de forma quantitativa, tendo em vista não perderem seu caráter qualitativo.

### 3.6. LIMITAÇÕES DA PESQUISA

Marconi e Lakatos<sup>224</sup> esclarecem que as limitações da pesquisa são oriundas da delimitação imposta pelo assunto tratado, ou pela extensão do mesmo, ou, ainda, por fatores humanos e econômicos.

Uma limitação imposta a esta pesquisa está na utilização do método de estudo de caso, que, segundo Gil<sup>225</sup>, “refere-se a dificuldade de generalização dos resultados obtidos”. Apesar de possibilitar uma abordagem total e intensiva das variáveis escolhidas dentro das organizações em estudo, esse método caracteriza-se por estar restrito à situação

<sup>221</sup> MARCONI, Marina de Andrade, LAKATOS, Eva Maria. *Técnicas de pesquisa: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisa, elaboração, análise e interpretação de dados*. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1990, p. 57.

<sup>222</sup> VERGARA, Sylvia Constant. *Projetos e relatórios de pesquisa em administração*. São Paulo: Atlas, 1997, p.45.

<sup>223</sup> RICHARDSON, Robert J. *Pesquisa social: métodos e técnicas*. São Paulo: Atlas, 1989, p.38.

<sup>224</sup> MARCONI, Marina de Andrade, LAKATOS, Eva Maria. *Técnicas de pesquisa: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisa, elaboração, análise e interpretação de dados*. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1990, p. 27.

<sup>225</sup> GIL, Antonio Carlos. *Como elaborar projetos de pesquisa*. 3.ed. São Paulo: Atlas, 1993, p.60.

específica das empresas estudadas, não permitindo a generalização das conclusões para um universo maior de organizações.

Além disso, a amostra intencional, segundo Barros e Lehfeld<sup>226</sup>, “não é representativa do universo e portanto é impossível a generalização de resultados da pesquisa à população. Os resultados têm validade para aquele grupo específico”. Neste sentido, os resultados dessa pesquisa somente poderão ser atribuídos ao grupo de empresas entrevistadas, não podendo ocorrer a generalização às demais empresas, mesmo que estas tenham características idênticas.

Por fim, o estudo foi limitado pelo instrumento de pesquisa utilizado, a entrevista. No entanto, tendo em vista o caráter científico da pesquisa, procurou-se minimizar e, até mesmo superar, as limitações inerentes a esta técnica, a fim de não comprometer os resultados obtidos nas entrevistas, bem como suas análises.

As limitações impostas à pesquisa não prejudicam a consecução dos objetivos propostos pela mesma na solução do problema definido, visto que o caráter da pesquisa proposto não é conclusivo, mas exploratório.

Uma vez definidos os métodos e técnicas a serem utilizados no encaminhamento da pesquisa, bem como apresentadas as limitações inerentes aos mesmos, inicia-se o processo de investigação propriamente dito. Cabe então, apresentar o que foi identificado e analisado mediante os dados coletados.

---

<sup>226</sup> BARROS, Aidil Jesus Paes de; LEHFELD, Neide Aparecida de Souza. **Fundamentos de metodologia: um guia para a iniciação científica**. São Paulo: McGraw-Hill, 1986, p.107.

## **4. DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS**

Este capítulo apresenta a descrição e análise dos dados obtidos no estudo sobre o suporte informacional da Controladoria para a Logística, com vistas à gestão da distribuição física de produtos.

Desse modo, primeiramente faz-se uma breve apresentação das empresas entrevistadas, com seu histórico, características, atuação no mercado e número de funcionários. Em seguida faz-se uma abordagem da distribuição física de produtos, feita pela Logística em todas as empresas para, na seqüência, abordar a Controladoria nas mesmas. Por fim faz-se uma confrontação da atuação destes órgãos administrativos em cada uma das empresas enfocando o suporte informacional dos relatórios contábeis-gerenciais gerados pela Controladoria para a gestão da distribuição física de produtos, com base nas entrevistas realizadas em cada uma das empresas.

### **4.1. APRESENTAÇÃO DAS EMPRESAS PESQUISADAS**

Neste item é feita a apresentação das empresas pesquisadas. A apresentação abrange os dados de forma a conduzir ao entendimento da realidade das empresas objeto deste estudo.

Foram entrevistadas três empresas, todas companhias de capital aberto, localizadas no Estado de Santa Catarina, que possuem em sua estrutura organizacional os órgãos de Controladoria e Logística. Nestas foram entrevistados os gestores destas duas áreas, em cada uma das empresas.

#### **4.1.1. Empresa Brasileira de Compressores S.A. - EMBRACO**

A Embraco é uma sociedade anônima de capital aberto, que atua no setor metal-mecânico, mais especificamente no segmento de máquinas e equipamentos, com sede em Joinville / SC, e seu principal produto são compressores herméticos. Consiste atualmente em uma multinacional, que foi fundada em 10 de março de 1971 por três empresas fabricantes de refrigeradores (Cônsul, Springer e Prosdócimo). Iniciou seu processo produtivo no segundo semestre de 1974 e seu parque fabril foi inaugurado em 7 de março de 1975, com capacidade para um milhão de compressores por ano.

A Springer e a Prosdócimo alienaram sua participação na empresa já nos primeiros anos após a fundação. Em 1976 o grupo Brasmotor, através da Brastemp, adquiriu o controle da Cônsul (que continuou com o controle da Embraco). Na mesma

época a Whiripool do Brasil Ltda. adquiriu em torno de 30,4% da Embraco. Este grupo já possuía negócios com a Brasmotor anteriormente a esta negociação. Como resultado destas mudanças, em 1977 a Embraco exportou seu primeiro lote de produtos para o mercado externo com destino ao Peru. Em 1978 começou a exportar para os Estados Unidos e Canadá.

Já em 1987 a produção atingiu o patamar de 25 milhões de compressores. A Embraco inaugurou sua fundição em Joinville no ano de 1988 e em 1990 instalou uma unidade própria para a fabricação de componentes elétricos em Itaiópolis (planalto norte do estado) e no mesmo ano atingiu a marca de 50 milhões de compressores produzidos.

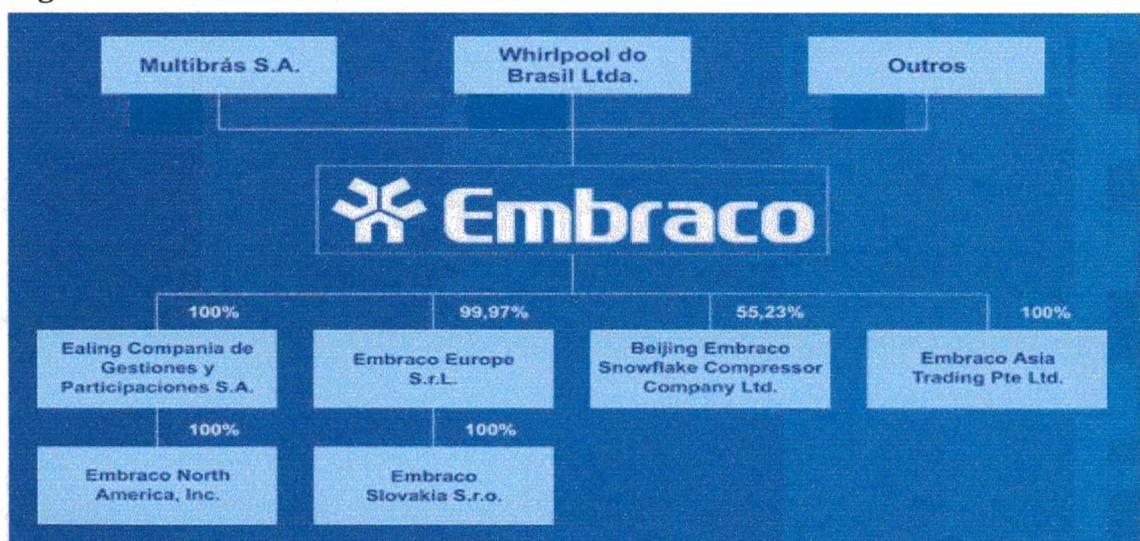
Até a década de 90 a Embraco abriu escritórios comerciais e de assistência técnica nos Estados Unidos e na Alemanha, além de assumir o controle da fábrica italiana de Compressores Aspera (1994) e constituir a Beijing Embraco Snowflake Compressor Company Ltda., uma *joint venture* com sede em Beijing – China (1995).

A Brastemp, em 1994, alterou sua razão social para Multibrás S.A. Eletrodomésticos e incorporou a Cônsul S.A., conseqüentemente passou a ter o controle da Embraco S.A.

Em 1996 a Embraco completou 25 anos de existência e alcançou a marca dos 100 milhões de compressores produzidos. No ano de 1999 foi inaugurada a Embraco Eslováquia e foi constituída a Embraco Asia Trading Pte. Ltda., com sede em Cingapura.

A atual estrutura acionária da Embraco é ilustrada na Figura 7.

**Figura 7 - Estrutura acionária da Embraco S.A.**



FONTE: EMPRESA BRASILEIRA DE COMPRESSORES S.A. Estrutura acionária. Disponível em: <<http://www.embraco.com.br/portuguese/investid/particip/abaixo.htm>>. Acessado em: 24 de outubro de 2001.

Verifica-se que atualmente os principais acionistas da Embraco são a Multibrás S.A. (que detém o controle, com 53,18% das ações da Embraco) e a Whiripool do Brasil Ltda. (com 30,39%). Por outro lado, a Embraco tem participações em seis empresas no mundo todo: Ealing Compañía de Gestiones y Participaciones S.A. (100%), Embraco North America Inc. (100%), Embraco Europe S.r.L. (99,97%), Embraco Slovakia S.r.L. (100%), Beijing Embraco Snowflake Compressor Company Ltda. (55,23%) e Embraco Asia Trading Pte. Ltda. (100%).

Há 30 anos no mercado, detém atualmente 25% (vinte e cinco por cento) do mercado mundial de compressores de ar, bem como está presente em quatro continentes: Ásia (China e Cingapura), América do Norte (Estados Unidos), América do Sul (Brasil) e Europa (Itália e Eslováquia). No ano de 2000 suas vendas líquidas consolidadas somaram R\$ 1,283 bilhão.

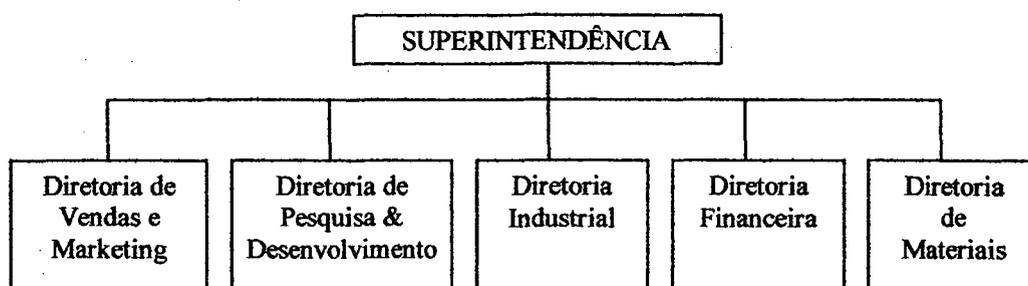
As fábricas da Embraco estão instaladas no Brasil (sua maior fábrica com 88.410 m<sup>2</sup>), Itália (65.265 m<sup>2</sup>), China (44.000 m<sup>2</sup>) e Eslováquia (15.000 m<sup>2</sup>). A Embraco North America, instalada nos Estados Unidos, é responsável pela venda dos produtos Embraco e Embraco Aspera, nos Estados Unidos, Canadá e México, administrando mais de 10 depósitos. Em Cingapura, seu escritório de negócios – Embraco Asia Trading Ltda. – está voltado para a venda e assistência técnica a fabricantes asiáticos de produtos de refrigeração doméstica e comercial.

Sua capacidade total de produção ultrapassa os 23,4 milhões de compressores ao ano e o volume das exportações a partir do Brasil está em torno de 70% (setenta por cento) do que é produzido, o equivalente a R\$ 513,2 milhões/ano.

No Brasil, a Embraco emprega atualmente cerca de cinco mil funcionários. Considerando a representação da Embraco nos quatro continentes, são aproximadamente nove mil funcionários. A empresa se preocupa em aliar o talento de seus recursos humanos ao investimento contínuo em tecnologia. Além da preocupação com seus colaboradores, a empresa investe em projetos para proteção do meio ambiente, como por exemplo, o controle de poluição.

A estrutura organizacional da planta brasileira da Embraco consiste em uma superintendência e cinco diretorias, conforme se demonstra a Figura 8.

**Figura 8 - Estrutura organizacional da Embraco S.A.**



FONTE: Elaborada pelo autor, com base no depoimento do *Controller* da Embraco S.A.

Na estrutura apresentada, a Controladoria está presente tanto na área Financeira como na área Industrial. Na área Financeira está a Controladoria Corporativa e na área Industrial encontra-se a Controladoria de Planta. O objeto de estudo da presente pesquisa concentra-se na Controladoria da Planta Brasil. O órgão de Logística também se encontra na área Industrial, sendo que tanto a Controladoria quanto a Logística são departamentos com total autonomia dentro da empresa.

A Controladoria engloba as funções financeira, contábil e de planejamento e controle. Enquanto a Logística responde somente pela distribuição física de produtos, sendo seu maior volume para exportação.

#### **4.1.2. Marisol S.A.**

A Marisol é uma sociedade anônima de capital aberto do Estado de Santa Catarina que atua no setor têxtil. Foi fundada em 22 de maio de 1964, na cidade de Jaraguá do Sul / SC, sob a razão social de Belmiro Zonta & Cia. Ltda., com o objetivo de produzir chapéus de praia em fibras naturais e sintéticas. Seus produtos levaram a marca Marisol, nome inspirado nas palavras “mar” e “sol”.

