

Marcos Vieira Catolino

PROPOSTA DE CONTROLADORIA PARA INDÚSTRIAS DE CONFECÇÕES
DE PORTE MÉDIO COMO SUPORTE AO PROCESSO
DE GESTÃO

Dissertação apresentada ao
Programa de Pós-Graduação em
Engenharia de Produção da Universidade
Federal de Santa Catarina como requisito
parcial para obtenção
do grau de Mestre em
Engenharia de Produção

Orientadora: Prof^ª. Ilse Maria Beuren, Dr.^a

Florianópolis

2002

Marcos Vieira Catolino

PROPOSTA DE CONTROLADORIA PARA INDÚSTRIAS DE CONFECÇÕES
DE PORTE MÉDIO COMO SUPORTE AO PROCESSO
DE GESTÃO

Esta dissertação foi julgada adequada e aprovada para a
obtenção do grau de **Mestre em Engenharia de
Produção** no **Programa de Pós-Graduação em
Engenharia de Produção** da
Universidade Federal de Santa Catarina

Florianópolis, 31 de julho de 2002

Prof. Ricardo Miranda Barcia, Ph.D.
Coordenador do Curso

BANCA EXAMINADORA

Prof.^a Ilse Maria Beuren, Dr.^a
Orientadora

Prof. Antônio Diomário de Queiroz, Dr.

Prof. Pedro Felipe de Abreu, Ph.D.

AGRADECIMENTOS

Gostaria de deixar registrado nesta página a gratidão e o apreço a todos que contribuíram, de alguma forma, para que meu objetivo pudesse ser alcançado.

Agradeço a Deus por estar sempre comigo, por ter me concedido uma vida cheia de oportunidades e forças para continuar lutando para atingir os objetivos estabelecidos.

Aos professores e a toda equipe da Universidade Federal de Santa Catarina, obrigado pela dedicação e apoio.

Aos colegas de curso, pelo companheirismo e constante troca de informações. Em especial aos meus amigos Pedro e Douglas, cujo intercâmbio de idéias em muito enriqueceu o presente trabalho.

Ao Diretor e demais gestores da empresa Morena Rosa, pelas informações e condições de trabalho proporcionadas, sem as quais não seria possível a realização desta dissertação.

À esposa e companheira Rosana. Ao lado do trabalho de um homem sempre existe a presença de uma mulher. Mais do que uma pequena homenagem, este trabalho representa o resultado da sua presença.

À minha filha Ana Clara pelo carinho e alegria.

Ao meus pais. Do amor, trabalho e retidão de caráter que vocês me ensinaram frutificou este trabalho. Sem vocês e a vontade de Deus nada eu poderia ter realizado.

Faz-se imprescindível registrar minha mais profunda gratidão à Doutora Ilse, que de forma segura orientou os caminhos a seguir ao longo deste trabalho.

*“Para chegar a saber tudo,
Não queiras saber de coisa alguma.*

*Para chegar ao que não sabes,
deves ir por onde não sabes.*

*Quando te demoras em alguma coisa,
não estás te lançando em direção a tudo.*

*Para chegar inteiramente a tudo,
em tudo deves te abandonar.*

*E quando chegares a ter tudo,
deves tê-lo sem nada querer”.*

S. João da Cruz

SUMÁRIO

LISTA DE FIGURAS	8
RESUMO.....	9
ABSTRACT.....	10
1 INTRODUÇÃO	11
1.1 Formulação do problema.....	12
1.2 Objetivo.....	15
1.3 Justificativa do estudo.....	15
1.4 Metodologia de pesquisa.....	17
1.5 Organização de trabalho.....	19
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	21
2.1 Conceituação e classificação das empresas.....	21
2.1.1 Conceituação de empresa.....	21
2.1.2 Classificação das empresas por porte.....	24
2.2 Sistemas de informações.....	28
2.2.1 Diferenciação entre dados e informações.....	28
2.2.2 Valor da informação.....	31
2.2.3 A necessidade da informação.....	33
2.2.4 A informação frente a concepção sistêmica da empresa.....	35
2.2.5 Conceito de sistema de informações.....	38
2.2.6 Classificação dos sistemas de informação.....	41
2.2.7 Sistema de informações gerenciais.....	42
2.3 Sistema de Informação contábil – gerencial.....	42
2.3.1 Sistema contábil.....	43
2.3.2 Diferença entre a contabilidade gerencial e contabilidade financeira..	46
2.3.3 Relatórios exigidos pela legislação.....	48
2.3.3.1 Balanço patrimonial.....	48
2.3.3.2 Demonstração do resultado do exercício.....	49
2.3.3.3 Demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados.....	50
2.3.3.4 Demonstração das mutações do patrimônio líquido.....	51
2.3.3.5 Demonstração das origens e aplicações de recursos.....	53
2.3.3.6 Notas explicativas.....	55
2.3.4 Relatórios contábeis gerenciais.....	56
2.3.4.1 Fluxo de caixa.....	56
2.3.4.2 Relatório de custos.....	58
2.3.4.3 Ponto de equilíbrio.....	59
2.3.4.4 Análise de indicadores econômico-financeiros.....	61
2.3.4.5 Controle de estoques.....	62
2.3.4.6 Análise de investimentos.....	64
2.4 Controladoria.....	65
2.4.1 Origem da controladoria.....	66
2.4.2 Controladoria como órgão administrativo e ramo do conhecimento....	67

2.4.3 Missão da controladoria.....	68
2.4.4 Funções da controladoria.....	68
2.4.5 Atribuições e funções do controller.....	69
2.4.6 Controladoria e tesouraria.....	72
3 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS COLETADOS.....	74
3.1 Evolução da indústria de confecções no Brasil.....	74
3.1.1 Fase colonial.....	75
3.1.2 Fase de implantação.....	76
3.1.3 Fase de consolidação.....	78
3.1.4 Fase atual.....	79
3.2 Estrutura da cadeia de produção do setor têxtil.....	83
3.3 Apresentação da empresa objeto de estudo.....	86
3.4 O processo decisório da empresa.....	87
3.5 O sistema de informações da empresa.....	90
3.5.1 O ERP como ferramenta de suporte ao sistema de informações da empresa.....	90
3.5.2 O sistema de informações do departamento de pcp.....	91
3.5.3 O sistema de informações do departamento de expediente.....	96
3.5.4 O sistema de informações do departamento comercial.....	97
3.5.5 O sistema de informações do departamento financeiro.....	99
3.5.6 O sistema de informações do departamento administrativo.....	101
4 PROPOSTA DE CONFIGURAÇÃO DA CONTROLADORIA PARA INDÚSTRIAS DE CONFECÇÕES DE PORTE MÉDIO.....	104
4.1 Proposta de controle de gestão para indústrias de confecções de porte médio.....	104
4.2 Etapas de implantação da controladoria para indústrias de confecções.....	106
4.3 Proposta de configuração da controladoria.....	108
4.3.1 Departamento de planejamento e controle da produção.....	112
4.3.2 Departamento de expediente.....	113
4.3.2.1 Departamento de transporte.....	113
4.3.2.2 Departamento de produção.....	113
4.3.2.3 Departamento de manutenção.....	114
4.3.3 Departamento comercial.....	115
4.3.4 Departamento financeiro.....	116
4.3.5 Departamento administrativo.....	117
4.3.5.1 Departamento de recursos humanos.....	118
4.3.5.2 Departamento de informática.....	119
4.3.5.3 Departamento de contabilidade.....	121
4.3.5.4 Almoxarifado.....	122
4.4 Adaptações necessárias para implantação do órgão administrativo controladoria na empresa.....	124
5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES.....	126
5.1 Conclusões.....	126
5.2 Recomendações.....	128

REFERÊNCIAS.....	129
APÊNDICE.....	134

LISTA DE FIGURAS

Figura 1	- Classificação das empresas pelo IPEA.....	24
Figura 2	- Classificação de empresas pelo Banco do Brasil.....	24
Figura 3	- Classificação de empresas pelo BNDES.....	25
Figura 4	- Classificação de empresas pelo Sebrae.....	25
Figura 5	- Classificação de empresas pelo mercosul.....	27
Figura 6	- Diferenciação entre dados, informação e conhecimento.....	29
Figura 7	- O valor da informação.....	32
Figura 8	- Componentes de um sistema.....	36
Figura 9	- Funções da informação contábil gerencial.....	46
Figura 10	- Características básicas da contabilidade financeira e gerencial.....	47
Figura 11	- Diferenças entre o controller e o tesoureiro.....	73
Figura 12	- Totais de unidades por segmento têxtil.....	80
Figura 13	- Média do porte de empresas no segmento têxtil.....	81
Figura 14	- A evolução do mercado/produção e consumo de têxteis.....	81
Figura 15	- Estrutura da cadeia produtiva têxtil.....	84
Figura 16	- Modelo organizacional de atividades e funções da empresa.....	88
Figura 17	- Fluxo de informações do P.C.P.....	92
Figura 18	- Relatórios gerados pelo ERP para o departamento de pcp.....	95
Figura 19	- Relatórios gerados pelo ERP para o departamento de expediente..	96
Figura 20	- Fluxo de informações do departamento comercial.....	97
Figura 21	- Relatórios gerados pelo ERP para o departamento comercial.....	98
Figura 22	- Fluxo de informações do departamento financeiro.....	99
Figura 23	- Relatórios gerados pelo ERP para o departamento financeiro.....	101
Figura 24	- Relatórios gerados pelo ERP para o departamento administrativo..	102
Figura 25	- Proposta do processo de controle para uma indústria de confeções de médio porte.....	105
Figura 26	- Modelo de controladoria proposto para a empresa Morena Rosa....	110
Figura 27	- Informações necessárias e controle proposto ao departamento de pcp.....	112
Figura 28	- Informações necessárias e controle proposto ao departamento de transporte.....	113
Figura 29	- Informações necessárias e controle proposto ao departamento de produção.....	114
Figura 30	- Informações necessárias e controle proposto ao departamento de manutenção.....	114
Figura 31	- Informações necessárias e controle proposto ao departamento comercial.....	115
Figura 32	- Informações necessárias e controle proposto ao departamento financeiro.....	117
Figura 33	- Informações necessárias e controle proposto ao departamento de recursos humanos.....	119
Figura 34	- Informações necessárias e controle proposto ao departamento de informática.....	120
Figura 35	- Informações necessárias e controle proposto ao departamento de contabilidade.....	122
Figura 36	- Informações necessárias e controle proposto ao almoxarifado.....	123

CATOLINO, Marcos Vieira. **Proposta de controladoria para indústrias de confecções de porte médio como suporte ao processo de gestão**. Florianópolis, 2002, 138p. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) - Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, 2002.

Orientadora: Ilse Maria Beuren, Dra.
Defesa: 31/07/2002

RESUMO

Este trabalho desenvolve uma proposta de configuração da controladoria para dar suporte ao processo de gestão em indústrias de confecções de médio porte. A metodologia da pesquisa adotada compreendeu uma abordagem qualitativa, sua aplicação consubstanciou-se em um estudo exploratório, por meio de estudo de caso no segmento de confecções. Assim, na primeira etapa da pesquisa faz-se a revisão da literatura, onde conceitua-se e classifica-se as empresas de acordo com o porte. Também faz-se diferenciações entre dados e informações e aborda-se o sistema de informações contábil-gerencial, relatórios gerenciais e a controladoria. Na seqüência, destaca-se a evolução das indústrias de confecções no Brasil, e a estrutura da cadeia de valor do setor têxtil. No que diz respeito ao estudo de caso, foram levantados o processo de gestão e as informações do sistema contábil gerencial da empresa. Observou-se que a ênfase em melhorias nos processos primários de produção já não bastam para que a empresa garanta a vantagem competitiva. A gestão eficaz de toda a empresa tornou-se essencial para a gestão dos negócios e sustentação da vantagem competitiva. A partir dessas observações elaborou-se a proposta de configuração da controladoria para indústrias de confecções de porte médio. Acredita-se que ela apresenta o conjunto de informações que podem ser providas pela controladoria para o aprimoramento do processo de gestão nestas empresas.

CATOLINO, Marcos Vieira. **A proposal of controllership for a medium size making factory how a support to the management process.** Florianópolis, 2002, 138p. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, 2002.

Advisor: Ilse Maria Bueren, Dra.
Dissertation conclusion: 31/07/2002.

ABSTRACT:

This work inquires to develop a proposal of controllership configuration that gives support to the management process in medium size making factories. The methodology of searching adopted comprehended a qualitative approach, its application meant an exploratory study, by means of studying the case in the making follow-up. So, in the first stage of the search it makes the literature revision, in which concepts and classifies the companies according to the size. Also it makes differences between data and information and it approaches the managerial-accounting information system, managerial reports and controllership. In the sequence, it detached the evolution of the making factories in Brazil, and the structure of the textile sector value chain. In the concern to the study of case, it has been raised the management process and the information of the managerial accounting system of the company. It observed that the emphasis in improvements in the production primary process is not even enough for which the company guarantee the competitive advantage. From these observations it developed the proposal of controllership configuration for making factories in medium size. It believes that it presents the information whole that can be put to use by the controllership for the improvement of the management process in these companies.

1 INTRODUÇÃO

A globalização surge como um fenômeno que vem reforçar a idéia de que, para o capital não existem fronteiras, nem pátria e sim interesses econômicos. Por sua vez as empresas buscam as melhores condições de produção onde quer que elas estejam. Não importa o país ou região, elas procuram se instalar onde calculam atingir o melhor resultado.

Diante disso, adaptam sua forma de produção para que possam atender seus consumidores que com a globalização tem acesso a produtos de todo o mundo. Assim, a concorrência aumenta e as empresas que quiserem permanecer no mercado têm que adequar-se a esta nova forma de produção globalizada, aderir a evolução tecnológica e melhorar produtos e processos.

Neste sentido, com as recentes dificuldades impostas ao mercado pela economia mundial, grandes foram as transformações promovidas pelo conjunto das indústrias têxteis nacionais, especificamente, na última década. Estas investiram na modernização e em sistemas de controle visando a redução de custos para melhor competir com os produtos importados. Assim, menciona Puri (1994, p.1) que “a competitividade para uma empresa hoje é sobreviver num mercado de livre concorrência”.

Com uma economia globalizada e competitiva há um aumento da necessidade das empresas disporem de instrumentos de controle de gestão e de suporte à tomada de decisão que possibilitem ações rápidas e eficientes para que consigam manter sua participação no mercado. Para enfrentar tais circunstâncias faz-se necessário criar meios que viabilizem estes instrumentos.

Dessa forma, torna-se relevante a correta estruturação de um sistema de informações. O não entendimento desses aspectos no formato de um sistema de informações pode conduzir os administradores ao desenvolvimento de políticas inadequadas.