Sua razão social somente foi alterada para Marisol S.A. Indústria do Vestuário em 1968, quando incorporou a empresa Tricotagem e Malharia Jaraguá Ltda. No ano de 1975 a empresa transfere sua sede para o novo parque fabril, na Rua Bernardo Dornbusch (onde está até hoje). Durante as décadas de 70 e 80 inaugurou as Unidades de Confecção de Corupá (1978), de Massaranduba (1979), de Schroeder (1984) e de Benedito Novo (1986), todas no Estado de Santa Catarina.

Em 1986 lançou a marca Criativa, voltada para o público feminino adulto. Em seguida, no ano de 1991, lançou a marca Lilica Repilca, direcionada ao público feminino

infantil e em 1993 lançou a marca Tigor T. Tigre, direcionada ao público masculino infantil.

Durante a década de 90 a Marisol teve um período marcante de inovação, pois lançou o Programa de Participação dos Colaboradores nos Resultados (lucros) da empresa e fez sua primeira distribuição de lucros (1994). Além disso, adquiriu a Maju Indústria Têxtil Ltda. (1995), com sede em Blumenau; e constituiu a Marisol Argentina, na cidade de Buenos Aires, com o intuito de ser um distribuidor para todo o país, controlada pela Marisol S.A. (1995). Constituiu, ainda, a Marisol Seguridade Social (1996) e a Marisol Nordeste S.A. (1998), esta com sede em Pacatuba, região metropolitana de Fortaleza / CE.

A Marisol Nordeste S.A. foi um investimento estratégico, primordialmente às questões de logística. Localizada em um mercado que vem crescendo acima da média nacional, mais próxima do Hemisfério Norte, e que fabrica produtos dirigidos aos públicos consumidores jovens e adultos. O parque fabril da Marisol Nordeste S.A. tem uma área construída de 15.310 m<sup>2</sup> e capacidade produtiva de 9,5 milhões de peças de roupas por ano, processadas por um contingente de 1.200 colaboradores.

A Maju Indústria Têxtil Ltda. foi uma oportunidade de expansão dos negócios a fim de atender a novos nichos de mercado. Atua nos segmentos de moda casual e moda íntima, focados nos públicos jovem e adulto. Opera com um quadro de 600 colaboradores e um parque fabril com 15.162 m<sup>2</sup> de área construída, com capacidade produtiva de 9 milhões de roupas confeccionadas por ano.

O ano de 2000 caracterizou-se pelo novo posicionamento da marca Marisol, focando decididamente o público infantil e pela constituição da Marisol Franchising Ltda., para conduzir o projeto de franquia das lojas *Lilica & Tigor*, com a inauguração de três lojas em Porto Alegre / RS em duas em Florianópolis / SC, no ano de 2001. A primeira etapa deste projeto prevê a implantação de 60 franquias *Lilica & Tigor* até o final de 2002, em 37 cidades da Região Sul do país, sendo expandida às outras regiões a partir de 2003. A intenção da Marisol é de que até 2005 sejam 240 lojas franqueadas em todo o país.

Também no ano de 2000, a Marisol adquiriu as empresas Frasul e Babysul Calçados Ltda., ingressando no setor de calçados infantis, fundindo-as em uma só empresa, sob a razão de Babysol Calçados Ltda., com sede em Terra de Areia e filial em Novo Hamburgo, Rio Grande do Sul; e incorporou a Maju Têxtil Ltda. à Marisol S.A., que passa a operar como unidade de confecção como as demais já existentes.

No ano de 2001 foi constituída a Marisol Calçados Ltda. e teve início a implantação de um novo parque fabril em Novo Hamburgo / RS; foi lançada a marca Mineral, direcionada ao público adulto masculino e feminino; e ocorreu a diversificação de seu portfólio de produtos, com a implantação da unidade de negócios “meias”.

A Marisol Calçados Ltda. é fruto da decisão estratégica do grupo Marisol no sentido de complementar seu portfólio de produtos. Sua localização em uma região que detém marcante know-how no setor calçadista – Novo Hamburgo / RS – traz vantagens como a facilidade no suprimento de insumos, recursos produtivos e serviços especializados de logística de distribuição, bem como de localização privilegiada em relação ao Mercosul. As duas fábricas têm uma capacidade produtiva de 2 milhões de pares de calçados por ano. Um novo parque fabril está sendo construído, no Bairro de Canudos, com uma área de 19.356 m<sup>2</sup> e deverá empregar 1.350 colaboradores, além de projetar uma produção de 5,4 milhões de pares de calçados infantis por ano.

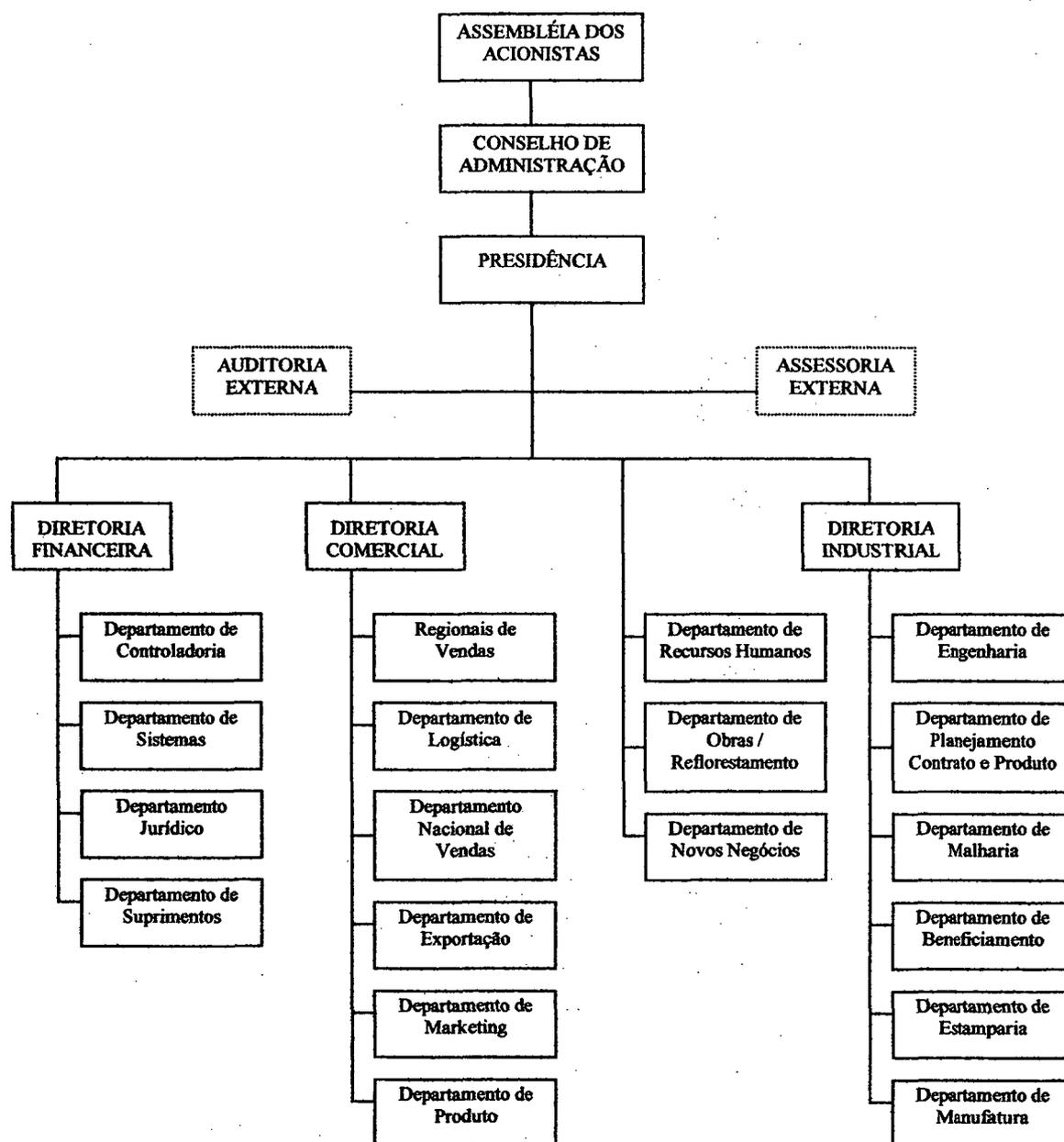
Hoje o parque fabril da Marisol ocupa uma área total de 290.089 m<sup>2</sup>, sendo 82.790 m<sup>2</sup> de área construída e unidades de confecção em seis municípios catarinenses – Jaraguá do Sul, Blumenau, Benedito Novo, Corupá, Massaranduba e Schroeder, empregando cerca de 4.000 colaboradores.

Sua capacidade produtiva atual é de 25 milhões de peças de vestuário por ano, comercializadas no mercado brasileiro e mundial. No território nacional sua carteira de clientes conta com mais de quinze mil lojistas, por isso tem em sua estrutura sete Regionais de Vendas, localizadas estrategicamente em todo o território nacional.

No mercado mundial a Marisol conta com distribuidores em quatorze países – localizados na América Central (Bahamas, Costa Rica e Trinidad & Tobago), América do Sul (Argentina, Bolívia, Chile, Paraguai, Peru, Uruguai e Venezuela), Europa (Portugal) e Oriente Médio (Jordânia, Arábia Saudita e União dos Emirados Árabes). Atualmente, as exportações representam 3,5% (três e meio por cento) do faturamento da empresa.

Para melhor compreender a divisão de áreas e responsabilidades na Marisol, bem como a hierarquização destas áreas, é demonstrada na Figura 9 a estrutura organizacional da Marisol.

Figura 9 - Estrutura organizacional da Marisol S.A.



FONTE: Elaborada pelo autor, adaptado do material fornecido pelo *Controller* da Marisol S.A.

Verifica-se que o Departamento de Controladoria está diretamente subordinado a Diretoria Financeira, enquanto o Departamento de Logística é subordinado a Diretoria Comercial, dentro do organograma fornecido pela própria empresa.

#### 4.1.3. Tupy S.A.

A Tupy S.A. é uma sociedade anônima de capital aberto do Estado de Santa Catarina, do setor metalúrgico, mais atuante no segmento de peças para o setor

automobilístico, com sede em Joinville / SC. Foi fundada em 9 de março de 1938, sendo os primeiros produtos fabricados pela Tupy conexões de ferro maleável para instalações hidráulicas.

Com o desenvolvimento da indústria automobilística no Brasil, em fins da década de 50, a Tupy passou a fabricar peças especiais para este segmento e, em 1975, inaugurou a unidade de blocos e cabeçotes de motores. Atualmente, mais de 75% da produção se destina ao setor automotivo, com grande destaque para as exportações.

Além da sede em Joinville / SC, a empresa conta também com uma unidade de fundições em Mauá / SP e escritórios de negócios em São Paulo / SP, Estados Unidos, México, Alemanha, França e Argentina.

A sede em Joinville dispõe de 1.208.000 m<sup>2</sup> de área total e 172.000 m<sup>2</sup> de área construída. Sua capacidade produtiva atual é de 300 mil toneladas por ano, com projeto de ampliação para 400 mil toneladas ao ano. Produz blocos e cabeçotes de motores, outras peças especiais para a indústria automotiva, ferroviária e de máquinas e equipamentos, além de conexões, gralhas e perfis. Em Joinville, a Tupy emprega cerca de 4.800 pessoas.

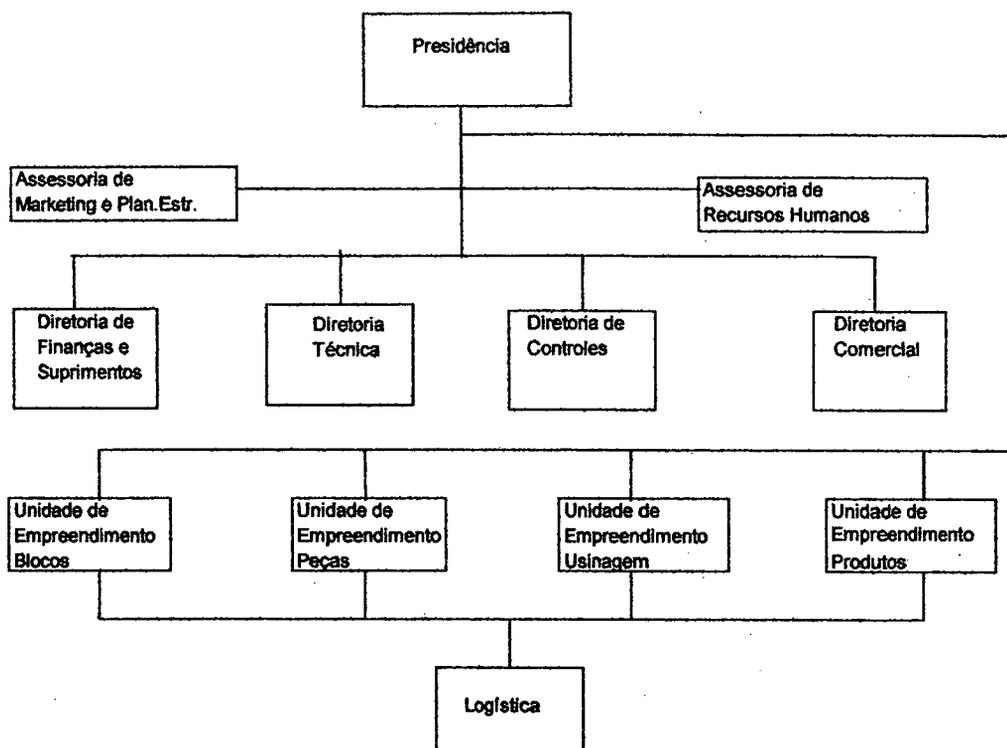
Em Mauá, região do ABC no Estado de São Paulo, a Tupy dispõe de 100.000 m<sup>2</sup> de área total e 36.000 m<sup>2</sup> de área construída. Sua capacidade produtiva é de 50 mil toneladas ao ano, devendo ser ampliada para 100 mil toneladas ao ano, com a produção exclusivamente dedicada a peças automotivas. Em Mauá, a Tupy emprega cerca de 800 pessoas.