Deste modo, cabe a controladoria responsabilizar-se pela modelagem, construção e manutenção de sistemas de informações e modelos de gestão da organização, que venham suprir adequadamente as necessidades informativas dos gestores e os conduzam durante o processo de gestão, a tomarem decisões adequadas.

Com base neste entendimento o trabalho aborda a configuração de um modelo de controladoria para dar suporte ao processo de gestão em indústrias de confecções de porte médio. O que é relevante para apoiar os gestores no planejamento e controle de gestão, com o uso de instrumentos que facilitem o gerenciamento de suas ações e possibilitem uma visão clara de seu desempenho.

Desse modo, no presente capítulo, inicialmente apresenta-se a formulação do problema da pesquisa. Na seqüência, evidenciam-se os objetivos geral e específicos, a justificativa do estudo e a metodologia de pesquisa. Por último, comenta-se sobre a organização do trabalho.

1.1 Formulação do problema

O advento da tecnologia da informação fez com que o homem contemporâneo passasse por diversas transformações modificando seus hábitos, forma de pensar e de agir. Essas mudanças acabaram também impactando o nível de ação estratégica e operacional das empresas.

De acordo com Freire (1987), em 1642, o jovem francês Blaise Pascal inventou a primeira máquina auxiliadora de cálculo mecânico. Em 1714 o engenheiro inglês Henry Mill inventou o datilógrafo ou mecanógrafo, nome técnico dado à máquina de escrever. Em 1944 o professor Howard G. Aiken inventou o primeiro computador digital. Três anos após, em 1947, foi construído na Universidade da Pensilvânia – USA, o primeiro computador eletrônico, o ENIAC. Algumas décadas depois, conforme mencionam Laudon e Laudon (1999, p.7-9), por volta de 1969, surgiu a Internet, mas com seu uso comercial ocorrendo mais intensamente apenas no final da década de 80, e expandindo-se no início da década de 90 com o surgimento do Word Wide Web.

Acompanhando a evolução tecnológica, tem-se hoje um mundo bastante informatizado e digitalizado em todos os setores da economia. Isto facilita a geração e tráfego de informações nas organizações em seus processos administrativo e produtivo.

Em decorrência do constante desenvolvimento tecnológico ocorreram mudanças na forma de trabalhar nas organizações. Estas alterações passaram a exigir novos modelos de gestão. Assim, várias teorias administrativas surgiram desde a teoria da administração científica de Taylor até os dias atuais.

Como no passado, atualmente as organizações continuam exercendo papel fundamental na sociedade, sendo responsáveis pela transformação de bens e serviços que venham satisfazer as necessidades da comunidade local ou, até mesmo, de forma global. Além disso, os gestores têm como estratégia atender às expectativas de resultados dos investidores.

Neste sentido, Tung (1980, p.33) esclarece que no regime de livre comércio, o alvo da empresa é atingir o maior lucro possível conjuntamente com seu crescimento a longo prazo e com o bem-estar da coletividade, mediante a satisfação de suas necessidades. Para atingir esses objetivos cabe à empresa determinar as necessidades ou desejos da coletividade e depois organizar-se para sua produção e comercialização.

Para a consecução desses objetivos, em meio à transição entres os portes de pequena e média empresa, aos poucos deixa-se as características de uma administração familiar, em busca de uma administração profissional. Assim, estas organizações necessitam de informações que permitam aos gestores tomar decisões mais seguras, e não guiar-se somente pela intuição. Beuren (2000, p.43) explicita que:

a informação é fundamental no apoio às estratégias e processos de tomada de decisão, bem como no controle das operações empresariais. Sua utilização representa uma intervenção no processo de gestão, podendo, inclusive, provocar mudança organizacional, à medida que afeta os diversos elementos que compõem o sistema de gestão. Esse recurso vital da organização, quando devidamente estruturado, integra as funções das várias unidades da empresa, por meio dos diversos sistemas organizacionais.

Dessa forma, o gestor tem por peculiaridade de sua função conduzir a organização a alcançar seus objetivos. No entanto, para que isto se concretize é necessário que as informações fluam de modo harmônico na organização de forma que a informação gerada por um departamento transforme-se em matéria-prima para o outro. Tal interação é atribuição do órgão administrativo controladoria.

Nas indústrias de confecções o fluxo de informações deve ocorrer de acordo com a necessidade de cada segmento ou setor que a compõe, mediante a utilização de um sistema que gere informações confiáveis e tempestivas relativas a clientes, fornecedores, mercados e processos, além das informações financeiras geradas pela contabilidade tradicional.

Estas industrias, enquanto empresas de pequeno porte não dispõem de orçamentos definidos e nem mesmo planejamento. A administração ocorre de acordo com a intuição de seu proprietário que está no controle das operações. Ao atingirem o nível de média empresa necessitam configurar modelos de gestão empresarial que possibilitem a mudança de uma gestão familiar para profissional e de um sistema de controle departamentalizado para um integrado, além de acompanhar o desempenho da organização em seu ambiente interno e externo, pois à medida que crescem e passam do porte pequeno para o médio necessitam desenvolver controles adequados ao porte em que se encontram.

Tung (1980, p.33) menciona que, “para que a empresa consiga o maior lucro, cada setor que a compõe deve procurar aplicar métodos eficientes, a partir de uma análise acurada. Para desempenhar convenientemente suas funções, o administrador financeiro recorre à técnica da controladoria, que tem método próprio de trabalho, baseado num conjunto de princípios de aplicação flexível”.

O órgão administrativo controladoria, segundo Mosimann e Fisch (2000, p.88), 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 aspectos econômicos, por meio da coordenação dos esforços dos gestores das áreas”.

A controladoria busca minimizar a incerteza quanto às decisões dos gestores de tal forma que a empresa atinja os objetivos estabelecidos pela alta administração, bem como garanta sua continuidade. No entanto, para isso precisa estar adequadamente estruturada, de modo que consiga cumprir sua missão, que é de otimizar os resultados da empresa e garantir sua continuidade.

Assim, com base no exposto frente as necessidades preditivas de informação e controle particularmente na passagem de uma gestão familiar para profissional e de um processo de controle departamental para um integrado, elaborou-se a seguinte questão-problema: *Qual a configuração de um modelo de controladoria que possa ser implantado em indústrias de confecções de médio porte?*

1.2 Objetivo

O objetivo geral do trabalho é desenvolver uma configuração de controladoria para indústrias de confecções de médio porte que possa dar suporte ao processo de gestão.

A partir do objetivo geral elaboram-se os seguintes objetivos específicos:

- descrever o modelo de processo decisório constatado na indústria de confecções objeto de estudo;
- verificar as informações que são geradas pelo sistema contábil-gerencial da empresa para dar suporte ao processo de gestão;
- identificar as informações que os gestores necessitam nas diversas etapas do processo de gestão; e
- sistematizar os elementos da controladoria para uma indústria de confecções de médio porte.

1.3 Justificativa do estudo

As empresas encontram-se, atualmente, diante de mudanças substanciais, que exigem dos gestores alterações nos planos, objetivos e procedimentos da organização. No Brasil, o advento do plano real, no início da década de 1990, trouxe uma aparente estabilização de preços e da economia; a abertura da economia brasileira em meados dos anos 1990, na vigência do Plano Collor, acarretou um aumento da concorrência que até então era conhecida e local; os consumidores, por decorrência, tornaram-se mais exigentes quanto à escolha de produtos, exigindo melhor qualidade e preços acessíveis.

Dessa forma, as grandes e médias empresas, com o intuito de diminuir seus custos, passaram a terceirizar parte de suas atividades. Com tal iniciativa surgiram muitas outras pequenas empresas, que em meio as turbulências citadas e outros fatores transcorridos neste período também passaram a desenvolver-se e prosperar, mesmo que pela iniciativa e empreendedorismo de seus proprietários.

Nesse contexto, aquilo que para determinado grupo apresenta-se como uma nova oportunidade de negócio, para outro vem a ser motivo de perigo para sua continuidade e sobrevivência. Pereira (1999, p.40) cita que:

A concorrência, o desenvolvimento tecnológico, as influências governamentais, as condições macroeconômicas (inflação, taxas de juros etc.), o comportamento dos consumidores e fornecedores, bem como a cultura das pessoas que interagem com a empresa, são exemplos de fatores que influenciam permanentemente a situação empresarial, em seus aspectos físicos, financeiros, mercadológicos, patrimoniais etc.

Esses fatores podem constituir oportunidades ou ameaças à sobrevivência da empresa e estão continuamente exigindo respostas, tanto como uma forma de defesa, quanto como um modo de aproveitar oportunidades e prosperar.

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

Assim, no ambiente de incerteza, no qual atuam as empresas, nenhuma organização pode deixar de observar os acontecimentos de seu mundo exterior. A sobrevivência de uma organização tem forte dependência do entendimento dos fatos atuais e da capacidade de seus gestores prever o futuro e adequar a organização para tal situação.

Portanto, diante do mercado globalizado, as empresas têm necessidade de um controle eficaz de gestão, que lhe possibilite obter a melhor administração de seus recursos, sejam estes físicos, humanos ou financeiros. Neste sentido, o gestor não deve considerar somente as informações geradas pela contabilidade tradicional, pois esta demonstra fatos já ocorridos.

As informações de natureza financeira e não financeira, bem como a interação destas entre os diversos departamentos da organização são fundamentais para o desenvolvimento de um processo de gestão, com vista à administração voltada ao futuro da organização.

Atentas ao mercado globalizado as organizações buscam aproveitar melhor os recursos disponíveis, para que consigam maior eficácia, e deste modo assegurem sua continuidade. Neste aspecto, justifica-se o trabalho por apresentar uma proposta de configuração de controladoria para dar suporte ao processo de gestão, de modo que esta acompanhe o desempenho da empresa em seus diversos departamentos. Intenta-se desenvolver instrumentos de controle que possibilitem o gerenciamento das ações e dêem visão clara da situação organizacional e do seu desempenho em relação a seu ambiente interno e externo.

Neste sentido, a relevância teórica deste trabalho está na aplicação da fundamentação descrita na literatura, de modo flexível, adaptando-a à realidade de

uma indústria de confecções de porte médio, no sentido de possibilitar à esta melhor gestão organizacional de seus recursos. Tendo o pesquisador a oportunidade de confrontar, à luz da teoria, a realidade da empresa, busca-se contribuir para o desenvolvimento de ações da controladoria.

Como contribuição prática, este trabalho, por meio da proposta de configuração da controladoria, vem de acordo com a realidade da empresa, desenvolver instrumentos de suporte ao planejamento, execução e controle das atividades, coordenando os esforços das diversas áreas para a otimização dos seus resultados.

1.4 Metodologia de pesquisa

Pesquisa é a atividade direcionada para a solução de problemas através de processos científicos, partindo-se de um problema ou dúvida e utilizando-se do método científico para buscar uma resposta ou solução. Segundo Lakatos e Marconi (1991, p.83), o método científico pode assim ser definido:

Todas as ciências caracterizam-se pela utilização de métodos científicos; em contrapartida, nem todos os ramos de estudo que empregam estes métodos são ciências. Dessas afirmações podemos concluir que a utilização de métodos científicos não é da alçada exclusiva da ciência, mas não há ciência sem o emprego de métodos científicos.

Assim, o método pode ser entendido como um conjunto de atividades organizadas e racionais que, com maior segurança e economia, permite alcançar conhecimentos válidos e verdadeiros e traçar o caminho a ser seguido, identificando os possíveis erros e, conseqüentemente, auxiliar as decisões do cientista.

Para Cervo e Bervian (1996, p.20-21), o entendimento do método, pode ser esclarecido como segue:

Em sentido mais geral, o método é a ordem que se deve impor aos diferentes processos necessários para atingir um fim dado ou um resultado desejado. Nas ciências, entende-se por método o conjunto de processos que o espírito humano deve empregar na investigação e demonstração da verdade.

O método não se inventa. Depende do objeto da pesquisa. Os sábios, cujas investigações foram coroadas de êxito, tiveram o cuidado de anotar os passos percorridos e os meios que os levaram aos resultados. Outros, depois deles, analisaram tais processos e justificaram a eficácia dos

mesmos. Assim, tais processos, empíricos no início, transformaram-se gradativamente em métodos verdadeiramente científicos.(...)
O método é apenas um conjunto ordenado de procedimentos que se mostraram eficientes, ao longo da História, na busca do saber. O método científico é, pois, um instrumento de trabalho. O resultado depende de seu usuário.

Desse modo, a pesquisa consiste de um estudo de natureza aplicada. Segundo Silva e Menezes (2001, p.20), a pesquisa aplicada objetiva gerar conhecimentos voltados à solução de problemas específicos e envolve verdades e interesses locais.

No que concerne à abordagem desta pesquisa, ela é de natureza qualitativa. Silva e Menezes (2001, p.20) mencionam que:

Pesquisa Qualitativa considera que há uma relação dinâmica entre o mundo real e o sujeito, isto é, um vínculo indissociável entre o mundo objetivo e a subjetividade do sujeito que não pode ser traduzido em números. A interpretação dos fenômenos e a atribuição de significados são básicas no processo de pesquisa qualitativa. Não requer o uso de métodos e técnicas estatísticas. O ambiente natural é a fonte direta para coleta de dados e o pesquisador é o instrumento - chave. É descritiva, os pesquisadores tendem a analisar seus dados indutivamente. O processo e seu significado são os focos principais de abordagem.

A aplicação da pesquisa se consubstanciou em um estudo exploratório, por meio de um estudo de caso. O estudo exploratório, de acordo com Gil (1996, p.127), objetiva determinar o campo de investigação, as expectativas dos interessados e o tipo de auxílio que estes poderão oferecer ao longo do processo da pesquisa. Envolve imersão sistemática na literatura disponível a cerca do problema, privilegiando o contato direto com o campo em que está desenvolvida.

Por sua vez, o estudo de caso, para Gil (1996, p.58), consiste em estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira que se permita o seu amplo e detalhado conhecimento.

O estudo de caso, no qual se desenvolveu a proposta de configuração da controladoria para dar suporte ao processo de gestão para uma indústria de confecções, foi realizado na empresa Morena Rosa Indústria de Confecções Ltda., localizada na cidade de Cianorte, estado do Paraná.

Para a coleta de dados, procedeu-se à pesquisa documental e entrevista semi-estruturada. Lakatos e Marconi (1991, p.174) citam que a característica da pesquisa documental é que a “fonte de coleta de dados está restrita a documentos,

escritos ou não, constituindo o que se denomina de fontes primárias. Estas podem ser feitas no momento em que o fato ou fenômeno ocorre, ou depois”.

No que diz respeito a entrevista semi-estrutura, esta consiste de um conjunto de perguntas abertas, para que o entrevistado possa discorrer sobre os instrumentos disponíveis para a configuração do sistema de controladoria (Apêndice A). As entrevistas foram realizadas junto aos gestores da empresa, consideradas suas respectivas áreas de responsabilidade.

Portanto, foram entrevistadas sete pessoas, que ocupam as seguintes funções na organização: gerente do departamento de planejamento e controle da produção, gerente do departamento financeiro, gerente do departamento comercial, gerente do departamento de contabilidade e pessoal, gerente do almoxarifado, gerente do departamento de informática e o gerente do departamento de manutenção, transporte e produção.

A interpretação dos dados deu-se por meio de análise descritiva e documental. Neste sentido, Silva e Menezes (2001, p.20) esclarecem que na análise descritiva o ambiente natural é a própria fonte para a coleta de dados e o pesquisador é o instrumento chave, onde tende a analisar os dados indutivamente.

No que concerne à análise documental Lakatos e Marconi (1991, p.174) citam que a característica da pesquisa documental é que a fonte de coleta de dados está restrita a documentos, escritos ou não, constituindo o que se denomina de fontes primárias, estas podem ser realizadas no momento em que o fato ou fenômeno ocorre, ou depois.

Vale ressaltar que o estudo possui algumas limitações impostas pela metodologia adotada. Acredita-se que, para implantar a controladoria, não seja possível estabelecer-se um formato único de modelo ou estrutura de controle adequado para todas as empresas, uma vez que estas apresentam características variadas, desde o porte organizacional até os fatores relevantes de sucesso na perspectiva de seus gestores. Desta maneira, a configuração apresentada caracteriza-se como uma proposta para a empresa pesquisada.

1.5 Organização do trabalho

O estudo está organizado em cinco capítulos, de modo a facilitar o seu entendimento. O primeiro capítulo aborda a delimitação do tema e problema, os

objetivos geral e específicos, a justificativa do estudo, a metodologia da pesquisa e a organização do trabalho.

No capítulo dois foi contemplada a fundamentação teórica. Inicia-se conceituando empresa e sua classificação de acordo com seu porte econômico-financeiro. Na seqüência, apresentam-se os conceitos e diferenciações de dados e informações, de sistema de informação contábil e gerencial, bem como os relatórios gerenciais. Além disso aborda-se a controladoria, suas funções e objetivos no tratamento das informações para a tomada de decisões.

O terceiro capítulo em seu início contempla a evolução da indústria de confecções no Brasil. Além disso, apresenta a estrutura da cadeia de produção do setor têxtil. Na seqüência apresenta a empresa objeto de estudo, seu processo decisório e o seu sistema de informações.

No quarto capítulo apresenta-se a proposta de configuração da controladoria. Evidencia-se primeiramente a proposta de controle de gestão para indústrias de confecções de porte médio e as etapas que antecedem à implantação da controladoria. A seguir apresenta-se a proposta de configuração da controladoria para estas empresas. E, por fim, demonstra-se as adaptações necessárias para a implantação da proposta de configuração da controladoria enquanto órgão administrativo.

Por fim, no capítulo cinco inserem-se as conclusões do estudo, além de recomendações para futuras pesquisas sobre o tema estudado.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Este capítulo contempla a revisão bibliográfica. Inicialmente evidencia-se a conceituação e classificação das empresas. Na seqüência faz-se uma incursão teórica nos sistemas de informações. Por último contempla-se a controladoria.

2.1 Conceituação e classificação das empresas

As empresas caracterizam-se como elementos vitais para o desenvolvimento de uma nação configurando-se como uma forma eficaz para a sustentabilidade das ilimitadas necessidades humanas.

Servindo como intermediárias no processo contínuo de transformação de insumos em bens e serviços, atuam como instrumentos que permitem aos homens superar suas limitações e, conseqüentemente, proporcionar a realização dos objetivos da coletividade como um todo.

Para realizar estes objetivos as empresas podem ser classificadas sob diferentes portes. Várias formas são preconizadas para enquadrá-las por tamanho. A modalidade de classificação a ser adotada depende da finalidade a que se destina esta segmentação.

Neste sentido, na presente seção, primeiramente, contempla-se a conceituação de empresa. Na seqüência, aborda-se algumas formas de classificação das empresas.

2.1.1 Conceituação de empresa

Independente de sua forma jurídica, as empresas, segundo Ferreira (1986, p. 639), funcionam como um órgão que administra, emprega e remunera as pessoas mediante a prestação de serviços, com o intento de maximizar seus resultados. Assim, considera-se empresa toda organização particular, governamental ou de economia mista, que produz e/ou oferece bens e serviços com vistas à obtenção de lucros.

A CLT - Consolidação das Leis do Trabalho, aprovada em 1943, em seu art. 2º, considera o empregador como sinônimo de empresa. Assim, empregador é a

empresa, individual ou coletiva, que assumindo os riscos da atividade econômica admite, assalaria e dirige a prestação pessoal de serviços.

A Constituição da República Federativa do Brasil, promulgada em 05 de outubro de 1988, em seu art. 171, extrapola os limites da definição pura e simples de empresa para acrescentar-lhe o predicado de nacionalidade expressando, em suma, a definição de empresa brasileira:

Art. 171. São consideradas:

I – empresa brasileira a constituída sob as leis brasileiras e que tenha sua sede e administração no País;

II. – empresa brasileira de capital nacional aquela cujo controle efetivo esteja em caráter permanente sob a titularidade direta ou indireta de pessoas físicas domiciliadas e residentes no País de entidades de direito público interno, entendendo-se por controle efetivo da empresa a titularidade da maioria de seu capital votante e o exercício, de fato e de direito, do poder decisório para gerir suas atividades.

Tomando como base o Direito Comercial, que tem por finalidade regular os atos necessários às atividades dos comerciantes no exercício de sua profissão, em detrimento a Constituição Federal e a Consolidação das Leis do Trabalho, Álvares (1982, p.177) define empresa como sendo a “atividade econômica coordenada, com capital e mão-de-obra, com fim de lucro”.

Neste enfoque, Martins (2000, p.10) conceitua a empresa comercial como “organismo formado por várias pessoas com a finalidade de exercitar atos de manufatura ou circulação de bens ou prestação de serviços”. Expõe que o termo empresa já era conhecido no campo econômico, vindo a constituir-se como organização de capital e trabalho por meio da circulação de bens de consumo e serviços.

Para França (1977, p.200), empresa tem uma realidade sociológica e econômica, que através de elementos humanos, materiais e capital se combinam para que haja produção e circulação de bens, “Cita que, empresa tem sentido nitidamente econômico, ligado ao exercício de atividade lucrativa. Sob certa forma, é o empreendimento que se destina a produzir para o mercado, (...) ou, ainda, ela é a representação do exercício de uma atividade ou exploração de um negócio por pessoa física”.

Desta maneira, o homem como um ser social interage com o meio em que está inserido, formando organizações para a consecução de seus objetivos, os quais sozinho não seria capaz de realizar.

As empresas caracterizam-se como elementos relevantes para o desenvolvimento de uma nação. Para Atkinson et al. (2000, p.76-77), “as empresas são grupos de pessoas, equipamentos e capital. Aparecem em todos os tamanhos e formas: agências governamentais, cadeias de *fast food*, grupos religiosos, fabricantes de automóveis multinacionais, sociedades estudantis, grupos de interesses e grupos de apresentação artísticas”, constituindo-se como a forma mais eficaz para atender as necessidades da coletividade.

Para Pereira (1999, p.38-39), a empresa é vista como um sistema aberto, que está em constante contato com seu ambiente. É um órgão que tem por objetivo transformar os recursos em produtos e serviços, que visem atender às necessidades da sociedade, com finalidade de lucro. Neste sentido, menciona que:

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

Para Figueiredo e Caggiono (1997, p.23), a razão de ser de uma empresa ou de um negócio está no fato da prestação do serviço ou na oferta de um produto. Caso isso não ocorra, deixa de existir a razão de ser da organização. Em sentido específico, conceituam empresa como uma “instituição econômica criada unicamente para prover a sociedade dos produtos e serviços necessários ou desejados, compatíveis com as atitudes sociais das nações e da humanidade”.

Portanto, a empresa é um conjunto organizado de recursos humanos, materiais e financeiros, constituída por meio jurídico, com a finalidade de lucro. Pode ser vista e interpretada como um sistema aberto, interagindo com o meio ambiente, onde recebe insumos, seja por meio de informações, elementos materiais, humanos, tecnológicos ou financeiros, processando-os em seu ambiente interno, e gerando bens e serviços destinados ao ambiente externo.

Pode-se apresentar sob diferentes formas e portes. Assim, na seqüência faz-se uma abordagem da classificação das empresas segundo o porte, utilizando-se como parâmetros os dados do IPEA, SEBRAE, Banco do Brasil e BNDES.

2.1.2 Classificação das empresas por porte

O IPEA - Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, classifica as empresas com base no faturamento, sendo que utilizou os valores como demonstrado na Figura 1.

Faturamento Anual	Tamanho
Até R\$ 700.000,00	Microempresa
De R\$ 700.000,00 até R\$. 6.125.000,00	Pequena empresa
De R\$ 6.125.000,00 até R\$. 35.000.000,00	Média empresa
De R\$ 35.000.000,00 até R\$.100.000.000,00	Grande empresa
Acima de R\$ 100.000.000,00	Grupo das maiores empresas

Figura 1 - Classificação das empresas pelo IPEA

Fonte: Adaptado de IPEA (www.ipea.com.br/)

Para efeito de concessão de crédito, as instituições financeiras também fazem classificações das empresas com base no faturamento bruto, mas com valores diferentes, conforme apresentado na Figura na 2.

Faturamento Anual	Tamanho
Até R\$ 244.000,00	Microempresa
De R\$ 244.000,00 até R\$ 1.200.000,00	Pequena empresa
De R\$ 1.200.000,00 até R\$. 20.000.000,00	Média empresa
De R\$ 20.000.000,00 até R\$.100.000.000,00	Grande empresa
Acima de R\$ 100.000.000,00	Grupo das maiores empresas

Figura 2 - Classificação das empresas pelo Banco do Brasil

Fonte: Banco do Brasil – Agência Cianorte-Pr.

Para a classificação do porte das empresas, o Banco do Brasil utiliza como base as demonstrações contábeis relativas ao último exercício social. Caso as empresas não apresentem demonstrativos contábeis, considera o valor das vendas dos últimos doze meses. Já, para as empresas em fase de instalação ou que não tenham completado um ano, a classificação é efetuada na projeção de vendas, com base na capacidade instalada e/ou projetada da empresa.

Com relação ao BNDES - Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico Social, os parâmetros utilizados são os apresentados na Figura 3.

Faturamento Anual	Tamanho
Até R\$ 900.000,00	Microempresa
De R\$ 900.000,00 até R\$ 7.875.000,00	Pequena empresa
De R\$ 7.875.000,00 até R\$. 45.000.000,00	Média empresa
Acima de R\$ 45.000.000,00	Grande empresa

Figura 3 - Classificação das empresas pelo BNDES

Fonte: BNDES

A classificação tem como referencial as demonstrações contábeis relativas ao último exercício social. Quando a empresa não apresentar demonstrações contábeis, a classificação levará em conta o valor das vendas dos últimos doze meses. Além da análise documental, a instituição realiza ainda entrevistas com a gerência da empresa para confirmação dos dados apresentados.

Outra forma de classificar as empresas por porte é a metodologia utilizada pelo SEBRAE, reportando-se ao IBGE - Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, quando da realização do censo de 1990, baseado na variável número de empregados, conforme Figura 4.

Setor	Classificação	
	Número de Empregados	Tamanho
Indústria	Até 19	Micro
	De 20 a 99	Pequena
	De 100 a 499	Média
	Acima de 500	Grande
Comércio/Serviços	Até 9	Micro
	De 10 a 49	Pequena
	De 49 a 99	Média
	Acima de 100	Grande

Figura 4 - Classificação das empresas pelo SEBRAE.

Fonte: SEBRAE (www.sebrae.com.br)

O critério de classificação de empresas por número de empregados, estabelecido pelo SEBRAE, tem por finalidade delimitar seu público alvo, ou seja, as pequenas e médias empresas.

Por fim, a Lei n.º 9.841, de 05 de outubro de 1989, institui o Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, dispondo sobre o tratamento jurídico diferenciado e simplificado e favorecido, conforme impetram os artigos 170 e 179 da Constituição Federal.

Da Definição de Microempresa e de Empresa de Pequeno Porte

Art. 2º - Para os efeitos desta Lei, ressalvado o disposto no art. 3º, considera-se:

I – microempresa, a pessoa jurídica mercantil que tiver receita bruta anual igual ou inferior a R\$244.000,00 (duzentos e quarenta e quatro mil reais);

II – empresa de pequeno porte, a pessoa jurídica e a firma mercantil individual que, não enquadrada como microempresa, tiver receita bruta superior a R\$244.000,00 (duzentos e quarenta e quatro mil reais) e igual ou inferior a R\$1.200.000,00 (um milhão e duzentos mil reais).

Porém, o enquadramento na referida Lei não é automático, faz-se necessário que a pessoa jurídica ou firma mercantil individual, que antes da promulgação desta Lei preenchia os requisitos de enquadramento como micro empresa ou empresa de pequeno porte, comunique esta situação à Junta Comercial ou ao Registro Civil das Pessoas Jurídicas, para fins de registro. No caso de empresa em constituição, deverá o proprietário ou sócios declarar a situação de microempresa ou empresa de pequeno porte, que a receita bruta anual não excederá, no ano de constituição, o limite fixado no inciso I ou II do art. 2º.

Diante do exposto, observa-se que o critério de classificação das empresas em micro, pequena, média e grande é abordado por diversos órgãos, porém, não há um consenso sobre qual critério deva ser utilizado na diferenciação destas.

Ainda que não exista uma concordância de idéias quanto ao melhor critério para classificação das empresas, Chér (1990, p.17) relata que a classificação mais utilizada tem sido a com base na mão-de-obra. Porém, entende ser o próprio empresário a pessoa mais apta para classificar o porte de sua empresa.

Muito embora não exista um rigor quanto ao critério de classificação a ser adotado, observa-se que a classificação quanto ao número de funcionários pode não ser a melhor base, uma vez que não implicará em maior ou menor faturamento e, conseqüentemente, em maior ou menor participação econômica da empresa. Deste modo, uma empresa classificada pelo número de funcionários pode ser considerada

como média empresa, ao passo que seu faturamento pode ser inferior ao de um outro empreendimento classificado como pequena empresa, e vice-versa.