Os parques fabris da Tupy estão estrategicamente localizados junto a rodovias e portos, que possibilitam o escoamento diário da produção e permitem que os produtos da Tupy cheguem a diferentes mercados do mundo, com o objetivo de fornecer rapidez e segurança aos seus clientes. Nos Estados Unidos, maior mercado da Tupy fora do Brasil, a empresa mantém seis depósitos para armazenamento de produtos, com estoque de segurança capaz de assegurar o abastecimento em regime *just-in-time*.

A Tupy emprega, em seus parques fabris e escritórios de negócios, cerca de cinco mil pessoas. Entre seus clientes estão a Bosch Freios, Continental, GM Powertrain, Mercedes Benz, Scania Latin America, Peugeot, Renault e Volkswagen.

Para visualizar a divisão existente na estrutura da Tupy, é representada na Figura 10 a estrutura organizacional da empresa.

**Figura 10 - Estrutura organizacional da Tupy S.A.**



FONTE: Material fornecido pelo *Controller* da Tupy S.A.

Observa-se que a Logística dá suporte a todas as unidades de empreendimento da empresa, as quais são subordinadas diretamente a Presidência. Por sua vez, a Controladoria encontra-se subordinada a Diretoria de Controles.

## 4.2. GESTÃO DA DISTRIBUIÇÃO FÍSICA DE PRODUTOS

Nesta seção são abordados os aspectos que caracterizam a distribuição física de produtos realizada pela Logística em cada uma das empresas, com o intuito de identificar quais são as decisões tomadas durante o processo decisório nesta gestão, bem como as pessoas que participam e o elemento norteador deste processo.

### 4.2.1. Empresa Brasileira de Compressores S.A. - EMBRACO

Na Embraco há um setor específico chamado Distribuição física de Produtos – DIFIPRO, o qual é responsável pelo processo de gestão do produto acabado, desde o recebimento da produção, a sua conferência, a estocagem, a embalagem, o carregamento da carga e a entrega ao cliente.

*“A distribuição física de produtos é responsável por toda a movimentação do produto acabado, desde o recebimento da produção, a sua conferência, a estocagem, o embalagem, o carregamento do caminhão e a entrega ao cliente”. (Gestor da Logística)*

O processo decisório da Logística é subordinado a Diretoria Industrial e o que norteia o processo é a entrega da mercadoria conforme o pedido do cliente, com o menor custo e no prazo solicitado.

As decisões tomadas pela DIFIPRO correspondem a negociação de fretes, contratação de meios de transporte e a otimização da entrega, a fim de oferecer um elevado nível de serviço ao cliente. Podem participar do processo de tomada de decisão todos os colaboradores, por meio de sugestões de melhorias ao processo operacional, a fim de otimizá-lo. Contudo, a decisão final é do gestor e de dois líderes da DIFIPRO.

*“O gestor e dois líderes têm a decisão final. Porém todos os colaboradores têm a liberdade de sugerir melhorias no processo operacional, visando otimizá-lo, para melhorar o ambiente de trabalho e reduzir custos”. (Gestor da Logística)*

O processo de distribuição física de produtos, gerenciado pela DIFIPRO na Embraco, tem início com o recebimento da ordem de venda, ocorrendo, neste momento, a distinção em relação a se é uma venda para o mercado interno ou para o mercado externo. Um dos motivos para tal distinção é o prazo do processo, pois para o mercado interno o prazo é de um dia, enquanto que para o mercado externo é de cinco dias.

Existem treze transportadoras já credenciadas junto a Embraco, porém no mercado interno é o cliente quem determina o seu transportador, enquanto para o mercado externo é a própria Embraco quem decide pelo transporte, mesmo sendo este pago pelo cliente. A facção das cargas entre as transportadoras ocorre por região. É importante ressaltar que 70% (setenta por cento) da sua produção é direcionada ao mercado externo, sendo que dentre os mercados externos atendidos pela Embraco, o de maior volume é o norte-americano.

São efetuados controles dos prazos de entrega cumpridos pela transportadora, do nível de reclamações dos clientes e da avaliação dos veículos (conforme exigências de certificações da ISO). Porém, estes controles são realizados com base em relatórios elaborados e fornecidos pela própria transportadora.

Para o mercado externo são seguidos os mesmos critérios de seleção de transporte, atentando apenas para detalhes como o trecho com menos transbordo e possibilidade de localização da carga, em função de o transporte ser feito via marítima.

#### 4.2.2. Marisol S.A.

O Departamento de Logística na Marisol é responsável somente pela função de distribuição física. Apesar da empresa trabalhar com o conceito de *Supply Chain Management*, existe um departamento responsável pelo suprimento e outro pela distribuição. Os dois têm um processo decisório independente porque são subordinados a diferentes diretorias, porém, a filosofia da cadeia integrada é seguida pela empresa como um todo.

Neste sentido, as atividades desenvolvidas pelo departamento são: o processamento de pedidos, o estoque de produtos acabados e o transporte da mercadoria aos clientes. Sendo o transporte da mercadoria aos clientes realizado por empresas terceirizadas, as quais são selecionadas de acordo com os requisitos da ISO 9000, bem como estas tenham um grande raio de atuação. A empresa trabalha com apenas um centro de distribuição, que funciona na expedição dentro da própria Marisol.

Participam do processo decisório da gestão da distribuição física de produtos apenas duas pessoas. Contudo, a decisão final é somente do gestor da área, o qual tem autonomia total em relação ao gerenciamento do seu setor. Os elementos norteadores do processo decisório consistem no custo e na qualidade do serviço.

Uma das decisões tomadas pela gestão da distribuição física de produtos refere-se ao melhor aproveitamento do espaço em seu depósito para o estoque de cada coleção. Dessa forma, a cada troca de coleção é feito um novo *layout* no depósito, com o intuito de facilitar a localização de cada item no momento da organização do pedido, para o posterior faturamento e expedição do mesmo. Cada coleção conta com cerca de quinze mil itens diferentes e o ciclo de vida do produto gira em torno de sessenta a noventa dias.

Outra decisão corresponde à escolha da transportadora, que ocorre por meio de uma criteriosa seleção, com base em relatórios de entregas de outros clientes e referências apresentados pelas mesmas, bem como, que estas atendam os requisitos do item 19 – serviços associados da certificação ISO 9000. Não significa que as transportadoras devam ser certificadas pela ISO 9000, apenas devem atender aos requisitos previstos pela mesma.

*“O transporte é feito por transportadoras contratadas pela Marisol. (...) Nós procuramos selecionar transportadoras que tenham um raio de atuação maior (...) grandes ou médias empresas. Mas, um dos requisitos então, é de que tenham um grande raio de atuação, que atendam a vários estados. Porque se tenho daqui a pouco um problema aqui em Santa Catarina, com a transportadora que está me atendendo hoje, eu não preciso correr atrás de uma outra empresa de fora para vir carregar a carga de Santa Catarina. Eu já posso ter uma outra opção já desenvolvida, que atende bem o Estado de Santa Catarina e assim sucessivamente nas demais regiões”.*  
(Gestor da Logística)

O transporte é de responsabilidade da Marisol e não do cliente, por isso o transporte é feito por transportadoras escolhidas pela Marisol, de acordo com a região do cliente a ser atendido. Para cada região a Marisol tem duas opções de transportadoras, a fim de evitar falhas no momento do carregamento. Existe um volume de cerca de quinze mil entregas por mês realizadas pelas transportadoras.

Para que a execução do processo não gere custos de ineficiência e seja ágil, existem horários fixos pré-definidos para cada transportadora, a fim de evitar que o caminhão chegue a qualquer hora e fique esperando o carregamento. No momento que o caminhão chega, os pedidos já estão prontos e faturados, bem como as cargas já estão paletizadas.

#### 4.2.3. Tupy S.A.

Na Tupy a área de Logística está ligada diretamente a diretoria de Vendas e funciona como um suporte às unidades de empreendimento, sendo a função de distribuição física exercida por setor denominado de Atendimento ao Cliente, o qual canaliza seus esforços para garantir um nível de serviço logístico que atenda as necessidades dos seus clientes.

*“Para a Tupy, a logística exerce um papel de fundamental importância, priorizando os interesses estratégicos dos clientes, não economizando esforços para cumprir os compromissos assumidos relativos a prazos de entrega, quantidades solicitadas e frequências de embarque”.* (Gestor da Logística)

Como a Tupy trabalha com a filosofia de Times funcionais, o processo decisório da gestão da distribuição física de produtos envolve todos os funcionários do

setor. O setor está dividido em células de trabalho, a saber: célula do mercado interno (4 pessoas), célula do mercado externo (3 pessoas) e célula de embalagens e fretes (2 pessoas).

O elemento norteador da distribuição física de produtos é o atendimento das necessidades do cliente, oferecendo-lhe um serviço com qualidade que lhe proporcione total satisfação. É fator relevante a otimização entre custo, velocidade e frequência das entregas, buscando entregas rápidas e confiáveis.

*“Os transportes são contratados, pois permitem priorizar a melhor otimização entre custo, velocidade e frequência. O mercado oferece toda condição e alternativas de transportes com estruturas e custos competitivos”. (Gestor da Logística)*

A Tupy trabalha com três transportadoras já há bastante tempo. Algumas até mesmo tiveram sua origem em função da própria Tupy, o que leva a um relacionamento muito tranquilo entre a Tupy e cada uma destas transportadoras, bem como a uma relação baseada em muita confiança. Da produção destinada ao mercado interno, 80% concentra-se em São Paulo. A divisão de cargas entre estas transportadoras é feita da seguinte forma: para uma delas é destinado todo o carregamento da Região Sul do País; e para as outras duas ocorre uma divisão, sendo 65% do carregamento para São Paulo de responsabilidade de uma delas, e 35% sob a responsabilidade da outra transportadora.

Os caminhões são rastreados via satélite, o que permite a localização imediata da carga, o que diminui problemas de atraso nas entregas. Qualquer ocorrência de atraso é comunicada imediatamente à Tupy, bem como o próprio cliente pode entrar em contato diretamente com a transportadora para saber o paradeiro da carga.

Uma vez processado o pedido, este é passado para a programação da produção de cada unidade de empreendimento, a qual providencia o produto acabado na data e hora determinadas no pedido. Este produto então é embalado e vai para a expedição. Cada unidade tem sua própria expedição.

No mercado interno, os pedidos de produtos destinados ao segmento automotivo são levados até o cliente conforme as especificações do pedido, na data e hora solicitadas, tendo em vista que seus clientes na maioria trabalham com sistemas *just-in-time* ou *Kanban*, ou seja, o cliente não trabalha com estoques, as peças vão direto para a linha de produção.

Por sua vez para os produtos designados como próprios (conexões, gralhas e perfis), os quais são vendidos em lojas especializadas no ramo de construção ou casa de materiais de construção (chamados produtos de prateleiras), o transporte é feito pelas mesmas empresas, sendo que são levados até São Paulo para um depósito – que pertence a própria transportadora – onde são divididos em cargas menores e então distribuídos às lojas.

Em relação ao mercado externo, os produtos são colocados em *containers*. Estes *containers* são levados até o porto (90% para o Porto de São Francisco do Sul e o restante, quando necessário, para o Porto de Navegantes em Itajaí e para o Porto de Paranaguá), onde são, então, transportados via marítima até o cliente final ou até seus depósitos nos Estados Unidos e na Europa.

#### **4.2.4. Resumo**

A gestão da distribuição física de produtos sob a responsabilidade da logística é desenvolvida como uma função de cunho estratégico em todas as três empresas pesquisadas. Sendo ponto comum entre elas as decisões de custo de frete, contratação dos meios de transporte e pontualidade nas entregas, bem como a preocupação com o nível de serviço oferecido ao cliente.

As atividades atribuídas à função de distribuição física de produtos incluem a movimentação do produto acabado, sua estocagem, embalagem, carregamento da carga e transporte da carga até a entrega ao cliente. O ponto de partida para o processo é o processamento dos pedidos, pois cada pedido processado faz com que este ciclo de atividades tenha início.

As empresas objeto de estudo trabalham com o transporte terceirizado, por acreditarem ser uma maneira de otimizar a entrega ao cliente, bem como de reduzir custos. Todas já têm empresas cadastradas e somente fazem novas contratações se ocorre algum problema com as atuais. A facção de cargas entre as transportadoras, em geral, ocorre por região a ser atendida.

Os critérios de avaliação das transportadoras diferem nas três empresas. A Marisol realiza sua avaliação com base nos requisitos do item 19 – serviços associados da ISO 9000, e efetua controles próprios de pontualidade de entrega e reclamações dos clientes, visto que, apesar de receber a informação pela transportadora, o setor realiza periodicamente uma verificação por amostragem do que está sendo informado. Por sua vez

a Embraco também avalia as transportadoras com base nos requisitos da ISO, porém estes controles são realizados com base em relatórios elaborados pela própria transportadora, sem que haja nenhum tipo de verificação pela Embraco. Enquanto para a Tupy a relação entre ela e as transportadoras é antiga, até mesmo algumas das transportadoras com que trabalha tiveram origem em função da própria Tupy, o que leva a um relacionamento baseado em confiança.

#### 4.3. RELATÓRIOS GERADOS PELA CONTROLADORIA

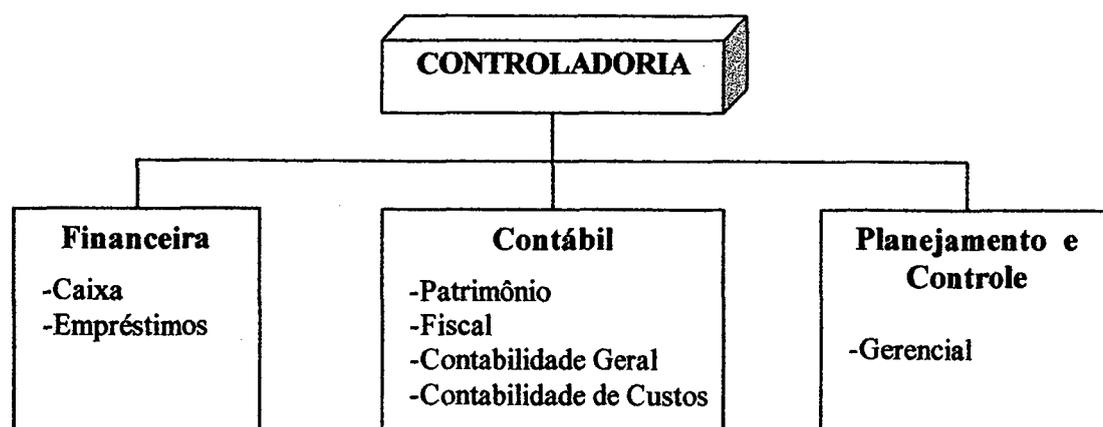
Tendo em vista a questão-problema suscitada neste estudo, faz-se necessário apresentar as funções exercidas pela Controladoria nas empresas entrevistadas nesta pesquisa, abordando aspectos como sua estrutura e os relatórios gerados por ela.