O critério de classificação adotado pela Comissão de Micro, Pequenas e Médias Empresas do Mercosul considera simultaneamente o faturamento e o número de empregados. De acordo com Gonçalves e Koprowski (1995, p.35) esta parece ser a alternativa mais adequada por fugir dos extremos ao considerar não apenas uma variável. Sendo assim, desenvolveu-se o coeficiente de tamanho de empresa (C), que estabelece o limite superior do número de empregados e do faturamento:

$$C = 10 \times \left[\frac{PO}{POm} \times \frac{V}{Vm} \right]^{\frac{1}{2}}$$

C = coeficiente de tamanho de empresa

PO = número de funcionários da empresa

Pom = número referencial de funcionários

V = faturamento da empresa

Vm = faturamento anual de referência

Para tanto, os referenciais adotados (Pom e Vm), definidos pelos países do Mercosul, na obtenção do coeficiente padrão, são mostrados na Figura 5:

Categoria	POM (até)	Vm US\$	Coeficiente
Micro	20	400.000	0,52
Pequena	100	2.000.000	2,58
Média	300	10.000.000	10,00

Figura 5 Classificação de empresas pelo Mercosul

Fonte: Gonçalves e Koprowski (1995, p.36)

O critério considerado mais adequado é a utilização tanto da receita quanto do número de empregados, pois permite uma melhor comparabilidade com outros estudos, sejam estes nacionais ou internacionais.

2.2 Sistemas de informações

As empresas têm destinado proporções consideráveis de seus recursos em instrumentos que possibilitam controlar a gestão do negócio. Conseqüentemente, há uma tendência em destinar investimentos volumosos em sistemas de informações. Porém, o sucesso ou o fracasso organizacional depende, sobretudo, da correta identificação de qual sistema necessita e qual detêm, bem como o que a empresa pode fazer com cada um deles.

Os sistemas de informações, de forma genérica, podem ser entendidos como um conjunto de instruções que direcionam e controlam a gestão das informações em uma determinada organização.

Contudo, para operacionalizar um sistema de informações precisa-se, inicialmente, conhecer as diferenças entre dados e informações. Assim como entender os problemas para os quais são projetados como soluções, buscando-se evitar dispêndios desnecessários em iniciativas ou em meios tecnológicos.

Desse modo, inicialmente, distingue-se dados e informações, embora ambos conduzam ao conhecimento e possibilitem melhorias nas organizações. Na seqüência, aborda-se o valor da informação; a necessidade da informação para o usuário tomar decisões; a visão sistêmica da empresa; o conceito de sistema de informações e os vários tipos de sistemas de informações que constam na literatura.

2.2.1 Diferenciação entre dados e informações

Entende-se por dado o elemento bruto da informação, que necessita ser trabalhado para que gere informações adequadas ao processo decisório. Bio (1996, p.29) menciona 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”.

Segundo Beuren (2000, 47), freqüentemente os dados são confundidos com informações. Os dados podem ser visualizados e discutidos isoladamente, isto é, desconectados do contexto de seus usuários. No caso da informação, esta não se limita à simples coleta de dados, pois para que esses dados transformem-se em informações úteis, precisam ser decodificados, organizados e contextualizados, em face das reais necessidades preditivas dos gestores.

Neste sentido, Nakagawa (1987, p.82) afirma que “existe entre a informação e o dado a mesma relação observável entre a matéria-prima e o produto acabado, e esta analogia ilustra o conceito de que a informação para uma pessoa, pode ser apenas um dado para uma outra pessoa”.

Portanto, os dados representam elementos brutos, que por si só não conduzem à compreensão de determinados fatos ou situações. Já as informações consistem em dados trabalhados que permitem aos gestores a tomada de decisões.

Nesta perspectiva, Davenport (2000, p.19) ressalta a importância de se diferenciar dados, informações e conhecimento. Para tanto apresenta a diferenciação conforme mostra-se na Figura 6.

Dados	Informação	Conhecimento
<p>Simple observações sobre o estado do mundo.</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Facilmente estruturado. ▪ Facilmente obtido por máquinas. ▪ Frequentemente quantificado. 	<p>Dados dotados de relevância e propósito.</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Requer unidade de análise. ▪ Exige consenso em relação ao significado. ▪ Exige necessariamente a mediação humana. 	<p>Informação valiosa da mente humana.</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ De difícil estruturação. ▪ De difícil captura em máquinas. ▪ Frequentemente tácito. ▪ De difícil transferência.

Figura 6 - Diferenciação entre dados, informação e conhecimento.

Fonte: Davenport (1998, p.18)

O conhecimento é uma mistura de vários elementos. É fluido e fortemente estruturado, intuitivo e difícil de ser expresso em palavras ou ser entendido em termos lógicos. Portanto, chega a ele quem souber interpretar corretamente as informações e acrescentar a elas suas conclusões e implicações.

Para que a informação seja útil e proporcione condições favoráveis à tomada de decisão pelos gestores, antes de ser disponibilizada em um relatório, gráfico, tabela ou qualquer outro meio que venha a expressar uma comunicação, necessariamente ela precisa ser trabalhada, lapidada, ordenada de forma coerente e de acordo com a necessidade do receptor. Caso contrário a informação nada mais é que um dado bruto. Neste sentido, Oliveira (2001, p.36) cita que “informação é o dado trabalhado que permite ao executivo tomar decisões.”

A coleta de dados, dentro e fora do ambiente organizacional, é o primeiro passo para que se possa ter uma informação. Os dados devem ser analisados e processados, de maneira a satisfazer as necessidades informacionais do usuário. Beuren (2000, p.44) destaca que:

a informação tem sua origem na coleta de dados, os quais, por sua vez, são organizados e recebem significado de acordo com um contexto delimitado. Isso implica na necessidade da delimitação inicial do problema, o que servirá de base para identificar as informações pertinentes a serem selecionadas, dentre as já disponíveis na empresa, ou, em não existindo, buscar em outras fontes, fora da organização, e transformá-los em informações úteis para o contexto da definição da estratégia.

As informações, segundo Ronchi (1977, p.323), podem ser de origem interna ou externa. As informações externas constituem um meio eficaz para melhor interpretar os resultados empresariais relativos a vendas, custos e financeiros. O fluxo de informações externo contempla várias fases do sistema empresarial interno. Já as informações internas têm sua origem no levantamento das várias atividades empresariais.

A organização, por sua vez, deve disponibilizar ao gestor um conjunto de informações, que também pode ser denominado de relatório, onde constem informações relativas ao ambiente interno e externo. No entanto, o crescimento da empresa tende a afastar o administrador do ponto onde as informações são agrupadas. Pois, o volume de dados aumenta, tornando-se difícil decidir tudo sozinho. Desta forma, a alta administração necessita de informações que lhe permitam planejar o futuro. Já os níveis intermediários necessitam de informações que possibilitem gerenciar suas áreas específicas.

A informação é elaborada com a finalidade de transmitir algo ao receptor, provocando no mesmo uma reação frente a descoberta que acaba de ter acesso, conduzindo-o ao conhecimento. Para Davenport (1998, p.19), o “conhecimento é a informação mais valiosa e, conseqüentemente, mais difícil de gerenciar. É valiosa, precisamente, porque alguém deu à informação um contexto, um significado, uma interpretação; alguém refletiu sobre o conhecimento, acrescentou a ele sua própria sabedoria, considerou suas implicações mais amplas”.

Assim, em uma organização a informação deverá estar disponível a todos os níveis hierárquicos, possibilitando o acesso a todos os usuários. Seu valor está

voltado ao seu uso final, ou seja, na redução das incertezas dos processos decisórios.

2.2.2 Valor da informação

A informação é o elemento essencial para qualquer gestor direcionar suas decisões. Para que o uso da informação seja eficaz dentro da organização e possibilite a melhoria da qualidade nas decisões, deve ser preparada e direcionada à pessoa correta, que só então, por meio do uso e benefício, poderá lhe atribuir seu verdadeiro valor. Abreu (2000, p.28-29) afirma que:

o valor da informação é muito relativo: nem todas as informações apresentam a mesma importância para uma decisão e, por melhor que seja a informação, se não for comunicada às pessoas interessadas em forma e conteúdo adequados, ela perde todo o seu valor. A informação pode ser infinitamente reutilizável, não se deteriora nem se deprecia, e o seu valor é determinado exclusivamente pelo usuário. (...) Quanto maior o valor e a qualidade da informação, maior a probabilidade de acerto na tomada de decisão.

A informação tem por finalidade mudar o modo como o destinatário vê determinada situação, exercendo impacto sobre o seu julgamento e comportamento. Portanto, a informação deve contribuir para a eficácia do executivo no exercício das funções de planejamento, organização, direção e controle na gestão das companhias.

Beuren (2000, p.32) relata que o valor da informação repousa em seu uso final, isto é, seu valor está diretamente associado à redução da incerteza derivada do uso da informação”.

Para que ocorra esta evolução no valor da informação, Oliveira (2001, p.48) diz ser preciso que ela seja extremamente confiável, relevante e disponível em tempo, para oferecer decisões acertadas aos gestores. Neste momento deve-se considerar o valor efetivo da informação. A Figura 7 ilustra o valor da informação.

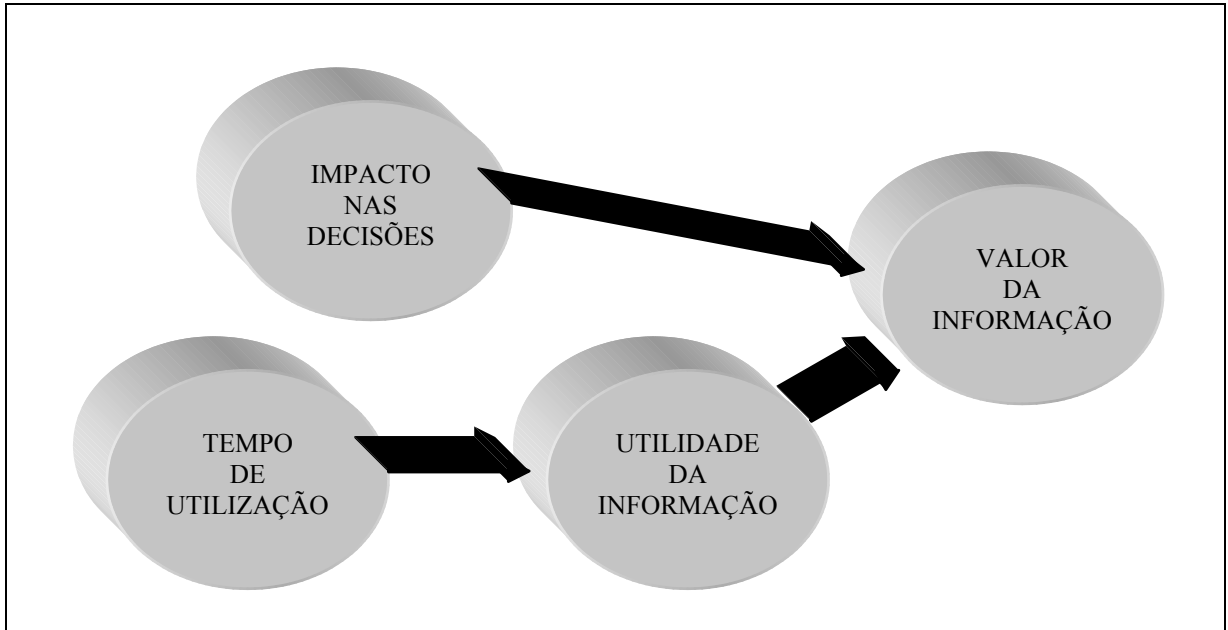


Figura 7 - O valor da informação

Fonte: Oliveira (2001, p.48)

Para ser considerado o valor efetivo da informação devem ser observados dois aspectos: o impacto que a informação provoca no processo decisório dos gestores; e a utilidade dessa informação, considerando o seu tempo de efetiva utilização na empresa.

Para a empresa desenvolver e sustentar políticas estratégicas em seu ambiente de trabalho é necessário que estas sejam estruturadas através de um adequado sistema de informações, que passa a ser o elemento principal na orientação do gestor em suas decisões.

Desenvolver um planejamento estratégico que atenda aos objetivos e anseios da organização, e garanta diferencial em relação a seus concorrentes, requer o suporte de um adequado sistema de informação, o qual lhe disponibilizará as informações do ambiente interno e externo, em momentos oportunos e na quantidade exata. Para tanto, Beuren (2000, p.75) considera que “a essência da estratégia está em definir e implantar uma arquitetura da informação que permita acessar e analisar um volume de informações potencialmente úteis para explorar as oportunidades existentes no mercado e as capacidades organizacionais”.

A informação deve estar à disposição, deve ser objetiva e proporcionar aos gestores criatividade para seu uso no processo decisório. A probabilidade destes

fazerem o uso correto e acertarem suas decisões dependerá da capacidade de raciocínio. Neste sentido, Rezende e Abreu (2000, p.106) afirmam que:

Atualmente, o nível gerencial das empresas não pode ignorar como a organização utiliza a informação, seus principais fluxos de informação, as necessidades de informações de cada nível hierárquico e a competência de seu corpo gestor em administrar estes recursos informacionais. O crescimento da importância da informação como um recurso estratégico na organização pode ser explicado principalmente pela mudança no ambiente contemporâneo de negócios: a globalização; a transformação da economia industrial em economia da informação e a conseqüente transformação das organizações, principalmente no que diz respeito a sua estruturação, divisão do trabalho e formas de coordenação do mesmo.

A informação como recurso estratégico possibilita à empresa programar-se para uma ação mais eficaz frente as dificuldades de um mercado concorrente e em expansão, além de auxiliar o administrador a explorar melhor as oportunidades através de estratégias alternativas. Beuren (2000, p.54) menciona que:

o uso estratégico da informação resulta em vantagem competitiva se ele contribuir, efetivamente, na identificação de alternativas que aperfeiçoam o desempenho da organização em todos os níveis, lançando-a, inclusive, à liderança no segmento em que atua. Dessa forma, a empresa pode alterar as regras da competição por meio da mudança de seus processos. (...) Quanto mais uma empresa acumula informações e aprende sobre os diferentes usos da informação, mais aumenta sua capacidade de impor barreiras de entrada entre segmentos de negócios, ou seja, mais difícil se torna a supremacia dos concorrentes nessa estratégia.

Sendo a informação o elemento essencial para a tomada de decisão, esta deve apresentar valor expressivo em sua qualidade, e ser mensurada em quantidade suficiente para melhor orientar o gestor em suas decisões.

2.2.3 A necessidade da informação

Frente à concorrência global é cada vez maior a necessidade de informações preditivas, que sustentem a elaboração de estratégias competitivas e busquem proporcionar aos gestores o amplo conhecimento da estrutura organizacional e de negócios para direcionar suas ações ao melhor desempenho no planejamento e controle da organização.

Neste sentido, Oliveira (2001, p.37) esclarece que “o propósito básico da informação é habilitar a empresa a alcançar seus objetivos pelo uso eficiente dos

recursos disponíveis, nos quais se inserem as pessoas, materiais, equipamentos, tecnologia, dinheiro, além da própria informação”.

A informação deve ser requerida e analisada em todo ambiente organizacional, subsidiando constantemente os gestores na avaliação de suas decisões. Ackoff (1979, p.69) menciona que “a informação é necessária não apenas para se conscientizar da necessidade de se tomar uma decisão e para tomá-la de fato, mas também para avaliá-la depois de efetivada e implantada. Isto possibilita ao administrador determinar se as decisões tomadas anteriormente haveriam de ser modificadas ou se uma ação corretiva deveria ser tomada.”

Observa-se que existem diferentes visões acerca dos problemas informacionais. Assim, os gestores procuram resolvê-los sob o ponto de vista dos negócios e do processo decisório. Os tecnólogos, por sua vez, segundo Davenport (1998, p.20), procuram solucioná-los gerando ainda mais informações, o que muitas vezes pode acabar por sobrecarregar os gestores.

Assim, para um melhor fluxo da informação no ambiente organizacional, Beuren (2000, p.72) explicita que os profissionais responsáveis pela geração da informação na organização devem discutir com os usuários suas reais necessidades informativas, bem como a relação custo-benefício para obtê-la:

para efeito de uma melhor adequação do sistema à realidade da empresa, e com o intuito de priorizar o valor estratégico da informação, é importante que os profissionais da unidade de informação discutam e negociem com os usuários suas reais necessidades informativas e os custos inerentes à obtenção da informação. Isso implica, não poucas vezes, além de educar os gestores e pessoal técnico para discernir o que é importante e para quem, implementar mecanismos de seleção e monitoração de conteúdos e de distribuição de informações.

A partir do momento em que há a interação entre os elementos responsáveis pela geração da informação no ambiente organizacional e seus respectivos usuários, é possível sintetizar um conjunto de informações sobre determinado assunto, ou seja, agrupar as informações idênticas, para evitar relatórios extensos. E, ao mesmo tempo, facilitar as atividades de quem depende de informações precisas para se tomar decisões.

Neste sentido, Ackoff (1979, p.69) diz que após a correta especificação das informações necessárias, ou das quais se acredita serem, é possível agrupá-las de

modo a minimizar a quantidade de informações àqueles que têm que tomar decisões.

O excesso de informações pode vir a prejudicar o desempenho dos gestores, tornando-se difícil sintetizar uma quantidade expressiva de informações. Desta forma, Ackoff (1979, p.79) considera que:

muitos administradores recebem mais dados 'senão informação' do que poderiam absorver, mesmo se gastassem todo o seu tempo tentando fazê-lo. Portanto, eles já sofrem de uma sobrecarga de informações. Devem gastar muito tempo selecionando informações e procurando as partes importantes dos documentos relevantes.(...) A menos que se reduza a sobrecarga de informações dos administradores, qualquer informação adicional colocada à disposição deles por um sistema de informação administrativa não pode ser usada de maneira eficaz.

Neste mesmo sentido, Beuren (2000, p.75) reforça a atenção dos gestores e dos elementos responsáveis pela informação em relação à quantidade excessiva, o que pode acabar por confundir os gestores, bem como diminuir o próprio valor da informação. Menciona que, “apesar da tecnologia da informação ter facilitado as tarefas de coleta, classificação e armazenamento de dados, é preciso cuidar para não sobrecarregar os gestores com a proliferação de fontes e volumes de informações, sob pena de extrapolar os limites de uso destas pelos usuários.”

Por fim, faz-se necessário que o administrador esteja constantemente atento a todos os acontecimentos que se passam na organização, a fim de que as atividades caminhem de acordo com os objetivos estratégicos, de forma que se possa interferir em sua execução ou nos recursos empregados.

Para um melhor entendimento e consecução dos objetivos institucionais das organização, comenta-se, na seqüência, a informação à luz da concepção sistêmica da empresa.

2.2.4 A informação frente à concepção sistêmica da empresa

A abordagem sistêmica representa a empresa como um todo, seus recursos, o meio ambiente interno e externo. Envolve problemas organizacionais de forma geral, mesmo que estes se refiram a partes isoladas do sistema empresa. Nakagawa (1993, p.21) esclarece que:

a abordagem ou visão sistêmica é aquela que se preocupa com a compreensão de um problema em sua forma mais ampla e completa possível, em vez de se estudar apenas uma ou algumas de suas partes separadamente.

Esta abordagem nos conduz à preocupação pelo desempenho da totalidade de um sistema, mesmo que o problema identificado se refira a uma ou algumas das partes do sistema, porque é característica dos sistemas a interação entre todas as partes que o compõem.

Assim, com a finalidade de atingir os objetivos empresariais, Churchman (1972, p.62) comenta que o enfoque sistêmico implica na construção de sistemas de informações administrativas, com vistas a registrar as informações importantes para fins de tomada de decisões, as quais podem contar a mais rica história a respeito do uso dos recursos disponíveis, inclusive as oportunidades não aproveitadas pela organização.

Deste modo, os sistemas, tanto quanto as organizações, são constituídos por um conjunto de partes que interagem entre si, de modo que formem um todo unitário, com a finalidade de atingir determinados objetivos e efetuar determinadas funções. Para tanto, a empresa necessita de recursos humanos, materiais e tecnológicos, que ao serem processados resultam em bens e serviços à sociedade.

Nesta perspectiva, Oliveira (2001, p.26) comenta que a visão sistêmica da empresa dever ser entendida como um conjunto de partes interagentes e interdependentes que, conjuntamente, formam um todo unitário, com vistas a atingir determinados objetivos ou funções. Os sistemas apresentam alguns componentes que procuram possibilitar uma visão interativa do todo, como pode ser visualizado na Figura 8.

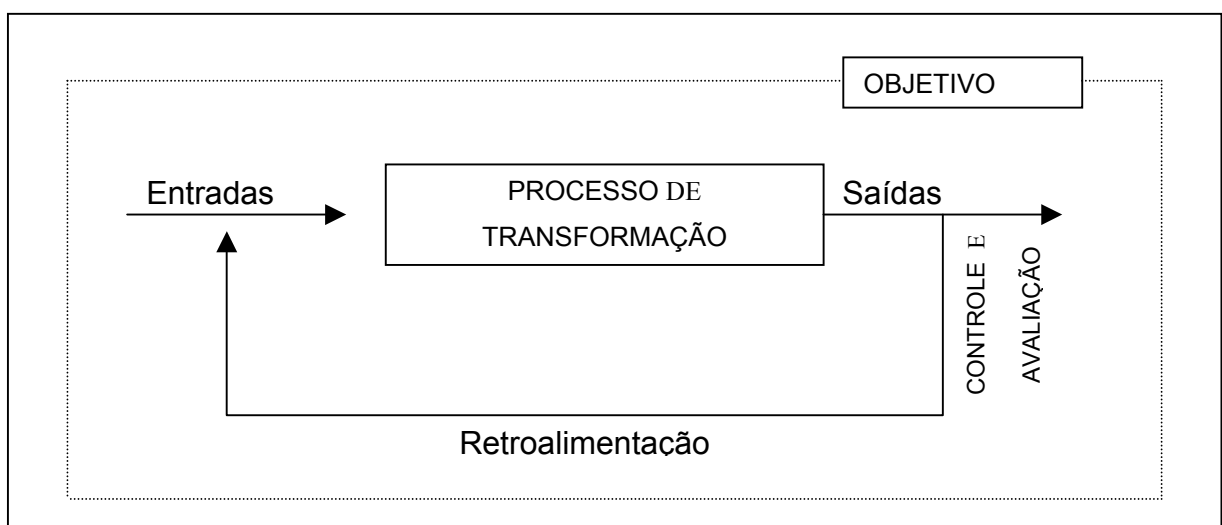


Figura 8 - Componentes de um sistema

Fonte: Oliveira (2001, p.24)

Nesta visão, o objetivo refere-se ao motivo pelo qual o sistema foi criado. As entradas caracterizam-se pelo fornecimento de materiais ao sistema. O processo de transformação gera bens ou serviços a partir dos insumos. Neste, os elementos componentes dos sistemas interagem entre si para que produzam as saídas desejadas. As saídas correspondem aos resultados do processo de transformação, e devem estar de acordo com os objetivos do sistema. Controle e avaliação têm por finalidade averiguar se as saídas estão de acordo com os objetivos. E a retroalimentação pode ser entendida como o reprocessamento de um dado, dependendo da necessidade de novas informações.

As organizações, em suas diversas áreas, possuem objetivos de curto, médio e longo prazos a serem atingidos, sendo que alguns são mais relevantes. A partir do momento em que se identificam os objetivos da empresa e se estabelecem os prazos a serem atingidos, define-se a missão que constitui a razão de ser da organização. Guerreiro (1989, p.155) esclarece que:

Toda empresa possui diversos objetivos, uns mais importantes, outros menos, alguns de curto prazo, outros de longo alcance, uns relativos a suprimentos, outros relativos a marketing, produção, etc. Existe, porém, um objetivo fundamental do sistema empresa, que se constitui na verdadeira razão de uma existência, que caracteriza e direciona o seu modo de atuação, que independe das condições ambientais do momento, bem como de suas condições internas, e assume um caráter permanente: é a sua missão.

A abordagem de sistemas, segundo Bio (1996, p.44), torna claro que as empresas existem para produzir resultados eficazes, e estes somente são obtidos quando a empresa consegue atender às necessidades do ambiente externo, o que também envolve a habilidade da empresa em suplantar as naturais pressões exercidas pelo ambiente. Portanto, sua missão será estabelecida de acordo com o mercado a que pertence, além da herança dos costumes, crenças e valores que carregam as pessoas que estão à sua frente, tomando decisões para que a organização caminhe de acordo com os objetivos estabelecidos.

Portanto, com a missão e objetivos claramente definidos, os quais não devem ter grande amplitude e nem ser diminutos, para não restringir seu lucro e campo de atuação, as organizações, por meio de recursos físicos, materiais, humanos e financeiros, importam matéria-prima para seu ambiente interno e a transformam em

produtos, sendo estes exportados para o ambiente externo com a finalidade de atingir seus objetivos.

Nakagawa (1987, p.22) explica que “a noção de sistema aberto, implica na idéia de que o sistema importa recursos diversos, os quais, após serão exportados para o ambiente externo da empresa, ou seja para o seu mercado”. Esta atividade caracteriza-se como um objetivo constante, que está ligado à continuidade e deve ser seguido permanentemente.

Deste modo, o enfoque sistêmico nas organizações busca descobrir meios que propiciem a melhor realização dos objetivos propostos, por meio da captação de dados externos e sua conversão em informações relevantes aos gestores para fins decisórios. Neste sentido, a conversão de dados em informações ocorre por meio dos sistemas de informações.

2.2.5 Conceito de sistema de informações

O sistema de informações pode ser entendido como um conjunto de elementos interdependentes que interagem formando um todo. Para Nakagawa (1993, p.65), o sistema de informações caracteriza-se como um subsistema do sistema empresa. “Sob este enfoque sistêmico o sistema de informações é um subsistema do sistema empresa, e prosseguindo nesta linha de raciocínio pode-se concluir que o sistema de informações é um conjunto de subsistemas de informações interdependentes”.

Para que se torne mais claro esse entendimento, faz-se necessário situá-lo em uma organização, onde seja possível visualizar as atividades de seus departamentos, sejam estas através de sistemas operacionais ou de gestão, em interação com o meio ambiente interno e externo à organização. Segundo Laudon e Laudon (1999, p.04), um sistema de informações pode ser definido como:

um conjunto de componentes inter-relacionados trabalhando juntos para coletar, recuperar, processar, armazenar e distribuir informação com a finalidade de facilitar o planejamento, o controle, a coordenação, a análise e o processo decisório em empresas e outras organizações. Os sistemas de informação contêm informação sobre pessoas, lugares e coisas de interesse, no ambiente ao redor da organização e dentro da própria organização. Os sistemas de informação essencialmente transformam a informação em uma forma utilizável para a coordenação de fluxo de trabalho de uma empresa, ajudando empregados ou gerentes a tomar decisões, analisar e visualizar assuntos complexos e resolver outros tipos de problemas.

No que diz respeito à finalidade do sistema de informações, este busca captar os dados das atividades internas da empresa, bem como de seu ambiente externo, transformando-os em informações que serão conduzidas aos diversos departamentos da organização com a finalidade de orientar os gestores em suas decisões. Neste sentido, Tachizawa (1990, p.84-85) esclarece que:

Os sistemas de informações atuam como elementos polarizadores dos eventos empresariais provenientes do ciclo de atividades, interno e do meio externo à empresa. O processo de administração nas empresas utiliza a informação como apoio às decisões, através de sistemas informativos. (...) Os sistemas informativos, como geradores de informações de caráter decisório, devem ser estabelecidos como processos de comunicação mediante os quais são fornecidos os elementos básicos para as decisões nos vários pontos da organização.

Na consecução dos objetivos da empresa, delimitação de seu planejamento e respectivo controle nos diversos departamentos, nota-se a necessidade de haver um eficiente fluxo de informações sobre o ambiente interno e externo da organização, de modo que este venha orientar o gestor nas mais variadas decisões que devem ser tomadas.

Grande parte das decisões tomadas nas empresas partem de seus gestores, que na maioria das vezes nascem das próprias experiências profissionais. Tais decisões são suportadas por sistemas de informações, que permitem avaliar o impacto das decisões nos departamentos da empresa. Beuren (2000, p.75), comenta que, “a informação ágil sobre os processos organizacionais, com procedimentos analíticos rigorosos, para fomentar decisões, não menos ágeis, resulta num importante potencial para o gestor tomar decisões muito mais acertadas do que aquele que se baseia apenas na sua experiência e conhecimento”.

Em uma organização, o sistema de informações, independente do nível de decisão, estratégico, tático ou operacional, tem por finalidade suprir o gestor de informações que possam auxiliar no processo decisório. Guerreiro (1990, p.87) destaca que “os sistemas informativos, através da geração de informações decisórias, contribuem para a eficácia do Administrador no exercício da função de planejamento e controle na gestão das empresas.”

Assim, frente a um mercado promissor, porém de concorrência acirrada, as organizações que se propuserem a valorizar a informação através de sistemas informativos capazes de proporcionar o melhor conhecimento do ambiente interno e

externo, poderão alcançar com maior grau de acessibilidade seu mercado de atuação. Neste sentido, Guerreiro (1990, p.87) comenta que:

dentre todos os fatores intervenientes ao ciclo gerencial, o sistema de informação é, indubitavelmente, vital como gerador e meio de disseminação da informação como matéria-prima do processo de tomada de decisão que em última instância, representa a atribuição fundamental do administrador na organização. O sistema representa portanto, o veículo de comunicação de suas informações geradas, atuando como elo de ligação entre as unidades organizacionais da estrutura da empresa.

Para que o tráfego de informações flua adequadamente nos diversos departamentos da organização, faz-se necessário que os respectivos usuários saibam usar corretamente a informação disponibilizada.