##### 4.3.1. Empresa Brasileira de Compressores S.A. - EMBRACO

Na Embraco o órgão de Controladoria encontra-se configurado como Controladoria Corporativa e como Controladoria de Planta. A Controladoria Corporativa é subordinada a Diretoria Financeira, é composta por três pessoas e trata somente de assuntos relacionados a corporação como um todo. A Controladoria de Planta é subordinada a diretoria Industrial e diz respeito a cada uma das fábricas: Planta Brasil, Planta Itália, Planta Eslováquia e Planta China.

O gestor entrevistado foi o *Controller* da planta brasileira, a qual é formada por trinta pessoas e é estruturada conforme ilustra-se na Figura 11.

Figura 11 - Divisão da Controladoria de Planta na Embraco S.A.



FONTE: Elaborado pelo autor, com base no depoimento do *Controller* da Embraco S.A.

Dentre as funções exercidas pela Controladoria Planta Brasil da Embraco, a de maior força, de acordo com o *Controller* entrevistado, é a função de Planejamento e Controle, tendo em vista o caráter estratégico da mesma. A função Financeira não tem muita autonomia, devido os planos traçados pela gestão corporativa quanto ao nível de capital próprio e capital de terceiros dentro da empresa.

*“Aonde nós temos, digamos assim, um foco mais especial, digamos uma força maior, está no planejamento. A razão, ou a força da Controladoria, está muito ligada a planejamento. A parte contábil conta muito com a parte legal, com o dia-a-dia da empresa, que de certa forma tem que ter um cumprimento legal. A parte financeira da Embraco já foi muito mais forte, hoje em dia ela tem uma conotação um pouco mais fraca em função de hoje muitas coisas serem ditadas por uma certa regra global, quer dizer, a flexibilidade, a autonomia que antes existia, de certa forma, está um pouco mais restrita porque as regras são fixadas pela controladora. (...) Aonde a gente procura concentrar os maiores esforços está no planejamento e controle, que é aqui que a gente pode fazer um diferencial”. (Controller)*

Os índices que norteiam o processo decisório na Embraco são: Vendas Líquidas, Lucro Operacional, *Cash Flow* e Valor Econômico Agregado - EVA®. Estes quatro fatores combinados fornecem as informações necessárias ao processo decisório da empresa, como o lucro operacional, que é um fator importante para todas as plantas por apresentar o resultado bruto alcançado; as vendas líquidas porque elas representam o crescimento da empresa e a consistência em seus movimentos, o resultado por si só não indica isto; o *cash flow* porque é a geração financeira do dia-a-dia da empresa; e o EVA® que é um fortalecimento perante a visão dos acionistas.

*“Nós calculamos aqui, principalmente, quatro fatores para determinar os resultados que nós vamos conseguir durante o exercício. Os quatro fatores são vendas líquidas, sempre há uma meta para vendas líquidas, sempre há uma meta para lucro operacional, sempre há uma meta para um cash flow e sempre a uma meta para um EVA®. Então, porque este conjunto de fatores que tem que ser medido? Poderíamos dizer que o EVA é um fator que deveria por si só estar juntando todos os outros fatores, porque o EVA é composto pelo lucro operacional e ele é composto também pelo retorno sobre os ativos que um empreendedor aplicou na tua empresa. (...) A gente frisa muito fortemente os quatro fatores porque eles combinados dão o que a gente precisa”.*

Cada área recebe informações sobre estes indicadores de acordo com sua influência sobre os mesmos. Por exemplo, o *Cash Flow* traz dados do balanço e os principais elementos envolvidos são estoques, ativos fixos e duplicatas a receber. Para a área de Vendas o principal indicador é Vendas Líquidas, que traz informação sobre mercado e preço. Por sua vez o Lucro Operacional é uma informação direcionada para todas as áreas porque é influenciado por todos em função do custo incorrido.

Em termos de projeções, a Embraco no mês de setembro ou outubro de cada ano começa a preparar seus relatórios para o exercício seguinte. O primeiro deles é o *Goal*, que compreende o fim do exercício atual e o próximo. Em seguida, elabora o *Profit Plan*, que se assemelha ao *Goal*, sendo o *Profit Plan* destinado ao acionista e o *Goal* um relatório para uso interno. Depois é elaborado um *Forecast*, que corresponde a uma revisão mensal do que foi proposto no *Profit Plan*. Por fim, é elaborado o *Five Year Plan*, que compreende a ano atual e uma projeção para os próximos cinco anos.

*"Vamos começar focando setembro/outubro que é a época que a gente começa a olhar o próximo exercício. (...) Lá por setembro a gente começa a imaginar os próximos exercícios. Então, a gente começa a fazer uma idéia de como seriam os volumes de vendas, os preços que você teria envolvido, quais são as situações que a empresa vai ter que enfrentar, qual seria o maior cenário que os concorrentes podem oferecer, ou que a gente espera que eles possam oferecer". (Controller)*

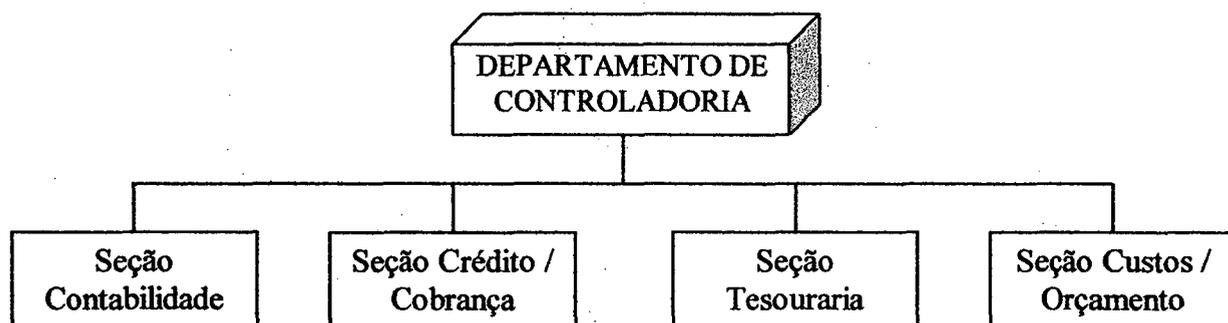
Um dos papéis da Controladoria na Embraco é o de fazer com que cada pessoa consiga entender no dia-a-dia qual a implicação de todo o movimento que ela faz. Como por exemplo, na fábrica todo o movimento influencia diretamente o EVA® e o próprio *Cash Flow*, bem como o lucro operacional, uma vez que influencia nos custos. Além disso, a função da Controladoria é a de zelar pela otimização dos resultados para a empresa e para os acionistas. Uma das formas de exercer esta função é garantir que as metas estabelecidas quanto aos indicadores sejam cumpridas.

A Controladoria busca cumprir o seu papel acompanhando constantemente as operações da empresa, a fim de encontrar, junto aos gestores das demais áreas, as melhores soluções para cada problema identificado, sem que outra área seja prejudicada com isso. Ou seja, o *Controller* traz a visão da empresa como um todo, fornece informações com base em dados históricos e projetados, mas fraciona o problema (ou a solução) de acordo com os esforços que cada área pode empreender.

#### 4.3.2. Marisol S.A.

O Departamento de Controladoria da Marisol é subordinado a Diretoria Financeira e tem como foco principal o grupo como um todo. O sistema de informações é gerenciado por outro órgão, o Departamento de Sistemas. A Controladoria responsabiliza-se somente por alimentar o sistema e configurar, com o auxílio do Departamento de Sistemas, os relatórios contábeis-gerenciais os quais são gerados somente em nível de diretorias. A Figura 12 apresenta a divisão da Controladoria na Marisol.

**Figura 12 - Divisão da Controladoria na Marisol S.A.**



FONTE: Elaborado pelo autor, com base no depoimento do *Controller* da Marisol S.A.

As funções exercidas pelo Departamento de Controladoria da Marisol consistem em: Contabilidade (com orientação para as controladas); Controle Patrimonial; Contabilidade Fiscal; Contabilidade de Custos; Orçamento; parte do Planejamento Estratégico; Crédito e Cobrança (a corporação como um todo); Tesouraria; e Auditoria Interna.

A Controladoria fornece relatórios específicos aos departamentos de Suprimentos, Sistemas, Comércio Exterior e Recursos Humanos, bem como para a seção de Tesouraria e para o gerenciamento pelas diretrizes. Caso haja alguma área com problemas, os relatórios são, então, gerados em nível de gerência. Além disso, é gerado o orçamento anual para toda a corporação, onde vem discriminado o orçamento de cada departamento. A Controladoria também gera relatórios direcionados para as controladas: Marisol Nordeste S.A., Maju Têxtil Ltda. e Babysol Calçados Ltda.

*“Antigamente na Marisol a área de Controladoria fazia uns quinhentos SIGs, volumosos, enormes, que envolviam todas as áreas da empresa, há mais ou menos dez anos atrás. Era um costume daquela administração ter todo o tipo de informação, mas acontecia de você ter um monte de informação que nunca tinha objetivo, então você gerava informação, mas você não tinha um parâmetro de comparação, de nada.*”

*Foi, então, perdendo a graça de você fazer aquilo, e ficar como histórico, não se utilizava para nada. Sob uma nova visão da administração, todas as informações gerenciais têm de partir inicialmente do orçamento, que é o que norteia todas as decisões a partir daí é que todas as informações que fazem parte do sistema de informações gerenciais, elas tem que ter um objetivo, que pode ser até histórico, mas tem que ter um objetivo, e a grande maioria dos objetivo, são oriundos do próprio orçamento". (Controller)*

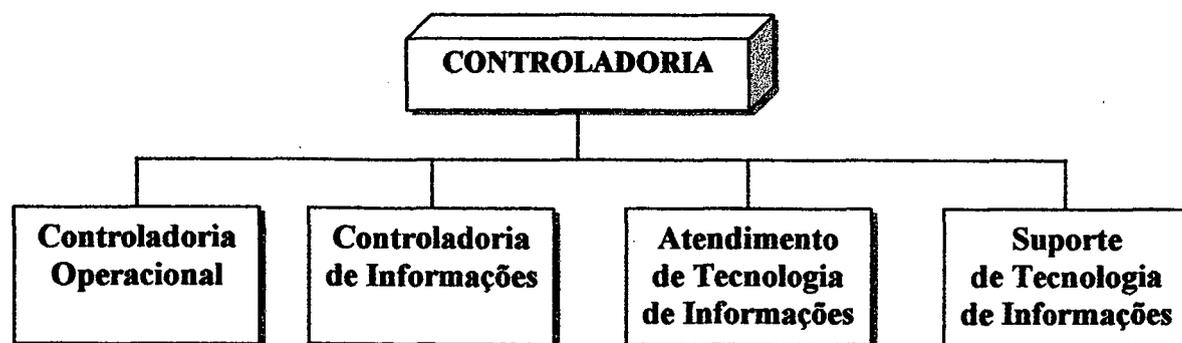
Os principais indicadores de desempenho analisados pela Controladoria da Marisol S.A. são o Valor Econômico Agregado – EVA®, o Retorno sobre Investimentos - ROI e o Ganho, visto que a empresa também utiliza a Teoria das Restrições em seu processo decisório.

O papel da Controladoria na Marisol é o de fornecer informações econômico-financeiras às Diretorias da empresa, informações tanto da sede, em Jaraguá do Sul, quanto das controladas: Marisol Nordeste S.A., Maju Têxtil Ltda. e Babysol Calçados Ltda. Sempre analisando a corporação como um todo, e seu principal relatório é o orçamento anual, dele saem as informações iniciais necessárias a todas as áreas, para, posteriormente, cada uma delas buscar individualmente informações adicionais que lhe sejam necessárias.

#### 4.3.3. Tupy S.A.

Na Tupy a Controladoria se divide em Controladoria Operacional e Controladoria de Informações, organizadas conforme demonstra a Figura 13.

**Figura 13 - Divisão da Controladoria na Tupy S.A.**



FONTE: Material fornecido pelo Controller da Tupy S.A.

A Controladoria Operacional exerce as funções de acompanhamento orçamentário e de agente facilitador do processo. Portanto, faz o acompanhamento dos orçamentos operacionais, com o objetivo de identificar possíveis reduções de custos, bem como age como um interlocutor financeiro dos projetos, disseminando os recursos financeiros disponíveis. Além disso, controla e acompanha os indicadores de desempenho, como o EBIT (lucro antes do imposto de renda), EVA® (valor econômico agregado), RONOA (retorno sobre ativos operacionais líquidos) e NPV (valor presente líquido), entre outros.

O segmento da Controladoria de Informações tem como escopo ser um grande “placar econômico/financeiro/societário”, preservando a empresa em relação às obrigações jurídico/legais, por meio da fixação de conceitos e normas no âmbito econômico, financeiro e legal; e tem como objetivo de ação:

- a) ser disseminador e facilitador de conceitos;
- b) ser membro efetivo de Times funcionais (na forma de consultores); e
- c) estar alinhado dentro dos conceitos modernos da Contabilidade (Geral e Gerencial, ambas incluindo Custos e Fiscal-legal).

No segmento da Controladoria de Informações, para cada processo dentro da empresa são identificados um líder (que pertence a área onde o processo é desenvolvido) e um consultor (que pertence a área de Controladoria), a fim de que este dê todo o apoio informacional, financeiro e contábil ao processo.