Independente do porte da organização, os sistemas de informações são constituídos com a finalidade de melhorar o desempenho e a qualidade de bens e serviços oferecidos à sociedade. Segundo Laudon e Laudon (1999, p.03-04), cada vez mais as organizações necessitam dos sistemas de informações para reagir aos problemas e oportunidades do ambiente de negócios. Os sistemas de informações atuais estão transformando a maneira como o trabalho é conduzido e como os bens e serviços são produzidos.

Neste sentido, um sistema de informação deve apresentar-se como um instrumento de fácil implantação e manuseio, além de conter amplitude suficiente para que se possa contemplar todos os dados da organização, retornando-os aos gestores como informações. Beuren (2000, p.95) explica que:

a fim de que o sistema de informação possa contribuir para uma melhor execução das estratégias de uma empresa, ele deve ser amplo e flexível, em termos de concepção, implantação e manutenção. Ele deve ser suficientemente amplo para abrigar as informações necessárias em todas as etapas do processo de gestão empresarial. Além disso, ele deve ser flexível para que consiga acompanhar e refletir as mudanças que vêm ocorrendo no ambiente externo e interno da organização.

Portanto, o sistema de informações pode ser considerado como um conjunto de elementos que viabiliza a captação de dados, o processamento, a geração e a divulgação de informações para suportar os processos de planejamento, execução e controle nas organizações. Ele pode se apresentar sob diferentes configurações, como se relata na seqüência.

2.2.6 Classificação dos sistemas de informação

Os sistemas de informações contribuem para que os objetivos empresariais sejam alcançados com a máxima eficiência e eficácia. A idéia é permitir a caracterização das informações básicas necessárias a cada subsistema. Para tanto, a empresa deve ser focada do ponto de vista de suas atividades independente de sua estrutura organizacional.

Bio (1996, p.34) descreve que os vários subsistemas que compõem os sistemas de informações podem ser classificados em sistemas de apoio às operações e em sistemas de apoio à gestão. Com relação aos sistemas de apoio às operações, explica que:

São sistemas que se encarregam de processar dados relativos à atividades rotineiras da organização, sendo assim programáveis. Subdividem-se em duas categorias: a) sistemas processadores de transações. Fazem parte deste grupo os sistemas de folha de pagamento, controle de ponto, processamento de compras, contas a receber, contas a pagar. Estes sistemas envolvem decisões menos complexas, mas importantes. b) sistemas operacionais para tomada de decisão. Voltam-se para decisões relativas às operações, envolvem planejamento e controle da produção, custos, contabilidade.

Por sua vez, os sistemas de apoio à gestão, conforme Bio (1996, p.35), “tem por finalidade auxiliar nos processos decisórios dos gestores, possibilitando ao administrador maior eficiência em suas decisões. Não processam transações. Destinam-se à previsão de vendas, análise de custos, projetos de investimentos e outros.”

As empresas utilizam esses sistemas com a finalidade de contribuir para a execução das atividades, bem como para dar suporte às decisões dos gestores nos diversos departamentos da organização. Assim, o uso correto das informações coletadas e processadas nos sistemas operacionais e de apoio à decisão orienta o gestor, otimiza custos e proporciona melhor desempenho em toda a organização.

Por fim, Perez, Pestana e Franco (1997, p.31) relatam que “os *sig* trazem benefícios para a empresa, à medida que otimizam o processo de gestão, reduzem os custos de operações, permitem a melhoria no acesso de informações, a rapidez na tomada de decisões, o aumento da produtividade e eficiência das gestões, a tomada antecipada de decisões e a melhoria dos resultados econômicos, financeiros e operacionais.”

Neste trabalho, a ênfase está nos sistemas de apoio à gestão. Assim, na seqüência, aborda-se os sistemas de informações gerenciais.

2.2.7 Sistema de informações gerenciais

Para que a organização processe de modo eficiente os dados relativos a seu ambiente interno e externo, fazendo o melhor uso dos recursos humanos, materiais e tecnológicos, é necessário um sistema de informações gerenciais que transforme os referidos dados em informações úteis ao processo decisório do gestor.

Para Oliveira (2001, p.40), o “Sistema de Informação Gerencial (SIG) é o processo de transformação de dados em informações que são utilizados na estrutura decisória da empresa, proporcionando, ainda, a sustentação administrativa para otimizar os resultados esperados.”

Por outro lado, Bio (1996, p.98) ressalta que “a simples introdução de recursos de processamento eletrônico de dados nos sistemas de uma empresa, não representa a garantia de solução dos problemas. Por si só, o computador não assegura que a empresa passe a contar com sistemas de alta qualidade.”

Com o rápido avanço da tecnologia da informação introduzida nos ambientes organizacionais, e sua inserção nos sistemas de informações gerenciais, faz-se necessário que as empresas proporcionem aos seus usuários não apenas um treinamento, mas sim um aprendizado constante. A transformação de dados em informações úteis ao processo decisório requer a compreensão e contextualização destas de modo claro e explícito. Esta pode ocorrer através da utilização de sistema de informação contábil-gerencial apresentado na seqüência.

2.3 Sistema de informação contábil-gerencial

Na otimização do processo de gestão, o administrador deve buscar informações em todas as fontes possíveis, de modo que estas possam trazer o resultado esperado. Em meio as muitas fontes de informações está o sistema de informação contábil-gerencial.

Horgren, Foster e Datar (2000) comentam que o sistema contábil capacita as empresas a coletarem, processarem e relatarem informações para uma variedade de decisões operacionais e administrativas, preparadas pela controladoria que

interpreta tais informações para os gestores, investidores e credores da empresa. É capaz de medir o desempenho econômico da organização por unidades operacionais descentralizadas, informando funcionários, gerentes e executivos. Criando condições para melhorias no processo produtivo da empresa.

Para tanto, as organizações investem em tecnologia e estudos capazes de desenvolver sistemas eficientes no tratamento das informações obtidas através da contabilidade e que se encontram no ambiente interno e externo à organização.

Particularmente no que concerne a contabilidade gerencial, esta caracteriza-se como a contabilidade útil à administração na operação da empresa. Segundo Anthony (1981, p. 212), esta é livre em sua elaboração, não precisa ser regida por princípios contábeis geralmente aceitos, tão importantes para a contabilidade financeira. A administração pode elaborar e fazer cumprir suas próprias regras e definições que julgar necessário, sem se preocupar se estejam ou não de acordo ou não com algum padrão externo.

Deste modo, nesta seção faz-se uma incursão no sistema contábil. Na seqüência, abordam-se as diferenças entre a contabilidade gerencial e a contabilidade financeira. E, por fim, apresentam-se os relatórios contábeis e gerenciais.

2.3.1 Sistema contábil

O sistema contábil funciona como um instrumento de medida das atividades empresariais, memorizando os fatos ocorridos através de registro em livros de escrituração, além de elaborar informações que evidenciem os fatos mais importantes ocorridos na organização. Segundo Ronchi (1973, p.43), “o sistema contábil tem como objetivo a produção de informações concernentes à gestão empresarial, nos seus aspectos econômicos, patrimoniais, financeiros e operativos”.

O Conselho Federal de Contabilidade, por meio da Resolução CFC nº 785, de 28 de julho de 1995 emitiu a NBC T 1, trata das características da informação contábil, a saber:

Confiabilidade: é atributo que faz com que o usuário aceite a informação contábil e a utilize como base de decisões, configurando, pois, elemento essencial na relação entre aquele e a própria informação. Fundamenta-se na veracidade, completeza e pertinência do seu conteúdo.

Tempestividade: refere-se ao fato de a informação contábil dever chegar ao conhecimento do usuário em tempo hábil, a fim de que este possa utilizá-la para seus fins.

Compreensibilidade: a informação deve ser exposta na forma mais compreensível ao usuário a que se destine. Refere-se à clareza e objetividade com que a informação contábil é divulgada.

Comparabilidade: deve possibilitar ao usuário o conhecimento da evolução entre determinada informação ao longo do tempo, numa mesma Entidade ou diversas Entidades, ou a situação destas num momento dado, com vista a possibilitar-se o conhecimento de suas posições relativas. A concretização depende da conservação dos aspectos substantivos e formais das informações.

O sistema contábil configura-se como um importante sistema de informações quantitativas nas empresas. Horgren (1985, p.04) vê no “sistema contábil um meio formal de se reunir dados para ajudar e coordenar decisões coletivas à luz das metas ou objetivos gerais da organização”. Divide a tarefa dos contadores de fornecer informações em três fases:

- a) registro - é a acumulação de dados. Permite que o ambiente interno e externo avalie o desempenho e posição da organização;
- b) direção da atenção - é o relatório e a interpretação das informações que contribuem para que os administradores concentrem-se nos problemas e oportunidades operacionais. Habilita a administração da empresa a tomar medidas corretivas com maior rapidez. A direção de atenção está voltada ao planejamento e controle do momento e à análise e investigação de relatórios contábeis internos de rotina; e
- c) solução de problemas - envolve a quantificação concisa dos méritos relativos de possíveis alternativas de ação, muitas vezes com recomendações para o melhor procedimento. A solução de problemas associa-se à análise e investigação de relatórios contábeis internos de rotina.

Nesta perspectiva, segundo Trevisan & Associados (1993, p.19), o sistema gerencial “ é a melhor fonte de informações de uma empresa superando, e muitas vezes até substituindo em nível de qualidade de informações, a Contabilidade legal, tornando-se assim, mais do que nunca, o meio indispensável para os administradores analisarem seus negócios.”

A utilização dos dados contábeis é de suma importância para os administradores definirem seus projetos de investimentos, além de contribuir para alternativas de produção e gestão empresarial, mensurando os acontecimentos empresariais de forma quantitativa e qualitativa.

Portanto, a informação gerada pela contabilidade gerencial tem por finalidade orientar os gestores na tomada de decisão, planejamento e controle. Mostra o desempenho da organização e os efeitos de suas decisões, além de manter um foco de atenção especial no cliente, de modo a orientar o gestor quanto as necessidades do mercado em que está inserida sua empresa.

Segundo Atkinson et al. (2000, p.34), os sistemas de contabilidade gerencial caracterizam-se como “sistemas de informação que relatam os custos de atividades, processos, produtos, serviços e clientes da empresa, que são usados para uma variedade de tomadas de decisão e de melhorias de atividades.”

Desta forma, a contabilidade gerencial deve identificar, medir e preparar relatórios gerenciais, para que os administradores possam tomar as melhores decisões. Para tanto, faz-se necessário o aprimoramento constante dos administradores em relação ao conhecimento contábil. Pois, de nada valerá um conjunto de informações, se estas não provocarem no receptor uma ação frente aos problemas encontrados. Padoveze (2000, p.33) considera que a contabilidade gerencial existe se houver uma ação que faça com que ela exista. Neste sentido, afirma que:

uma entidade tem Contabilidade Gerencial se houver dentro dela pessoas que consigam traduzir os conceitos contábeis em atuação prática. Contabilidade Gerencial significa gerenciamento da informação contábil. Ora, gerenciamento é uma ação, não um existir. Contabilidade Gerencial significa o uso da contabilidade como instrumento da administração. Se temos a contabilidade, se temos a informação contábil, mas não a usamos no processo administrativo, no processo gerencial, então não existe gerenciamento contábil, não existe Contabilidade Gerencial.

Neste aspecto, a informação gerencial contábil participa dos vários níveis organizacionais e funções existentes dentro de uma empresa. Dependendo do nível em que se encontra o usuário, a demanda pela informação é diferente, conforme mostra-se na Figura 9.

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

Figura 9 - Funções da informação contábil gerencial

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

Observa-se que a informação contábil gerencial encontra-se em todos os níveis da organização, desde o controle estratégico até o controle operacional. Fornece informações precisas, relevantes e tempestivas sobre as atividades da organização, de acordo com as necessidades requeridas pelos gestores.

Do exposto infere-se que há diferenças entre a contabilidade gerencial e a contabilidade financeira. Assim, na seqüência destacam-se seus principais aspectos caracterizadores.

2.3.2 Diferenças entre a contabilidade gerencial e a contabilidade financeira

A contabilidade financeira tem por objetivo a elaboração de informações para usuários externos, como bancos, fornecedores e outros. Comunica aos agentes externos as conseqüências das decisões executadas pelos administradores da empresa, estando seu processo restrito a requisitos obrigatórios por lei. Em contrapartida, a contabilidade gerencial tem por objetivo fornecer informações econômicas ao usuário interno, contribuindo para suas decisões. Atkinson et al. (2000, p.92) esclarecem que:

uma das diferenças primárias entre a contabilidade financeira e a gerencial é que a informação da contabilidade financeira é prescrita ou requisitada pelas autoridades que estabelecem os padrões demonstrativos externos. Ao contrário, a contabilidade gerencial sempre deve ser justificada pelos benefícios que ela propicia à empresa. Especificamente, a avaliação desses benefícios envolve estimativas de aumento de lucros resultante do desenvolvimento e uso da informação.

Neste sentido, Horngren (1985, p.13) explica que a contabilidade financeira e a contabilidade administrativa teriam melhores denominações se fossem chamadas, respectivamente, de contabilidade externa e contabilidade interna. Sendo assim, a contabilidade financeira enfatiza a elaboração de relatórios de uma organização aos usuários externos, como, por exemplo, aos bancos e ao público investidor. Ao passo que contabilidade administrativa preconiza a elaboração de relatórios de uma organização aos usuários internos, como, por exemplo, ao presidente, diretores, administradores.

A Figura 10 apresenta as características das contabilidades financeira e gerencial, evidenciando os contrastes existentes entre elas.

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

Figura 10 - Características básicas da contabilidade financeira e gerencial.

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

A diferença fundamental entre ambas deve-se ao fato de que a contabilidade financeira é regida pelos princípios fundamentais de contabilidade e preceitos legais diversos, e a contabilidade gerencial é desprovida de imposições legais, isto é, deve ser estruturada de modo a ser útil à administração no processo decisório.

2.3.3 Relatórios exigidos pela legislação

As empresas, no Brasil, ao fim de cada exercício social evidenciam aos seus usuários externos um conjunto de relatórios contábeis, que se resumem àqueles exigidos pelo fisco. Esses relatórios têm por finalidade apresentar os dados coletados, organizados e processados, resultando em informações sobre a situação patrimonial e econômico-financeira da empresa.

A Lei 6.404, Lei das Sociedades por Ações, de 15 de dezembro de 1976, estabelece em seu art. 176 que, ao fim de cada exercício social, as empresas devem elaborar e publicar, com base na escrituração contábil, as seguintes demonstrações financeiras: Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado do Exercício, Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados e Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos, além das Notas Explicativas, que, apesar de não constituírem uma demonstração financeira, são exigidas devido seu caráter informacional.