O fator-chave para o sistema de Controladoria consiste no conceito de tecnologia de informações, que é tratada como um suporte dentro da empresa. Age como uma prestadora de serviços, integrando o fluxo de informação, procurando interligar a empresa aos clientes, fornecedores e outras corporações externas desejáveis. Portanto, consiste de uma ferramenta gerencial utilizada como um recurso estratégico na avaliação e reavaliação de processos. Diante do exposto, nota-se que a Controladoria, na Tupy, encontra-se configurada como gerenciadora do sistema de informações.

A Controladoria disponibiliza relatórios contábeis legais e gerenciais a todas as áreas da empresa de forma geral, bem como de forma específica. É elaborado um relatório semanal que apresenta indicadores vendas, toneladas vendidas e preço de venda por quilo, bem como produtividade, refugo e horas-extras. Além disso, apresenta indicadores de estoque das unidades e em trânsito, assim como os gastos fixos, real e orçado.

Existe um relatório mensal que apresenta informações de custos fixos, investimentos, resultados, vendas realizadas, produção, margem de contribuição e os indicadores econômico-financeiros, além de vendas por cliente, produtividade, custos fixos por diretoria, estoques e endividamento.

Para analisar os relatórios contábeis-gerenciais, são realizadas reuniões mensais, onde cada gestor apresenta os resultados alcançados pelo seu setor, além de reuniões semanais, onde são focados indicadores de receita e custos, sempre em comparação ao orçado. São gerados, ainda, duas vezes por semana, gráficos que apresentam a situação de cada setor, os quais são encaminhados aos gestores responsáveis.

O papel da Controladoria na Tupy é o de gerenciadora do sistema de informações, por meio do qual dá suporte a todas as demais áreas da empresa, de maneira sinérgica e efetiva, exercendo a função de consultoria em projetos, bem como de analista dos indicadores econômico-financeiros e auxilia na solução de problemas identificados que estejam dificultando o alcance das metas planejadas, buscando, assim, a otimização dos resultados globais da empresa.

#### 4.3.4. Resumo

A Controladoria nas empresas objeto de estudo tem configurações diferentes, porém todas exercem a função de buscar a otimização dos resultados globais da empresa.

Na Embraco, o *Controller* exerce o papel de fiscal das atividades de todas as áreas, verificando constantemente o andamento das operações em relação ao que foi estabelecido no planejamento. Dessa forma, coordena as atividades, focando o resultado global a ser alcançado, que se baseia no valor agregado para o acionista, mas age localmente, fracionando as metas e investigando soluções sem permitir que uma área prejudique a outra na busca de seus objetivos individuais. Entretanto, a Controladoria não é gerenciadora do sistema de informações na empresa.

Por sua vez na Marisol o *Controller* tem uma postura um pouco distante dos gestores das áreas. Sua atuação é mais em nível de diretorias e focalizando a empresa com a inclusão das controladas. O único relatório gerado a todos os departamentos da empresa é o orçamento anual e, com base neste, as áreas dão início ao seu processo de gestão, contudo elas não têm o acompanhamento constante da Controladoria e o sistema de informações é gerenciado pelo Departamento de Sistemas.

A única empresa onde a Controladoria encontra-se configurada como gerenciadora do sistema de informações contábeis-gerenciais é a Tupy. Nela o *Controller* acompanha de perto o desenvolvimento das operações em cada uma das áreas e fornece subsídios, por meio de relatórios, aos gestores destas, como pesquisa de mercado ou análise de resultado, enfim, qualquer informação que o gestor necessite a Controladoria irá buscar, a fim de atender sua necessidade informacional e exercer seu papel de dar suporte informacional às demais áreas.

Observa-se que acontece um acompanhamento sinérgico da Controladoria perante as demais áreas na Embraco e na Tupy, com a diferença de que a Controladoria é gerenciadora do sistema de informações contábeis-gerenciais somente na Tupy. Enquanto na Marisol não ocorre este acompanhamento efetivo.

Os relatórios contábeis-gerenciais gerados pela Controladoria nas três empresas divergem em relação aos relatórios gerenciais, visto que cada uma delas atua de forma diferenciada. Observa-se que todas são responsáveis pela parte contábil-fiscal da empresa, o que leva a geração dos relatórios legais, contudo, em geral, eles são emitidos apenas de forma global e não específicos a cada área.

#### 4.4. RELATÓRIOS CONTÁBEIS-GERENCIAIS GERADOS X SUA RELEVÂNCIA NO PROCESSO DE GESTÃO DA DISTRIBUIÇÃO FÍSICA DE PRODUTOS

Neste tópico é abordada a relação informacional existente entre a Controladoria e a gestão da distribuição física de produtos por parte da Logística em cada uma das empresas pesquisadas, a fim de responder a questão-problema suscitada neste estudo.

Para a interpretação dos dados fez-se o uso das entrevistas realizadas com os gestores das áreas de Controladoria e Logística, com o intuito de responder as perguntas de pesquisa que levam a atender o objetivo geral do estudo.

Contudo, esta análise não pretende desenvolver um entendimento conjunto do tipo de suporte informacional caracterizado em cada uma das empresas, visto que são empresas inseridas em contextos bastante diferenciados, principalmente quanto ao segmento de atuação no mercado.

#### 4.4.1. Empresa Brasileira de Compressores S.A. - EMBRACO

Na Embraco o *Controller* exerce um papel de supervisor e consultor. Pois, uma vez definidas as metas, ele é o responsável em verificar se elas estão caminhando para serem atingidas, ou caso contrário, verificar o porquê de não estarem caminhando para as metas estabelecidas. Uma vez verificado o porquê, ele vai, então, junto ao gestor, analisar as possibilidades de reverter esta situação. Porém, segundo o relato do próprio *Controller*, sua relação com a gestão da distribuição física de produtos é muito distante, pois esta supervisão em geral acontece em nível de diretorias.

*“Nesse processo que eu estou te colocando, tem tanta coisa para qual precisamos estar atentos, que a área de DIFIPRO nem é acompanhada de perto”.* (*Controller*)

O gestor do setor de gestão da distribuição física de produtos relatou utilizar constantemente os relatórios contábeis-gerenciais em todas as fases do processo decisório. Na fase de planejamento o gestor utiliza relatórios sobre volume de produção e vendas, orçamentos de pessoal, despesa e investimentos. Tanto na fase de execução quanto na de controle, o gestor utiliza informações de custos de transformação e de fretes.

O gestor também utiliza os relatórios emitidos a todas as áreas, como o *Goal*, o *Profit Plan*, o *Forecast* e o *Five Year Plan*, que são relatórios de projeção, onde o *Forecast* é uma revisão mensal do *Profit Plan*. O sistema de gerenciamento está disponível a todos os gestores, a fim de acompanhar o desempenho global da empresa.

Diante do exposto, verifica-se que a Controladoria não exerce a função de gerenciadora do sistema de informações. Conseqüentemente, não há apoio informacional específico da Controladoria para a gestão da distribuição física de produtos, realizada pela Logística. Contudo, o *Controller* atua de forma a zelar pela continuidade da empresa, viabilizando as sinergias existentes, a fim de que as atividades sejam desenvolvidas em conjunto, para alcançar resultados superiores aos que alcançariam se fossem desenvolvidos independentemente, sempre tendo como elemento norteador o valor econômico agregado ao acionista.

Dentre as informações necessárias à gestão da distribuição física de produtos, porém não disponibilizadas pela Controladoria, de acordo com o gestor responsável pela distribuição física de produtos, estão a programação de navios, os pedidos em carteira, siscomex, o *lead time* de preparação e de entrega, bem como as reclamações de clientes. Contudo tais informações, segundo o gestor, para que a Controladoria disponibilizasse, seria necessária a acoplagem um sistema de exportação mais avançado do que aquele já utilizado na empresa vinculado ao SAP.

#### 4.4.2. Marisol S.A.

Na Marisol, a Controladoria, por não ser a gerenciadora do sistema de informações, não mantém um relacionamento sinérgico com a gestão da distribuição física de produtos realizada pela Logística.

O único relatório emitido pela Controladoria que é utilizado pela Logística no processo decisório da gestão da distribuição física de produtos consiste no orçamento geral da empresa, o qual é emitido com a mesma configuração para todas as áreas da empresa.

*“Uma informação que sai do próprio orçamento geral da empresa é o número de peças por mês, que será utilizada também para verificar o número de pessoas necessárias para movimentar as mercadorias, pois ele irá indicar as necessidades para aquele mês ou para aquele período”. (Controller)*

Com base neste relatório, o gestor da distribuição física de produtos elabora suas projeções quanto a custos de pessoal e de transporte, a partir da projeção do número de peças a serem produzidas (fase de planejamento). Neste sentido, verifica-se que não são gerados, pela Controladoria, relatórios específicos para o processo decisório na gestão da distribuição física de produtos.

Todos os relatórios utilizados na gestão da distribuição física de produtos são configurados pelo próprio Departamento de Logística, em conjunto com o Departamento de Sistemas. Dentre os relatórios gerados estão:

- a) relatório de pontualidade das entregas (análise mensal com exigência mínima de um desempenho de 92%);
- b) relatório de reclamações de clientes (não pode ultrapassar o percentual de 0,5% de ocorrências); e
- c) relatório do custo do frete (análise semestral).

Além disso, o controle dos pagamentos a serem realizados às transportadoras é feito pelo próprio departamento de logística da Marisol, com um nível de precisão tal que é a Marisol quem avisa às transportadoras o quanto ela deve pagar e não o inverso.

*“De uma maneira geral, as áreas dentro da Marisol têm autonomia, e elas devem ser as responsáveis. (...) O sistema de informações da empresa apenas analisa os números de forma macro”. (Controller)*

Tendo em vista a autonomia existente entre os departamentos, os gestores entrevistados declararam não haver a necessidade de configurar relatórios específicos a serem gerados pela Controladoria para a Logística, com vistas à gestão da distribuição física de produtos. Tal se justifica pelo fato do sistema de informações ser gerenciado pelo Departamento de Sistema, logo, o gestor da Logística recorre ao mesmo sempre que necessita configurar qualquer relatório específico para o seu processo decisório. No entanto, cabe ressaltar que os dados que irão compor tais relatórios são provenientes da Controladoria, uma vez que é esta quem alimenta o sistema de informações.

Diante do exposto, verifica-se que na Marisol a Controladoria por não exercer a função de gerenciadora do sistema de informações, não exerce, conseqüentemente, um suporte informacional específico à gestão da distribuição física de produtos. Logo não há relatórios gerados pela Controladoria que sejam utilizados no processo decisório da Logística, com exceção do orçamento geral da empresa.

#### **4.4.3. Tupy S.A.**

A área de Controladoria na Tupy está configurada como gerenciadora do sistema de informações, sendo um órgão de suporte e consultoria às demais áreas da empresa. Dessa forma, o suporte informacional exercido pela Controladoria para a gestão da distribuição física de produtos, realizada pela Logística, é feito de maneira sinérgica, pois existe o fluxo de informações entre as áreas, tanto no sentido das necessidades do gestor de Logística, como no aspecto do que a Controladoria tem e pode oferecer ao mesmo.

Dentre os relatórios disponibilizados pela Controladoria, para a gestão da distribuição física de produtos, estão a Demonstração do Resultado do Exercício, o Fluxo de Caixa, o Orçamento Geral, Relatórios de Custos fixos, de frete e de pessoal, bem como metas de custos a serem atingidas pelo setor. Tais relatórios são disponibilizados semanalmente, apresentando a comparação entre os valores realizados e o orçado, bem como são configurados de forma a atender as necessidades do gestor de Logística.

Uma vez que a Controladoria não somente exerce a função de suporte informacional, mas também a de acompanhamento por meio de consultores vinculados a cada projeto dentro da empresa, as informações contábeis-gerenciais são utilizadas em todas as fases do processo decisório.

Além de relatórios contábeis-gerenciais, o setor de Atendimento ao Cliente, que exerce a função de distribuição física de produtos, configura relatórios próprios (por meio de sistema EDI – troca eletrônica de dados) para o controle da movimentação de peças entre a expedição, nas unidades de empreendimento, e as transportadoras, bem como aos clientes.

Entretanto, por mais rígido e eficiente que seja este controle de estoques, o gestor não tem informação precisa quanto às peças que são encaminhadas para seus depósitos no exterior, tanto as que estão em trânsito, quanto as que estão no depósito. É um engajamento que o gestor está buscando com a implantação de novos sistemas que lhe proporcionarão a informação *on-line* (via EDI) com o mercado externo.

Para evitar a emissão e o acúmulo de relatórios sem utilidade, há relatórios que estão disponíveis no sistema, mas que o gestor somente solicita quando julga necessário. Uma informação necessária diariamente consiste na programação de pedidos do cliente e projeção de pedidos até doze meses, bem como o controle da carteira de clientes. Estas informações são disponibilizadas pelo sistema contábil-gerencial e pelo sistema logístico.

*“Com o decorrer do tempo você acaba criando relatórios, você acaba criando informações, necessidades, e essas necessidades vão ser substituídas por outras necessidades. Chega uma hora que você tem um elefante branco. Você tem tantas informações, você tem tantos relatórios, e utiliza só dez por cento disso (...) eu preciso priorizar as informações que eu preciso (...) então tem relatórios que eu peço sob chamada, que já existe lá dentro do sistema, basta que eu solicite, ou mensal ou diariamente”. (Gestor de Logística)*

A informação que o próprio setor de Logística alimenta no sistema refere-se a novas oportunidades de negócios, como clientes em potencial e novos mercados, a fim de obter a projeção de vendas.

Neste sentido, observa-se que existe um suporte informacional, exercido pela Controladoria, específico à gestão da distribuição física de produtos, por meio do gerenciamento do sistema de informações. Dessa forma, o processo decisório da Logística é acompanhado por um consultor da Controladoria, responsável em atender as necessidades informacionais deste processo.

Verifica-se que os relatórios contábeis-gerenciais gerados pela Controladoria são feitos de maneira específica, com o intuito de atender a necessidade informacional do gestor da área de logística, com vistas a gestão da distribuição física de produtos.

Por ter uma disponibilidade imediata da informação, o gestor da área de Logística não julga necessário haver outros relatórios emitidos pela Controladoria para o seu processo decisório, tendo em vista que a informação que o mesmo julga necessária ter não seria de responsabilidade da Controladoria, seriam informações relacionadas ao controle de estoque em seus depósitos no exterior.

#### 4.4.4. Resumo

Na Embraco o gestor da Logística utiliza os relatórios contábeis-gerenciais em todas as fases do processo de gestão da distribuição física de produtos, em especial o de volume de produção, orçamento de pessoal, despesas, investimento, de custos de transformação e de frete. No entanto, não há um acompanhamento constante do *Controller* para as atividades desenvolvidas pela gestão da distribuição física de produtos. O gestor julga necessário receber informações relacionadas a programação de navios, pedidos em carteira, lead-time de preparação e de entrega e reclamações dos clientes. Para que estas informações fossem geradas pelo sistema de informações contábeis-gerenciais, seria necessária a acoplagem de um software de exportação mais completo do que o atualmente utilizado.

Tendo em vista que na Marisol não existe um acompanhamento permanente da Controladoria ao processo de gestão da distribuição física de produtos, o gestor da área de Logística não considera relevante a emissão de relatórios específicos para sua área pela Controladoria. Pois, ele tem autonomia para configurar os relatórios da maneira que julgar necessário, com o auxílio do Departamento de Sistemas.

Por sua vez na Tupy o gestor da área de logística praticamente não precisa se preocupar em não ter a informação necessária ou com a sua configuração, pois a Controladoria está disponível para assessorá-lo em suas necessidades a qualquer momento, bem como as informações estão a sua disposição no sistema EDI, visto que o sistema de informação contábil-gerencial é disponibilizado *on-line* para todos os gestores e a Controladoria está presente no acompanhamento das atividades constantemente.

Dessa forma, percebe-se que a relevância dos relatórios contábeis-gerenciais é atribuída, principalmente, pelos gestores de logística da Embraco e da Tupy, enquanto o gestor de logística da Marisol não considera necessário receber outros relatórios que sejam de responsabilidade da Controladoria.

#### 4.5. A CONTROLADORIA COMO SUPORTE AO PROCESSO DECISÓRIO DA LOGÍSTICA

Este tópico tem a intenção de verificar o papel que a Controladoria exerce enquanto órgão administrativo nas empresas pesquisadas em relação a gestão da distribuição física de produtos, realizada pela Logística.

##### 4.5.1. Empresa Brasileira de Compressores S.A. – EMBRACO

Na Embraco, o *Controller* age como um guardião das metas e objetivos a serem alcançados pela empresa como um todo. Caso seja detectado algum problema quanto ao alcance destas metas, com base nos indicadores determinados na fase de planejamento, cabe a ele verificar o que está acontecendo e chamar atenção do gestor responsável pela ocorrência. Sendo assim, existe uma constante sinergia entre o *Controller* e o gestores das demais áreas, contanto, restrito as diretorias, o que leva a falta de contato direto com o gestor da distribuição física de produtos.

*“Como sistema de acompanhamento deste dia-a-dia, (...) mês-a-mês junta-se a diretoria, apresentam-se os números que compunham a meta, e o pessoal que está na reunião tem que responder por estes números, se alcançou, ou se não alcançou e por quê não alcançou. É uma reunião corporativa, que se dá na planta, através de videoconferência e cada planta reporta todos os seus indicadores, mensalmente. Qualquer coisa que apresente um desvio pra baixo, acima de três por cento, tem que ter um relatório de três gerações, este relatório (...) seria a identificação das causas e porquê houve esta variação e, em seguida, quais são as ações que você está tomando para retomar a meta”. (Controller)*

Entretanto o gestor da distribuição física de produtos recebe relatórios contábeis-gerenciais que utiliza em todas as fases de seu processo decisório, existindo apenas que existem algumas informações que julga necessário receber, porém não são disponibilizadas pelo sistema de informações, visto que seria necessária a utilização de um sistema logístico mais avançado que o atual, a fim de obter tais informações.

A Controladoria da Embraco, enquanto órgão administrativo, exerce seu papel de zelar pela continuidade da empresa, buscando a otimização de resultados e do emprego dos recursos materiais e humanos disponíveis, bem como o *Controller* desempenha seu papel de integrar as sinergias existentes para coordenar o planejamento, a organização, o direcionamento e a mensuração das atividades desenvolvidas na empresa.

#### 4.5.2. Marisol S.A.

Na Marisol, a Controladoria não se apresenta como gerenciadora do sistema de informações e os gestores das demais áreas possuem autonomia em relação a configuração dos relatórios gerenciais. O gestor responsável pela gestão da distribuição física de produtos providencia a configuração dos relatórios que lhe darão suporte durante o processo decisório junto ao Departamento de Sistemas, o qual é responsável pelo gerenciamento do sistema de informações. Diante do exposto, observa-se que, também na Marisol, não existe contato direto entre o *Controller* e o gestor da Logística de distribuição.

A autonomia entre as áreas existente na Marisol é um fator predominante para que a função da Controladoria não seja exercida na forma de acompanhamento permanente das atividades. Uma vez que os gestores têm a autonomia tanto para a decisão, quanto para configuração de relatórios, junto ao Departamento de Sistemas, a Controladoria somente exerce suporte à cúpula administrativa da empresa e seus relatórios contábeis-gerenciais enfocam números macros, englobando as controladas do grupo.

Neste sentido, a Controladoria na Marisol exerce sua função de buscar a maximização do resultado global da empresa. Contudo o *Controller* não interfere na integração das áreas, nem procura viabilizar as sinergias existentes, a fim de que o desenvolvimento das atividades, em conjunto, alcance resultados superiores àqueles atingidos de forma independente.

#### 4.5.3. Tupy S.A.

Na Tupy a Controladoria encontra-se configurada como gerenciadora do sistema de informações e trabalha com conceitos de tecnologia de informações que auxiliam o processo decisório na empresa. Além de agir em conformidade com a filosofia de times proposta pela empresa.

Desta forma, o gestor da distribuição física de produtos tem, além dos relatórios configurados de acordo com a sua necessidade e com informações sobre os indicadores de desempenho que são de seu interesse, um consultor da área de Controladoria que lhe oferece todo o apoio necessário quanto, por exemplo, a pesquisas mercadológicas ou identificação de problemas em relação a otimização do resultado.

Diante do exposto, a Controladoria na Tupy, não somente zela pela otimização dos resultados globais da empresa, como o *Controller* age constantemente em busca da integração das atividades desenvolvidas, por meio do acompanhamento efetivo das mesmas, bem como pelo gerenciamento do sistema de informações, o que lhe permite viabilizar um processo de gestão empresarial sinérgico e conjunto, a fim de atingir eficiente e eficazmente as metas estabelecidas pela empresa.

#### 4.5.4. Resumo

Verificou-se diante da apresentação da análise em cada uma das empresas que as atribuições da Controladoria são configuradas de diferentes formas em relação ao gerenciamento do sistema de informações, o que traz como consequência diferenças também no suporte informacional exercido pela mesma à gestão da distribuição física de produtos pela logística.

Todas as empresas trabalham com sistemas integrados de gestão, o que leva ao compartilhamento das informações de forma ágil e eficiente, sendo diferente a responsabilidade atribuída ao gerenciamento do sistema. Nas três empresas a Controladoria é responsável por alimentar estes sistemas com a informação contábil, bem como por gerar projeções fundamentadas nos resultados esperados. Contudo, na Embraco e na Marisol o gerenciamento da informação não é responsabilidade da Controladoria, enquanto que na Tupy o sistema é gerenciado pela Controladoria.

Neste sentido, verifica-se não haver congruência em relação ao papel da Controladoria, enquanto gerenciadora do sistema de informações, nas três empresas pesquisadas. Contudo há total congruência em relação ao processo decisório da Logística, enfocado aqui na gestão da distribuição física de produtos, o que fica claro quando da análise das necessidades informacionais de cada um dos gestores, havendo diferença apenas na forma de obtenção destas informações.

Apesar de agir como gerenciadora do sistema de informações em apenas uma das empresas pesquisadas, a Controladoria exerce sua função de suporte ao planejamento, execução e controle do processo decisório da gestão empresarial, visando a otimização do resultado global da empresa, por meio da coordenação das atividades, acompanhamento e avaliação dos resultados, bem como pelo relato destes resultados, em todas as três empresas pesquisadas.

O quadro 8 apresenta uma síntese dos aspectos analisados nas empresas objeto de estudo desta pesquisa a fim de encaminhar as conclusões a respeito da análise das mesmas

### Quadro 8 – Síntese dos aspectos analisados

	<b>Embraco S.A.</b>	<b>Marisol S.A.</b>	<b>Tupy S.A.</b>
Gestão da distribuição física de produtos	Abrange a movimentação do produto acabado desde o recebimento da produção, sua conferência, estocagem, embalagem, carregamento e entrega ao cliente. O elemento norteador é o nível de serviço ao cliente e as principais decisões estão relacionadas ao custo de frete, à contratação dos meios de transporte, à pontualidade nas entregas e às reclamações dos clientes.	Idem	Idem
Indicadores	Vendas líquidas Lucro operacional <i>Cash flow</i> Valor econômico agregado – EVA®	Valor econômico agregado – EVA® Retorno sobre investimento – ROI Ganho – Teoria das restrições	Lucro antes do imposto de renda – EBIT Valor econômico agregado – EVA® Retorno sobre ativos operacionais líquidos – RONO Valor presente líquido - NPV
Relatórios gerados pela Controladoria	Legais, Goal, Profit Plan, Forecast, Five Year Plan.	Legais e Orçamento anual.	Legais e Relatórios Gerenciais semanais e mensais que apresentem os indicadores, comparando o orçado com o real, bem como relatórios específicos a cada área, de acordo com a necessidade dos gestores.
Papel do <i>Controller</i>	Guardião das metas e objetivos a serem alcançados pela empresa como um todo.	Fornecer suporte em nível de diretorias, analisando a corporação como um todo, incluindo as controladas.	Gerenciar o sistema de informações, exercendo, ainda, o papel de consultor em projetos da empresa.
Relatórios gerados e sua relevância no processo de gestão da distribuição física de produtos	Volume de produção e vendas; Orçamento de pessoal, despesa e investimentos; e Custos de transformação e de frete.	Orçamento anual.	Demonstração do resultado do exercício; Fluxo de caixa; Orçamento geral; Relatórios de custos fixos, de frete e de pessoal; e Metas a serem atingidas pela empresa e por área.
Relatórios <i>não</i> gerados e sua relevância no processo de gestão da distribuição física de produtos	Programação de navios; Pedidos em carteira; Lead time de preparação da entrega; e Reclamações dos clientes.	Pontualidade das entregas; Reclamações de clientes; e Custo de frete.	Controle <i>on line</i> da movimentação de peças entre a expedição, unidades de empreendimento e as transportadoras, bem como aos clientes e depósitos no mercado externo.

## 5. CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Este capítulo está subdividido em duas seções. Na primeira encontram-se evidenciadas as conclusões pertinentes ao estudo em consonância às perguntas de pesquisas suscitadas anteriormente. Na segunda seção encontram-se as recomendações a futuras pesquisas sobre o tema.

### 5.1. CONCLUSÕES

Esta dissertação objetivou, em termos gerais, verificar os relatórios contábeis-gerenciais gerados pela Controladoria que dão suporte ao processo decisório da Logística, com vistas à função de distribuição física dos produtos.

Em termos específicos, objetivou descrever a gestão da distribuição física de produtos realizada pela Logística nas empresas objeto de estudo; verificar os relatórios contábeis-gerenciais que são disponibilizados pela Controladoria para a Logística; identificar, dentre os relatórios gerados pela Controladoria, quais são utilizados pela Logística na função de distribuição física de produtos; investigar que relatórios não são gerados pela Controladoria, porém são relevantes ao processo de gestão da distribuição física de produtos; e averiguar como a Controladoria dá suporte ao processo de gestão da distribuição física de produtos sob a responsabilidade da Logística.

Os estudo consubstancia-se de um estudo exploratório, predominantemente qualitativo, adotando o estudo de multicasos como delineamento da pesquisa, de corte transversal, ou seja, foi realizado em determinado ponto do tempo. A análise dos dados foi feita de forma descritiva, uma vez que visa apenas descrever o fenômeno pesquisado nas empresas objeto de estudo.

Com base na análise desenvolvida no capítulo anterior, apresentam-se as inferências que respondem as perguntas de pesquisa que norteiam este trabalho. Quanto a primeira pergunta, *Como se apresenta a gestão da distribuição física de produtos realizada pela Logística nas empresas objeto de estudo?*, observou-se que em todas as empresas pesquisadas a área de Logística é subordinada a uma Diretoria industrial – Embraco e Tupy – ou a uma Diretoria Comercial – Marisol. Sendo que todas elas possuem autonomia em relação ao seu processo decisório, desde que respeitadas as metas e objetivos globais da organização. Dessa forma, a gestão da distribuição física de produtos,

realizada pela Logística, ocorre, nas três empresas, de maneira independente, objetivando a otimização do resultado global.

Portanto, verifica-se que a gestão da distribuição física de produtos em cada uma das empresas pesquisadas apresenta-se de forma ordenada. Nas três empresas os gestores relataram ser importante no processo decisório ter informações relacionadas à pontualidade das entregas, nível de satisfação dos clientes, custos de transporte e movimentação da carga, níveis de produção e previsão de vendas, bem como a situação de estoque no exterior.

Neste processo decisório, o elemento norteador dos gestores da Logística, em todas as empresas, tem como base o nível de serviço logístico ao cliente, que envolve a entrega do produto certo, na hora certa, no local previamente determinado, ao menor custo total possível. Quanto às pessoas envolvidas nas etapas do processo decisório, houveram algumas diferenças, visto que em uma das empresas todos participam do processo, noutra apenas duas pessoas e na terceira apenas três pessoas. Contudo, em duas, das três empresas, a decisão final é do gestor do setor e em apenas uma delas a decisão é compartilhada com mais dois líderes do grupo.