As demonstrações financeiras exigidas pela Lei 6.404/76 têm características próprias e finalidades particulares. Desse modo, são abordadas em seguida individualmente.

2.3.3.1 Balanço Patrimonial

O Balanço Patrimonial demonstra a situação patrimonial da empresa em determinado momento, normalmente no fim do ano (conforme exigência legal) ou de um período prefixado. Sua finalidade é expor a situação financeira e patrimonial da empresa em determinado momento, isto é, apresenta uma posição patrimonial estática.

A Lei n.º 6.404/76 estabelece que, no art. 178 no Balanço Patrimonial, as contas devem ser classificadas segundo os elementos do patrimônio que registram, e agrupadas de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira da empresa.

O Balanço Patrimonial é constituído de duas colunas. A coluna do lado direito é denominada de Passivo e Patrimônio Líquido. A coluna do lado esquerdo de Ativo.

Os parágrafos 1º e 2º do art. 178 da Lei n.º 6.404/76 determinam a segregação do Ativo e Passivo. Sua estrutura sintetizada é apresentada a seguir.

BALANÇO PATRIMONIAL DE 31/12/XX	
ATIVO	PASSIVO
ATIVO CIRCULANTE ATIVO REALIZÁVEL A LONGO PRAZO ATIVO PERMANENTE: Investimento Ativo Imobilizado Ativo Diferido	PASSIVO CIRCULANTE PASSIVO EXIGÍVEL A LONGO PRAZO RESULTADO DE EXERCÍCIOS FUTUROS PATRIMÔNIO LÍQUIDO: Capital Social Reservas de Capital Reservas de Reavaliação Reservas de Lucros Lucros ou Prejuízos Acumulados

Fonte: Adaptado de FIPECAFI (2000, p.27)

As contas do Ativo apresentam-se ordenadas por grau decrescente de liquidez e as contas do Passivo em ordem decrescente de vencimento das exigibilidades.

2.3.3.2 Demonstração do Resultado do Exercício

A Demonstração do Resultado do Exercício, definida pela Lei n.º 6.404/76, no art. 187, tem por finalidade demonstrar os resultados auferidos no período pela empresa. Seu resultado é proveniente da confrontação de receitas, custos e despesas incorridos no exercício social, apropriados pelo regime de competência, isto é, independente de serem recebidos ou pagos no período. A estrutura básica da DRE., é apresentada na seqüência.

Demonstração do Resultado do Exercício de 01/01/XX a 31/12/XX
RECEITA BRUTA DE VENDAS E SERVIÇOS
(-) Impostos e abatimentos sobre a receita bruta
= RECEITA LÍQUIDA
(-) Custo dos produtos vendidos e dos serviços prestados
= LUCRO BRUTO
(-) Despesas de vendas
(-) Despesas Administrativas
(-) Despesas financeiras líquidas
(±) Outras receitas/despesas
= LUCRO OPERACIONAL
(-) Despesas não operacionais
(+) Receitas não operacionais
= LUCRO LÍQUIDO ANTES DO IMPOSTO DE RENDA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL E PARTICIP.
(-) Provisão para imposto de renda e contribuição social
(-) Participações e Contribuições
= LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO
= LUCRO POR AÇÃO

Fonte: Adaptado de FIPECAFI (2000, p.293)

A Demonstração do Resultado do Exercício é organizada de forma dedutiva, ou seja, os valores de custos e despesas são deduzidos dos valores das receitas, mostrando, assim, o resultado do exercício por categorias parciais.

2.3.3.3 Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados

A Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados evidencia as movimentações ocorridas em um determinado período na conta de lucros ou prejuízos acumulados, conta do patrimônio líquido.

O art. 186 da Lei 6.404/76, em seus incisos I, II, III, determina a seguinte discriminação na demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados:

- 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 período.

A partir do que determina a Lei das Sociedades por Ações, a DLPA é apresentada como segue:

Demonstração dos Lucros Ou Prejuízos Acumulados de 31/12/XX
Saldo inicial da conta Lucros/Prejuízos Acumulados
(±) Ajustes de exercícios anteriores
(+) Correção monetária do saldo inicial (extinta)
(-) Dividendos extraordinários
(-) Valor dos lucros incorporados ao capital
(+) Reversões de reservas
(±) Lucro/Prejuízo líquido do exercício
(=) Lucro/Prejuízos acumulados antes da proposta de destinação
(-) Proposta de destinação do lucro
Transferência para reservas
Reserva Legal
Reservas Estatutárias
Reservas para Contingências
Reservas de Lucros a Realizar
Dividendos Propostos
(=) Saldo final da conta Lucros/Prejuízos Acumulados

Fonte: Adaptado de ASSAF NETO (2000, p.76)

A Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados apresenta o saldo remanescente da conta que registra os lucros obtidos em exercícios anteriores, devidamente ajustados, incorporando-se o resultado do período e excluindo as transferências propostas, de modo a apresentar o saldo acumulado dos lucros retidos na entidade.

A Lei 6.404/76 autoriza a inclusão da DLPA na Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido - DMPL, caso esta seja elaborada pela empresa.

2.3.3.4 Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido

A Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido é exigida nas empresas de capital aberto, conforme determinação da CVM - Comissão de Valores Mobiliários, na Instrução n.º 59, de 22 de dezembro de 1986.

A DMPL fornece informações referentes às diversas movimentações que possam ter ocorrido nas contas do Patrimônio Líquido, durante o exercício social. Desta forma, todos os acréscimos ou diminuições no Patrimônio Líquido são evidenciados por meio desta demonstração. Assaf Neto (2000, p.92) menciona que:

a demonstração das mutações do patrimônio líquido é um demonstrativo contábil mais abrangente que a demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados, podendo a sociedade optar por sua elaboração ou não. Se publicado, esse demonstrativo substitui legalmente o dos lucros acumulados. A demonstração das mutações patrimoniais abrange todas as contas do patrimônio líquido, identificando os fluxos ocorridos entre uma conta e outra e as variações (acréscimos e diminuições) verificados no exercício.

As empresas que elaboram a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido ficam dispensadas de elaborar a Demonstração de Lucros e Prejuízos Acumulados, uma vez que esta, obrigatoriamente, está incluída naquela. A estrutura genérica da DMPL é apresentada na seqüência.

Demonstração das Mutações do patrimônio Líquido de 31/12/XX						
Movimentações	Capital Social	Reservas de Capital	Reservas de Reavaliação	Reservas de Lucros	Lucros ou Prejuízos Acumulados	Total
SALDOS INICIAIS DO PERÍODO						
AJUSTES DE EX. ANTER.						
Efeitos da mudança de critérios contábeis						
Retificação erros de ex. ant.						
AUMENTO DE CAPITAL						
Com lucros e reservas						
Por subscrição realizada						
REVERSÕES DE RESERVAS						
De contingências						
De Lucros a Realizar						
LUCRO LÍQUIDO EXERCÍCIO						
PROPOSTA DA ADM. DE ESTIMAÇÃO DO LUCRO:						
Transferências para reservas						
Reserva Legal						
Reserva Estatutária						
Reserva de Lucros para Expansão						
Reserva de Lucros a Realizar						
Juros s/ o capital próprio a pagar						
Dividendos a distribuir						
SALDOS FINAIS DO PERÍODO						

Fonte: Adaptado de FIPECAFI (2000, p.334)

Caso a empresa publique somente a DLPA, as mutações do Patrimônio Líquido em virtude de seu caráter informacional, podem ser publicadas alternativamente em Notas Explicativas às demonstrações financeiras. Trata-se, portanto, de informações que complementam os demais dados constantes do Balanço Patrimonial e da Demonstração do Resultado do Exercício.

2.3.3.5 Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos

A Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos propicia aos usuários da contabilidade informações sobre a posição financeira, relacionadas com as operações de financiamentos e investimentos ao fim de cada exercício social.

Segundo Marion (1998, p.407), muitas denominações têm sido atribuídas a esta demonstração. A mais comum é a Demonstração do Fluxo de Fundos. Porém, com o advento da Lei n.º 6.404/76 passou a denominar-se Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos - DOAR.

A DOAR tem por finalidade demonstrar, por meio da comparação de dois Balanços Patrimoniais seguidos, a variação do capital circulante líquido. Evidencia ao gestor a folga financeira a curto prazo que dispõe a empresa, isto é, a diferença entre o ativo circulante e o passivo circulante. Marion (1998, p.407) afirma que a DOAR tem por finalidade “explicar a variação de Capital Circulante Líquido (Capital de Giro Próprio ou Capital de Giro Líquido) ocorrida de um ano para outro. Ajuda a compreender como e por que a posição financeira da empresa mudou de um exercício para outro.”

De acordo com Assaf Neto (2000, p.96), a DOAR trata somente das origens e aplicações de recursos que ocorrem fora do âmbito do circulante, assim tem-se:

- a) quando o total das origens for maior que o total das aplicações, há aumento no capital circulante líquido; e
- b) quando o total das origens for menor que o total das aplicações de recursos, há redução do capital circulante líquido.

Tal comparação fornece uma ampla visão da estrutura financeira da empresa. A Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos, resumidamente, pode ser visualizada como segue.

DEMONSTRAÇÃO DAS ORIGENS E APLICAÇÕES DE RECURSOS de 31/12/XX		
1. ORIGENS		
Lucro/Prejuízo Líquido do Exercício		
Receitas/Despesas que não afetam o capital circulante líquido		
Aumento do capital social por integralização		
Contribuição para reservas de Capital (ágios, doações etc.)		
Aumento no Passivo Exigível a Longo Prazo		
Redução no Ativo Realizável a Longo Prazo		
Alienação de Ativo Permanente		
TOTAL DAS ORIGENS		
2. APLICAÇÕES		
Dividendos Propostos		
Aquisição de Ativo Imobilizado		
Aumento de Ativo Realizável a Longo Prazo		
Redução no Passivo Exigível a Longo Prazo		
TOTAL DAS APLICAÇÕES		
3. AUMENTO OU REDUÇÃO DO CAPITAL CIRCULANTE LÍQUIDO		
Total das Origens – Total das Aplicações		
4. VARIAÇÃO DO CAPITAL CIRCULANTE LÍQUIDO		
Ativo Circulante (saldo no início do exercício) (-) Passivo Circulante (saldo no início do exercício)	Ativo Circulante (saldo no fim do exercício) (-) Passivo Circulante (saldo no fim do exercício)	Variação no Ativo Circulante (-) Variação no Passivo Circulante
(=) Cap. Circulante Líquido (saldo no início do exercício)	(=) Cap. Circulante Líquido (saldo no fim do exercício)	(=) Variação no Capital Circulante Líquido

Fonte: Adaptado de ASSAF NETO (2000, p.97)

Como observou-se, a Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos fornece dados relevantes que não constam das demais demonstrações financeiras. Relaciona-se tanto com o Balanço Patrimonial como com a Demonstração do Resultado do Exercício ao fornecer as modificações ocorridas na posição financeira da empresa pelo fluxo de recursos.

2.3.3.6 Notas Explicativas

As notas explicativas complementam as demonstrações contábeis. Permitem aos usuários internos e externos esclarecer pontos importantes, muitas vezes indispensáveis ao analisarem e avaliarem a situação patrimonial e as respectivas movimentações financeiras ocorridas no exercício social.

As notas explicativas consubstanciam-se em informações complementares às demonstrações contábeis, representando parte integrante das mesmas. Podem ser apresentadas sob a forma descritiva, em forma de quadros complementares ou até mesmo em forma de outras demonstrações contábeis julgadas necessárias ao esclarecimento das demonstrações anteriores.

De acordo com o art. 176 da Lei 6.404/76, as indicações mínimas previstas para as Notas Explicativas são as seguintes:

- a) descrição dos 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 às perdas prováveis na realização de elementos do Ativo;
- b) investimentos em outras sociedades, quando relevantes;
- c) ônus reais constituídos sobre os elementos do Ativo, as garantias prestadas a terceiros e outras responsabilidades;
- d) taxa de juros e datas de vencimento e as garantias das obrigações a longo prazo;
- e) opções de compra de ações outorgadas e efetuadas no exercício;
- f) número, espécies e as classes das ações do capital social;
- g) os ajustes de exercícios anteriores; e
- h) os eventos subseqüentes à data de encerramento do exercício.

Por fim, as notas explicativas evidenciam informações complementares às demonstrações contábeis e devem ser expostas em qualidade e quantidade de informações que atendam as necessidades dos usuários.

2.3.4 Relatórios contábeis gerenciais

Atualmente, o papel que um contador exerce na empresa não é o de transmitir o máximo de informação possível, mas o de coletar os dados relevantes à organização, processá-los e gerar informações úteis, por meio de relatórios contábeis, que irão orientar os gestores sobre a situação patrimonial e financeira da empresa em dado momento.

Segundo Marion (1998, p.51), o relatório contábil é a exposição resumida e ordenada de dados colhidos pela contabilidade. Objetiva relatar os principais fatos registrados pela contabilidade em determinado período.

O relacionamento entre os gestores da área contábil e financeira é evidenciado por Gitman (1997, p.13), ao afirmar que:

enquanto o contador volta sua atenção para a coleta e apresentação dos dados financeiros, o administrador financeiro analisa os demonstrativos contábeis, desenvolve dados adicionais e toma decisões, baseado em suas avaliações acerca dos riscos e retornos inerentes. O papel do contador é fornecer dados consistentes e de fácil interpretação sobre as operações passadas, presentes ou futuras da empresa. o administrador financeiro utiliza esses dados, na forma como se apresentam ou após realizar alguns ajustes, e os toma como um importante insumo ao processo de tomada de decisão. Obviamente, isso não significa que os contadores nunca tomem decisões ou que os administradores financeiros nunca coletem dados.

Nessa perspectiva, apresentam-se, a seguir, os relatórios gerenciais ou informações gerenciais, que na maioria das vezes, são elaborados pelos contadores e utilizados pelos diversos gestores das organizações. Dentre esses relatórios destacam-se: o fluxo de caixa, relatórios de custos, o ponto de equilíbrio, análise dos indicadores econômico-financeiros, controle de estoques e análise de investimentos.

2.3.4.1 Fluxo de caixa

Com o avanço tecnológico e mudanças sócio-econômicas, que afetam fortemente o atual ambiente empresarial, faz-se necessário que, cada vez mais, o gestor financeiro se antecipe na transformação de dados operacionais em informações. Os gestores requerem informações que possibilitem a análise da situação econômica e financeira da organização, visando a tomada de decisões preventivas e não corretivas.

Um importante instrumento de controle e tomada de decisão, no que concerne aos recursos financeiros da organização, é a Demonstração do Fluxo de Caixa - DFC, relatório de controle interno da gestão financeira.