No que diz respeito a segunda pergunta de pesquisa, *Que relatórios contábeis-gerenciais são disponibilizados pela Controladoria para a Logística?*, verificou-se que, a fim de propiciar um suporte informacional ao processo decisório da Logística com vistas à distribuição física de produtos, a Controladoria disponibiliza relatórios contábeis-gerenciais. Porém, estes relatórios são emitidos enfocando a empresa como um todo e não a gestão da distribuição física de produtos em particular. Por exemplo, o orçamento anual geral, com base em projeções de vendas, é disponibilizado para todos os órgãos administrativos da empresa e engloba as demonstrações contábeis preconizadas por lei para as empresas de capital aberto, que são o Balanço Patrimonial, a Demonstração do Resultado do Exercício, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido e a Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos.

Em relação aos relatórios gerenciais, a responsabilidade pela emissão de relatórios específicos para a gestão da distribuição física de produtos em uma das empresas é da Controladoria, nas outras não. No entanto, todos os gestores têm acesso a maioria dos relatórios que julgam importante, mesmo que não sejam emitidos pela Controladoria, uma vez que todas as empresas trabalham com softwares de gestão, os quais são integrados e alimentados diariamente e, por isso, oferecem informações atualizadas.

Além disso, nas empresas em que a Controladoria não gerencia o sistema de informações, a configuração dos relatórios gerenciais é feita pelo próprio gestor da distribuição física de produtos, junto ao pessoal da área de sistemas, o que leva a um nível de compreensibilidade e tempestividade equiparado a necessidade de cada gestor. O que ocorre também na empresa em que a Controladoria gerencia o sistema de informações, com o diferencial apenas de que a responsabilidade é da própria Controladoria e não de uma área de sistemas.

No que se refere a terceira pergunta, *Quais, dentre os relatórios gerados pela Controladoria, são utilizados pela Logística, na função da distribuição física de produtos?*, constatou-se que foram citadas diferentes informações utilizados pela gestão da distribuição física de produtos, realizada pela Logística, em cada uma das empresas objeto de estudo. Na Embraco o gestor da distribuição física de produtos relatou utilizar informações sobre o volume de produção e vendas; o orçamento de pessoal, de despesa e de investimentos; e custos de transformação e de frete, estando tais informações contidas nos relatórios contábeis-gerenciais gerados pela Controladoria: *Goal, Profit Plan, Forecast* e o *Five Year Plan*, além dos relatórios legais.

Na Marisol, o gestor da Logística informou ser importante para o seu processo decisório a informação do número de peças previsto para o período, informação esta que ele retira do orçamento anual fornecido pela Controladoria. Com base nesta informação ele pode prever a quantidade de pessoal que ele precisará para movimentar estas peças, bem como organizar o espaço físico para estoque e fazer o planejamento do volume de entregas a serem realizadas.

Tendo em vista que somente na Tupy a Controladoria gerencia o sistema de informações, o gestor da distribuição física de produtos informou receber relatórios que lhe fornecem informações referentes ao fluxo de caixa, a demonstração do resultado do exercício, ao orçamento geral, custos fixos, de frete e de pessoal, bem como as metas a serem atingidas pela empresa e pelo setor. Tais informações constam nos relatórios gerenciais fornecidos com periodicidade mensal e semanal, além dos relatórios legais.

Em relação aos relatórios contábeis-gerenciais gerados pela Controladoria, a intensidade de uso também é citada como constante pelos gestores, havendo diferença apenas quanto ao tipo e quantidade de relatórios gerados para a área, por exemplo, na fase de planejamento o relatório apontado como de maior intensidade de uso é o orçamento, que inclui a previsão de vendas e é elaborado apenas uma vez ao ano, mas serve de

parâmetro durante todo o ano para comparação com que está se realizando. Nas fases de execução e de controle, todos os demais relatórios são utilizados, bem como toda a informação contábil-gerencial pode ser útil. Por este motivo tais informações estão disponíveis diretamente no sistema.

Por sua vez, em relação a pergunta seguinte, *Quais relatórios não são gerados pela Controladoria, porém são relevantes ao processo de gestão da distribuição física de produtos?*, observou-se que dentre os relatórios relevantes à gestão da distribuição física de produtos, realizada pela Logística, foram elencados predominantemente o controle da pontualidade das entregas, o controle do custo de transporte das mercadorias, o controle de ocorrência de reclamações por parte do cliente e o controle do nível de estoques, tanto na sede quanto em depósitos no exterior. Tais relatórios são utilizados intensamente pelos gestores em todas as fases do processo decisório. Porém, , como o gerenciamento do sistema de informações é realizado pela Controladoria em apenas uma das empresas pesquisadas, conforme salientado anteriormente, estes relatórios são gerados pela Controladoria somente nesta empresa, nas outras existe um departamento de sistemas, o qual é responsável pela emissão dos mesmos.

O gestor da distribuição física de produtos na Embraco relatou necessitar de informações sobre a programação de navios, pedidos em carteira, *lead time* de preparação da entrega e reclamações dos clientes, porém considera que esta informação poderá ser fornecida por um programa de exportação mais avançado do que o atualmente utilizado pela empresa, sem que seja responsabilidade da Controladoria, tendo em vista que não é ela quem gerencia o sistema de informações.

Na Marisol o gestor da Logística informou ser relevante relatórios sobre a pontualidade de entregas, reclamações de clientes e custo do frete, contudo ele já tem estes relatórios, sendo estes configurados por ele próprio com o auxílio do Departamento de Sistemas.

Por sua vez o gestor da distribuição física de produtos da Tupy expressou sua preocupação em relação a um controle mais rigoroso da movimentação de peças entre a expedição, as unidades de empreendimento e as transportadoras, bem como aos clientes, principalmente em relação aos depósitos no exterior. A solução para este problema já está sendo providenciada junto a Controladoria, uma vez que esta gerencia o sistema de informações.

Respondendo a última pergunta de pesquisa, *Como a Controladoria dá suporte*

ao processo de gestão da distribuição física de produtos, sob responsabilidade da Logística?, verificou-se que a Controladoria é o órgão responsável por alimentar o sistema de informações com os dados provenientes da contabilidade, bem como em analisar as informações processadas e divulgá-las por meio dos relatórios contábeis-gerenciais. Constatou-se, então, que a Controladoria, em cada uma das empresas, exerce suas funções de coordenação, acompanhamento e avaliação dos resultados planejados e alcançados pela empresa, analisando-os de maneira global, mas agindo localmente, ou seja, verificando as ocorrências e indicando soluções para cada área, conforme a necessidade.

A divergência encontrada está em relação ao gerenciamento do sistema de informações. Tais relatórios somente são emitidos de forma específica às demais áreas pela Controladoria quando esta é responsável pelo gerenciamento do sistema de informações, o que ocorre apenas em uma das empresas. Caso contrário, tais relatórios são configurados e emitidos por outro órgão administrativo, em geral a área de sistemas, o que ocorre em duas das empresas entrevistadas.

Verifica-se que há convergência em relação às atribuições do *Controller*, uma vez que a organização dos recursos humanos e materiais disponíveis, bem como a mensuração dos resultados, são responsabilidades atribuídas ao *Controller* em cada uma das empresas objeto de estudo. Até mesmo a mensuração dos resultados ocorre por meio dos indicadores de desempenho, assim como o *Controller* coordena o direcionamento das atividades a fim de alcançar os objetivos almejados.

No que diz respeito à gestão da distribuição física de produtos, apurou-se, mediante a descrição dos gestores da área de Logística, que o processo decisório é convergente no que se refere aos tipos de decisão e ao elemento norteador do processo. Todavia, apresenta-se divergente quanto ao número de pessoas envolvidas no processo. Por exemplo, em uma das empresas todos os colaboradores do setor participam do processo, enquanto noutra, apenas duas pessoas participam.

Por fim, a partir do que foi exposto na presente seção e considerando o objetivo geral deste estudo, conclui-se que os relatórios contábeis-gerenciais gerados pela Controladoria com vistas a função da distribuição física de produtos, em geral, não são emitidos de forma específica para o processo decisório da Logística, visto que esta particularidade somente ocorre a partir do momento em que a Controladoria gerencia o sistema de informações, todavia, nas empresas pesquisadas esta função é atribuída à Controladoria em apenas uma das empresas.

Entretanto, pode-se inferir que tal fato não é prejudicial à gestão da distribuição física de produtos, uma vez que a área de Logística recebe as informações necessárias para dar apoio ao seu processo decisório, com o diferencial de que os relatórios não são configurados nem emitidos pela Controladoria em duas das empresas objeto de estudo.

Cabe ressaltar, ainda, que apesar de não ocorrer o gerenciamento do sistema de informações, o *Controller* cumpre com o seu papel de coordenar o planejamento, o acompanhamento e a avaliação das atividades, a fim de alcançar a otimização dos resultados globais da empresa.

Portanto, observa-se que os relatórios contábeis-gerenciais gerados pela Controladoria para darem suporte ao processo decisório da logística com vistas a gestão da distribuição física de produtos, apenas são configurados em uma das empresas objeto de estudo. Nas demais empresas, os relatórios utilizados no processo decisório não são de responsabilidade da logística a sua geração.

## 5.2. RECOMENDAÇÕES

As constatações apresentadas neste capítulo, suscitam algumas questões que podem vir a ser objeto de novas pesquisas relacionadas à função da Controladoria de gerenciar o sistema de informações, bem como ao suporte informacional propiciado pela mesma à gestão da distribuição física de produtos, realizada pela Logística.

Um dos aspectos importantes a ressaltar está na configuração da Controladoria nas três empresas. Verificou-se haver diferença em relação ao gerenciamento do sistema de informações em cada uma das empresas, o que leva a proposição de um estudo de caso mais profundo em cada uma delas, a fim de identificar se poderiam ser apontadas vantagens e desvantagens provenientes de cada uma das configurações existentes.

Outro aspecto consiste em verificar o suporte informacional exercido pela Controladoria à gestão da distribuição física de produtos, realizada pela Logística, em empresas de menor porte do que as pesquisadas, a fim de verificar como isso acontece em empresas menores.

Por fim, cabe ressaltar a importância de averiguar as atribuições da Controladoria em relação a outros setores da empresa, não apenas à gestão da distribuição física de produtos, mas também ao gerenciamento da cadeia de suprimento ou a outros órgãos da empresa, além da Logística.

## REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Lauro Brito de; PARISI, Cláudio; PEREIRA, Carlos Alberto. Controladoria. In: CATELLI, Armando (coord.). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica - GECON**. São Paulo: Atlas, 1999, p.369-381.

ANTHONY, Robert N. **Management accounting text and cases**. 3.ed. Illinois: Richard D. Irwin Inc., 1964.

ANTHONY, Robert N.; WELSCH, Glenn A. **Fundamentals of management accounting**. Illinois: Richard D. Irwin, 1981.

ARNOLD, J. R. **Administração de materiais: uma introdução**. São Paulo: Atlas, 1999.

ASSAF NETO, Alexandre. **Estrutura e análise de balanços: um enfoque econômico-financeiro**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2000.

ATKINSON, Anthony A. et al. **Management accounting**. Nova Jersey: Prentice Hall, 1995.

BALLOU, Ronald H. **Logística empresarial: transportes, administração de materiais e distribuição física**. São Paulo: Atlas, 1995.

BARNARD, Chester I. **As funções do executivo**. São Paulo: Atlas, 1971.

BARROS, Aidil Jesus Paes de; LEHFELD, Neide Aparecida de Souza. **Fundamentos de metodologia: um guia para a iniciação científica**. São Paulo: McGraw-Hill, 1986.

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

BIO, Sérgio Rodrigues. **Sistema de informação: um enfoque gerencial**. São Paulo: Atlas, 1985.

BOUCINHAS et al. **Informações de custos para decisões**. In: CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO. **Curso de contabilidade gerencial - 6**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1997, p.239-260.

BOWERSOX, Donald J.; SMYKAY, Edward W.; LA LONDE, Bernard J. **Physical distribution management: logistic problems of the firm**. 4.ed. Nova York: Macmillan Company, 1970.

\_\_\_\_\_ ; CLOSS, David J. **Logística empresarial: o processo de integração da cadeia de suprimento**. São Paulo: Atlas, 2001.

BRANDÃO, Juliana Favero; BEUREN, Ilse Maria. A profissão contábil nos países-membros do MERCOSUL. In: **Anais da 15ª Convenção dos Contabilistas e 2º Encontro das Empresas de Serviços Contábeis - Trabalhos Técnicos**. Vitória, 2000. v.Único. p.43-69.

BRASIL. Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as sociedades por ações. **Manuais de Legislação Atlas**, 6.ed, São Paulo, v.28, 1999.

BRUYNE, Paul de; HERMAN, Jacques; SCHOUTHEETE, Marc de. **Dinâmica da pesquisa em ciências sociais: os pólos da prática metodológica**. 2.ed. Rio de Janeiro: Francisco Alves, 1982.

CAMPOS FILHO, Ademar. **Demonstração dos fluxos de caixa: uma ferramenta indispensável para administrar sua empresa**. São Paulo: Atlas, 1999.

CARMO, Augusto Blanqui Gondim, et. al. Fluxos de caixa. **Revista do CRC - SP**. São Paulo, ano I, n.3, p.57-64, dez./1997.

CASTRO, Cláudio de Moura. **A prática da pesquisa**. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1977.

CHIAVENATO, Idalberto. **Iniciação à administração de materiais**. São Paulo: Makron Books, 1991.

CHING, Hong Yuh. **Gestão de estoques na cadeia de logística integrada: supply chain**. São Paulo: Atlas, 1999.

CHRISTOPHER, Martin. **Logística e gerenciamento da cadeia de suprimentos: estratégias para a redução de custos e melhoria dos serviços**. São Paulo: Editora Pioneira, 1997.

COGAN, Samuel. **Activity Based Costing (ABC): a poderosa estratégia empresarial**. 2.ed. São Paulo: Pioneira; Rio de Janeiro: Grifo Enterprises, 1994.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS - CVM. Cadastro geral. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br>>. Acessado em: 09 de abril 2001.

COUNCIL OF LOGISTICS MANAGEMENT - CLM. Definição de logística dada pelo CLM. Disponível em: <<http://www.clm1.org/index.asp>>. Acessado em: 31 janeiro 2001.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL. **Princípios fundamentais de contabilidade e normas brasileiras de contabilidade.** Porto Alegre: CRC-RS, 2000.

DIAS, Donaldo. **O sistema de informação e a empresa.** Rio de Janeiro: LTC, 1985.

**Dicionário da Língua Portuguesa Larousse Cultural.** São Paulo: Nova Cultura, 1992.

DORNIER, Philippe-Pierre et al. **Logística e operações globais: textos e casos.** São Paulo: Atlas, 2000.

DRUCKER, Peter F. **As novas realidades: no governo e na política, na economia e nas empresas, na sociedade e na visão do mundo.** 3.ed. São Paulo: Pioneira, 1993.

\_\_\_\_\_. **Desafios gerenciais para o século XXI.** São Paulo: Pioneira, 1999.

EIN-DOR, Phillip; SEGEV, Eli. **Administração de sistemas de informação.** 3.ed. Rio de Janeiro: Campus, 1986.

EMPRESA BRASILEIRA DE COMPRESSORES S.A. Estrutura acionária. Disponível em: <<http://www.embraco.com.br/portugue/investid/particip/abaixo.htm>>. Acessado em: 24 de outubro de 2001.

ETZIONI, Amitai. **Organizações modernas.** 7.ed. São Paulo: Pioneira, 1984.

FIGUEIREDO, Sandra Maria. Contabilidade e a gestão empresarial. **Revista Brasileira de Contabilidade.** Brasília, ano XXIV, n.º 93, p.20-34, maio/junho 1995.

FIPECAFI - Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras. **Manual de contabilidade das sociedades por ações: aplicável também às demais sociedades.** 4.ed. São Paulo: Atlas, 1995.

FREZATTI, Fábio. **Gestão do fluxo de caixa diário: como dispor de um instrumento fundamental para o gerenciamento do negócio.** São Paulo: Atlas, 1997.

GARRISON, Ray H; NOREEN, Eric W. **Managerial accounting: concepts for planning, control, decision making.** 7.ed. Illinois: Irwin, 1994.

GITMAN, Lawrence J. **Princípios de administração financeira.** 7.ed. São Paulo: Harbra, 1997.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. São Paulo: Atlas, 1995.  
\_\_\_\_\_. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 1993.

GUERREIRO, Reinaldo. **Modelo conceitual de sistema de informação de gestão econômica: uma contribuição à teoria da comunicação da contabilidade**. Tese de Doutorado. São Paulo: FEA/USP, 1989.

\_\_\_\_\_. **Modelo de sistema de informação contábil**. In: CATELLI, Armando (coord.). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica - GECON**. São Paulo: Atlas, p. 315-347, 1999.

HENDRIKSEN, Eldon S. e VAN BREDA, Michael F. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.

HORNGREN, Charles T. **Introdução à contabilidade gerencial**. 5.ed. Rio de Janeiro: Prentice-Hall do Brasil, 1981

\_\_\_\_\_; FOSTER, George; DATAR, Srikant M. **Cost accounting: a managerial emphasis**. 8.ed. Englewood Cliffs, New Jersey: Prentice-Hall, 1994.

IASC - International Accounting Standards Committee. **Normas internacionais de contabilidade**. São Paulo: IBRACON, 1998.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade gerencial**. 6.ed. São Paulo: Atlas, 1998.

\_\_\_\_\_; MARION, José Carlos. **Introdução à teoria da contabilidade: para o nível de graduação**. São Paulo: Atlas, 1999.

JONES, Manley Howe. **Tomada de decisão pelo executivo**. São Paulo: Atlas, 1973.

KANITZ, Stephen Charles. **Controladoria: teoria e estudos de caso**. São Paulo: Pioneira, 1976.

KAPLAN, Robert S.; ATKINSON, Anthony A. **Advanced management accounting**. Nova Jersey: Prentice Hall, 1989.

\_\_\_\_\_; COOPER, Robin. **Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo**. São Paulo: Futura, 1998.

KATZ, Daniel; KAHN, Robert Lester. **Psicologia social das organizações**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1978.

KERLINGER, Fred N. **Metodologia da pesquisa em ciências sociais: um tratamento conceitual**. São Paulo: EPU, 1980.

KOONTZ, Harold; O'DONNELL, Cyril; WEHRICH, Heinz. **Administração: fundamentos da teoria e da ciência**. 14.ed. v.1. São Paulo: Pioneira, 1986.

KOTLER, Philip. **Administração de marketing: a edição do novo milênio**. 11.ed. São Paulo: Prentice Hall, 2001.

McGEE, James; PRUSAK, Laurence. **Gerenciamento estratégico da informação: aumente a competitividade e a eficiência de sua empresa utilizando a informação como uma ferramenta estratégica**. Rio de Janeiro: Campus, 1994.

MAGEE, John F. **Logística industrial: análise e administração dos sistemas de suprimento e distribuição**. São Paulo: Pioneira, 1977.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de pesquisa: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisa, elaboração, análise e interpretação de dados**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1990.

MARION, José Carlos. **Contabilidade empresarial**. 8.ed. São Paulo: Atlas, 1998.

MERCHANT, Kenneth. Results controls. In: \_\_\_\_\_. **Modern management control systems: text & cases**. Nova Jersey: Prentice Hall, 1997.

MINAYO, Maria Cecília de Souza (org.). **Pesquisa social: teoria, método e criatividade**. 9. ed. Petrópolis: Vozes, 1994.

MOSIMANN, Clara Pellegrinello; FISCH, Sílvio. **Controladoria: seu papel na administração de empresas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

NAKAGAWA, Masayuki. **Introdução a controladoria: conceitos, sistemas, implementação**. São Paulo: Atlas, 1993.

NOVAES, Antônio Galvão. **Logística e gerenciamento da cadeia de distribuição: estratégia, operação e avaliação**. Rio de Janeiro: Campus, 2001.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. **Sistemas de informações gerenciais: estratégicas, táticas, operacionais**. São Paulo: Atlas, 1992.

OLIVEIRA, Luís Martins de. **Controladoria: conceitos e aplicações**. São Paulo: Futura, 1998.

**PADOVEZE, Clóvis Luiz. Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil.** São Paulo: Atlas, 1996.

**PEREIRA, Carlos Alberto. Ambiente, empresa, gestão e eficácia.** In: CATELLI, Armando (coord.). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica - GECON.** São Paulo: Atlas, p.35-80, 1999.

**PEREIRA, Elias. Controladoria, gestão empresarial e indicador de eficiência em agribusiness.** In: MARION, José Carlos (coord.). **Contabilidade e controladoria em agribusiness.** São Paulo: Atlas, p. 134-153, 1996.

**PEREIRA, Maria José Lara de Bretas; FONSECA, João Gabriel Marques. Faces da decisão: as mudanças de paradigmas e o poder da decisão.** São Paulo: Makron Books, 1997.

**PEREZ JR., José Hernandez; BEGALLI, Glaucos Antonio. Elaboração das demonstrações contábeis.** 2.ed. São Paulo: Atlas, 1999.

**PORTER, Michael E. Vantagem competitiva: criando e sustentando um desempenho superior.** 4.ed. Rio de Janeiro: Campus, 1992.

\_\_\_\_\_. **What is strategy?** *Harvard Business Review*. Boston, v. 74, n. 6, p.61-78, nov./dez. 1996.

**RICCIO, Edson Luiz. Conceitos de controladoria.** São Paulo: FEA / USP, 1995.(mimeo)

**RICHARDSON, Roberto J. Pesquisa social: métodos e técnicas.** 2.ed. São Paulo: Atlas, 1989.

**RISSARDI, José Acácio. Um estudo sobre a contribuição do sistema de informação contábil-gerencial para a eficácia do processo de gestão empresarial em indústrias cerâmicas de revestimentos.** *Dissertação de mestrado.* Marília: UNIMAR, 1999.

**ROCHA, Welington. Contribuição ao estudo de um modelo conceitual de sistema de informação de gestão estratégica.** *Tese de doutorado,* São Paulo: FEA/USP, abr. 1999.

**RODRIGUES, Paulo Roberto Ambrosio. Introdução aos sistemas de transporte no Brasil e à logística internacional.** São Paulo: Aduaneiras, 2000.

**ROEHL-ANDERSON, Janice M.; BRAGG, Steven M. The controller's function: the work of the managerial accountant.** Nova York: John Wiley & Sons, 1996.

RUDIO, Franz Victor. **Introdução ao projeto de pesquisa científica**. 10.ed. Petrópolis: Vozes, 1985.

SELLTIZ, Claire; WRIGHTSMAN, Lawrence Samuel; COOK, Stuart Wellford. **Métodos de pesquisa nas relações sociais: volume 1, delineamentos de pesquisa**. 2.ed. São Paulo: EPU, 1987.

SILVA, César Augusto Tibúrcio, SANTOS, Jocineiro Oliveira, OGAWA, Jorge Sadayoshi. Fluxo de caixa e DOAR. **Caderno de estudos FIPECAFI / FEA - USP**. São Paulo, n. 9, p. 37-66, out./1993.

SIMON, Herbert A. **Comportamento administrativo: um estudo dos processos decisórios nas organizações administrativas**. Rio de Janeiro: FGV, 1971.

SISTEMA FEDERAÇÃO DAS INDÚSTRIAS DO ESTADO DE SANTA CATARINA. **Guia da Indústria de Santa Catarina 2000**. Florianópolis: FIESC, maio/2000.

SLACK, Nigel et al. **Administração da produção**. São Paulo: Atlas, 1996.

STONER, James A. F.; FREEMAN, R. Edward. **Administração**. 5.ed. Rio de Janeiro: Prentice Hall do Brasil, 1995.

TELES, Egberto Lucena. A demonstração do fluxo de caixa como forma de enriquecimento das demonstrações contábeis exigidas por lei. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília, ano XXVI, n.5, p.64-71, jul./1997.

THIESEN, João Arno de Oliveira. A demonstração do fluxo de caixa nas organizações e sua importância como instrumento na tomada de decisão. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul**. Porto Alegre, n.100, p.8-13, mai./2000.

TREWATHA, Robert L; NEWPORT, M. Gene. **Management**. 3.ed. Texas: Business Publications, 1982.

TRIVIÑOS, Augusto N. S. **Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação**. 4.ed. São Paulo: Atlas, 1995.

TUNG, Nguyen. **Controladoria financeira das empresas: uma abordagem prática**. 8.ed. São Paulo: Edições Universidade-Empresa Ltda., 1993.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. São Paulo: Atlas, 1997.

WESTON, J. Fred; BRIGHAM, Eugene F. **Fundamentos da administração financeira**. 10.ed. São Paulo: Makron Books, 2000.

WELSCH, Glenn A. **Orçamento empresarial**. 4.ed. São Paulo: Atlas, 1983.

WILKINSON, Joseph W.; CERULLO, Michael J. **Accounting information systems: essential concepts and applications**. 3.ed. Nova York: John Wiley & Sons, 1997.

YOSHITAKE, Mariano. **Funções do controller: conceitos e aplicações de controle gerencial**. **Dissertação de mestrado**. São Paulo: FEA/USP, 1982.

ZDANOWICZ, José Eduardo. **Fluxo de caixa: uma decisão de planejamento e controle financeiros**. 5.ed. Porto Alegre: Sagra-DC Luzzatto, 1992.

## **ANEXOS**

**ANEXO 1**

**ROTEIRO DE ENTREVISTA**

## **ROTEIRO DE ENTREVISTA**

1. Como ocorre a gestão da distribuição física de produtos realizada pela Logística da empresa?
2. Cite as decisões tomadas pela Logística relacionadas à gestão da distribuição física de produtos.
3. Quantas pessoas participam do processo decisório da Logística relacionado à gestão da distribuição física de produtos?
4. Quais os níveis hierárquicos dos gestores da empresa que têm influência no processo decisório da Logística relacionado à gestão da distribuição física de produtos?
5. O que norteia o processo decisório da Logística na gestão da distribuição física de produtos?
6. Quais os relatórios exigidos por lei que a Controladoria disponibiliza para a Logística?
7. Os relatórios legais disponibilizados apenas consideram a empresa como um todo ou compõem-se de demonstrações específicas para a gestão da distribuição física de produtos?
8. A controladoria disponibiliza relatórios gerenciais específicos para a Logística na gestão da distribuição física de produtos?
9. Cite os relatórios, legais e gerenciais, gerados pela Controladoria para a Logística na gestão da distribuição física de produtos?
10. Os relatórios são apresentados em tempo hábil aos gestores da área?
11. Os relatórios são apresentados de forma compreensível aos gestores da área?
12. Em que etapas do processo decisório da Logística na gestão da distribuição física de produtos são utilizadas as informações contábeis-gerenciais?
13. Quais relatórios contábeis-gerenciais são utilizados pela Logística na gestão da distribuição física de produtos, na fase de planejamento?
14. Quais relatórios contábeis-gerenciais são utilizados pela Logística na gestão da distribuição física de produtos, na fase de execução?
15. Quais relatórios contábeis-gerenciais são utilizados pela Logística na gestão da distribuição física de produtos, na fase de controle?
16. Qual a intensidade de uso dos relatórios contábeis-gerenciais pela Logística na gestão da distribuição física de produtos?

17. Descreva as informações necessárias ao processo decisório da Logística na gestão da distribuição física de produtos.
18. Destas informações, quais são disponibilizadas pela Controladoria?
19. Quais informações não são disponibilizadas pela Controladoria, mas que são relevantes no processo decisório da sua área?
20. Há relatórios que são disponibilizados pela Controladoria a outros setores da empresa que não são disponibilizados para a Logística na gestão da distribuição física de produtos?
21. Os gestores da Logística na gestão da distribuição física de produtos têm o conhecimento de relatórios da área, considerados relevantes, e que não estejam sendo disponibilizados pela Controladoria?