Para Marion (1998, p.380), “a Demonstração do Fluxo de Caixa - DFC indica a origem de todo o dinheiro que entrou no Caixa, bem como a aplicação de todo o dinheiro que saiu do Caixa em determinado período, e, ainda, o Resultado do Fluxo Financeiro.” Sua elaboração se dá com o uso de quatro demonstrações básicas: Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado do Exercício, Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados e a Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos.

Apesar da não exigência legal, a demonstração do fluxo de caixa pode ser incorporada às demonstrações financeiras tradicionalmente desenvolvidas e publicadas pelas empresas. Segundo Padoveze (2000, p.73), o relatório do fluxo de caixa deve ser segmentado em três áreas:

- a) atividades operacionais - são gastos e receitas das atividades de industrialização e comercialização dos produtos e serviços da empresa;
- b) atividades de investimentos - são registrados valores de saídas para pagamento de novos investimentos, bem como os valores de entrada por venda de bens ativados anteriormente; e
- c) atividades de financiamento - refere-se à obtenção de empréstimos a curto e longo prazo.

A DFC pode ser elaborada pelo método direto, de mais fácil entendimento, consistindo em evidenciar primeiro as entradas e depois as saídas dos recursos. Por sua vez, o método indireto consiste na demonstração do lucro líquido do exercício, ajustado por itens que afetam o resultado, mas não modificam o caixa da empresa. Este método assemelha-se à DOAR, tornando difícil seu entendimento para quem não tem formação na área de conhecimento contábil.

Quando utilizada como um instrumento de gestão tática e estratégica, a DFC permite que a organização perceba a capacidade de cumprir com suas obrigações financeiras.

Para Marion (1998, p.381), por meio do planejamento financeiro o gerente pode saber o momento adequado para contrair empréstimos e suprir a insuficiência de fundos, assim como o momento adequado para aplicar no mercado financeiro os recursos excedentes.

Esta, juntamente com outras demonstrações contábeis, proporciona informações que possibilitam aos usuários avaliarem as mudanças nos ativos líquidos de uma empresa, sua liquidez e solvência. Habilita o gestor a esclarecer situações controvertidas, como o porquê da empresa apresentar lucro no período e estar sem recursos financeiros para liquidar suas obrigações, ou situação contrária.

2.3.4.2 Relatórios de custos

Os sistemas de custos procuram coletar e analisar os dados de custos para que sirvam de apoio às tomadas de decisões. Atkinson et al. (2000, p.125) definem custo “como o valor monetário de bens e serviços para se obter benefícios reais ou futuros.” Relatam que custo não é o mesmo que despesa. As despesas são evidenciadas na Demonstração do Resultado do Exercício, podendo até mesmo representar custos relativos a um período, como é o caso dos custos das mercadorias vendidas, custos com pesquisa e desenvolvimento.

Neste sentido, Horngren (1985, p.47) explicita o significado do termo custo e sua utilidade ao gestor, ao afirmar que custo é:

um sacrifício ou a desistência do uso de recursos para usá-los em determinado fim. Os custos são, em geral, medidos pelas unidades monetárias (por exemplo, dólares ou cruzeiros) que têm que ser pagas pelos bens e serviços. Os custos são registrados inicialmente numa forma elementar e depois agrupados de várias maneiras para facilitar diversos tipos de decisão, como, por exemplo, a avaliação de administradores e de subunidades da organização, a expansão ou eliminação de linhas de produtos, a expansão ou eliminação de territórios e a substituição de equipamentos.

Hoje a contabilidade de custos é vista como uma ferramenta que auxilia na gestão empresarial, pois orienta os gestores em suas diversas decisões nas áreas de apoio e produção. Segundo Atkinson et al. (2000, p.125), os gerentes procuram acompanhar a evolução do custo dos processos operacionais para terem a certeza de que estes sejam mantidos sob controle e para que a empresa utilize os recursos eficientemente.

Portanto, as informações relacionadas aos custos englobam inúmeras situações e necessidades. Os gestores geralmente as requerem para ajudá-los a tomar decisões quanto a demanda de mercado, comparação de custos de produção entre as unidades da organização, definição de preço de venda, entre outros.

Nesta perspectiva, Horngren, Foster e Datar (2000, p.20-21) classificam os custos de acordo com os critérios de produção adotados pelas empresas comerciais, de serviços ou industriais, como segue:

- a) custos diretos - são custos que estão relacionados a um determinado objeto de custo e que podem ser identificados com este de maneira economicamente viável (custo efetivo);
- b) custos indiretos - são os custos que estão relacionados a um determinado objeto de custo mas não podem ser identificados com este de maneira economicamente viável (custo efetivo), uma vez que os custos indiretos são alocados ao objeto de custo por meio de rateio;
- c) custo variável - é um custo que se altera em função da unidades produzidas; e
- d) custos fixos - é um custo que não se altera em função das unidades produzidas.

A classificação dos custos pela variabilidade considera sua relação com o volume de produção, dividindo-os em custos fixos e variáveis. Quando voltados a apuração do custo de produto, normalmente são classificados pela facilidade de alocação, separando-os em custo direto e indireto.

Desta forma, os gestores procuram obter cada vez mais informações analíticas do sistema de custos, considerando-o um instrumento importante de apoio na gestão empresarial.

2.3.4.3 Ponto de equilíbrio

Para determinar a receita necessária, em termos monetários ou em quantidades físicas, para que a empresa não tenha lucros e nem mesmo prejuízos, o gestor pode fazer uso do ponto de equilíbrio. Este corresponde a um volume de produção e vendas físico ou monetário, onde receitas e despesas se igualam. Segundo Crepaldi (1998, p.123), “a expressão ponto de equilíbrio, tradução de *Breakeven-point*, refere-se ao nível de venda em que não há lucro nem prejuízo, ou seja, onde os custos totais são iguais às receitas totais.”

Em outras palavras, a informação do ponto de equilíbrio, total ou por produto da empresa, identifica o mínimo que a empresa ou cada departamento deve produzir e vender para igualar receitas e custos. Padoveze (2000, p.269) esclarece que o

ponto de equilíbrio evidencia, em termos quantitativos, qual é o volume que a empresa precisa produzir e vender, para que consiga pagar todos os custos e despesas fixas, além dos custos e despesas variáveis que ela tem necessariamente que incorrer para fabricar/vender o produto. No ponto de equilíbrio não há lucro ou prejuízo. A partir de volumes adicionais de produção e venda, a empresa passa a ter lucros.

Conforme Perez Junior, Pestana e Franco (2000, p.133), a análise do ponto de equilíbrio ou ponto de ruptura está baseada na relação custo-volume-resultado. Desse modo, o ponto de equilíbrio corresponde a um volume de atividade em que o lucro operacional é nulo, ou seja, em que as receitas e despesas operacionais se igualam.

De acordo com Gitman (1997, p.419), “a análise do ponto de equilíbrio, às vezes chamada de análise custo-volume-lucro, é usada pela empresa para determinar o nível de operações necessárias para cobrir todos os custos operacionais e para avaliar a lucratividade associada a vários níveis de vendas.”

Por sua vez, Martins (1996, p.277-279) cita que de acordo com a necessidade do usuário e análise a qual este necessita realizar, o ponto de equilíbrio pode ser calculado no aspecto contábil, econômico e financeiro.

Sob o ponto de vista contábil apresenta um ponto de equilíbrio quando a soma da margem de contribuição totalizar um montante suficiente para cobrir todos os custos e despesas fixos. Esse será o ponto de equilíbrio em que contabilmente não haverá lucro ou prejuízo.

Por outro lado, um resultado contábil nulo significa que, economicamente, a empresa está perdendo o juro do capital próprio investido. Comparativamente, se este estivesse aplicado no mercado financeiro. Sendo assim, o ponto de equilíbrio econômico está representado quando a soma da margem de contribuição for igual aos custos e despesas fixos acrescidos dos juros sobre o capital próprio. Deste modo, existe lucro contábil, mas o resultado econômico é nulo.

Porém, o resultado contábil não é coincidentes com o resultado financeiro. Este, pode apresentar uma despesa com depreciação, e essa importância não representa um desembolso de caixa. Assim o ponto de equilíbrio financeiro será obtido quando a soma da margem de contribuição for igual a soma das despesas e custos fixos deduzidos das despesas de depreciação. Desta forma, a empresa estará conseguindo equilibrar-se financeiramente, porém, com prejuízo contábil, por

não conseguir ao menos recuperar a parcela consumida de seu Ativo Imobilizado. Além de economicamente estar perdendo os juros sobre o capital investido.

Nesse contexto, o ponto de equilíbrio é utilizado como um instrumento que possibilita identificar o nível de operações necessárias para cobrir todos os custos decorrentes das atividades da empresa. Nasce da conjugação dos custos totais com as receitas operacionais totais, gerando, portanto, informações acerca das oscilações da lucratividade num determinado período de tempo.

2.3.4.4 Análise de indicadores econômico-financeiros

Na administração de uma empresa é necessário que o gestor conheça o ambiente político, econômico e social em que está inserida sua organização. A falta de conhecimento deste ambiente pode afetar suas operações no dia-a-dia. No entanto, não é suficiente identificar o ambiente externo, também é preciso mapear o ambiente interno, sendo que a análise do desempenho passado pode contribuir significativamente para isto.

Utilizando-se das demonstrações contábeis, os gestores podem avaliar o passado, efetuar ações corretivas no presente e prever o futuro através da análise dos índices econômico-financeiros a partir das demonstrações contábeis. Neste sentido, Assaf Neto (2000, p.48) menciona que “a análise de balanços visa relatar, com base nas informações contábeis fornecidas pelas empresas a posição econômico-financeira atual, as causas que determinaram a evolução apresentada e as tendências futuras. Em outras palavras, pela análise de balanços extrai-se informações sobre a posição passada, presente e futura (projetada) de uma empresa.”

O cálculo dos índices constitui a técnica de análise mais empregada pelos gestores para avaliação das demonstrações contábeis. De acordo com Perez Junior, Pestana e Franco (2000, p.160), os índices representam a relação entre contas ou grupos de contas das demonstrações contábeis, visando evidenciar determinados aspectos da situação patrimonial, econômica ou financeira das organizações.

A grande utilidade desta análise, segundo Padoveze (2000, p.131), está no acompanhamento periódico dos indicadores escolhidos pelos gestores, por meio da elaboração de relatórios contábeis. Assim, com o acompanhamento das tendências que os mesmos evidenciam, pode-se ter seguramente uma visão real das operações

e do patrimônio empresarial, o que possibilita medidas corretivas, bem como possíveis inferências e comparações analíticas dos indicadores.

Sendo assim, faz-se necessário que o gestor acompanhe os índices de liquidez, endividamento, atividade e rentabilidade de sua empresa. Marion, (1996, p.456-474) menciona que os índices de liquidez proporcionam informações sobre a capacidade da empresa em saldar seus compromissos em longo, curto ou imediato prazo. O índice de endividamento indica as linhas de decisões financeiras em termos de obtenção e aplicação de recursos. Por meio dele identifica-se o grau de utilização de recursos de terceiros, e se estes tem seu vencimento a curto ou longo prazo. Por sua vez, os índices de atividade demonstram a eficiência com que a empresa está utilizando os recursos disponíveis, ou seja, quantos dias a empresa demora em média para receber as vendas, pagar as compras e renovar os estoques. Já, a análise dos índices de rentabilidade informam o retorno do capital investido, isto é, quanto renderam os investimentos realizados.

Porém, Assaf Neto (2000, p.51) ressalta que os gestores, ao avaliarem a capacidade de pagamento de uma empresa, a situação de equilíbrio ou insolvência, e outros fatores, não devem orientar-se somente pelos índices financeiros, pois estes são desenvolvidos por meio de aplicações técnicas, devendo, portanto, fazer uso da sensibilidade e experiência profissional.

Na análise das demonstrações contábeis ou dos indicadores econômico-financeiros, o importante não é a quantidade de índices, mas sim um número de indicadores que seja suficiente para permitir ao gestor identificar se os objetivos propostos estão sendo alcançados.

2.3.4.5 Controle de estoques

Nas empresas comerciais o estoque significa um conjunto de mercadorias disposto à venda. Por outro lado, nas indústrias os estoques trazem a conotação de matéria-prima, produtos em elaboração ou acabados. Nos setores de prestação de serviços, os estoques são representados pelo material de consumo à disposição para prestar os serviços.

Neste sentido, Marion (1998, p.247) expõe que esta segmentação nas denominações de estoques dá-se em razão da grande variedade nos ramos em que atuam as empresas.

Para Tung (1980, p.300), “estoque é um conjunto de bens tangíveis que a empresa mantém para venda, revenda ou uso.” Assim, os estoques geralmente representam um investimento considerável pelas empresas, podendo assumir diferentes significados de acordo com o tipo de empresa em que está sendo considerado, sempre trazendo a interpretação de algo que está à disposição.

Por sua vez, Gitman (1997, p.714) aduz que “o estoque é um investimento, no sentido de que exige o comprometimento de recursos que a empresa poderia aplicar em outras alternativas rentáveis.”

Comumente o estoque pode ser avaliado por três métodos básicos, que representam os procedimentos necessários aos registros de sua movimentação. O método do custo médio; *peps* - primeiro a entrar, primeiro a sair; e *ueps* - último a entrar primeiro a sair. A escolha do método implica em diferentes atribuições de valor aos estoques, o que deve ser considerado nas tomadas de decisões.

Sendo o estoque um importante item do ativo a ser controlado, é uma preocupação da empresa mantê-lo em nível equilibrado, tanto de matéria-prima, como de produtos em elaboração e acabados. O adequado controle dos estoques permite aos departamentos de vendas e produção desempenharem suas atividades sem atropelos.

Para Assaf Neto e Silva (1997, p.143-144), o investimento em estoques é um dos fatores mais importantes para a adequada gestão financeira da empresa. Tal pode ser consequência tanto da participação deste item no total de investimentos, quanto da importância de se gerir o ciclo operacional. No entanto, a idéia de acúmulo de estoques pode impedir que seus dirigentes tomem conhecimento dos problemas que estão ocorrendo na produção. Comentam que em setores onde a produção está concentrada em determinadas épocas do ano, quando a demanda encontra-se distribuída ao longo do ano, a empresa não consegue uma saída de seus produtos na mesma proporção da oferta. Esclarecem também que, é comum as empresas não levarem em consideração os custos de estocagem ou subestimá-los, investindo neste caso excessivamente em estoques.

Por fim, deve-se analisar as vantagens de se possuir estoques e compará-las periodicamente com seus custos para decidir os volumes de estoque e quando deve ser promovida a reposição destes produtos. Por conseguinte, a decisão de quando e quanto comprar apresenta-se como uma das mais importantes decisões a serem tomadas na gestão dos estoques.

2.3.4.6 Análise de investimentos

A existência de uma empresa pressupõe que ela tenha um mercado alvo, produtos ou serviços à oferecer e, naturalmente, meios de transformar sua atividade em lucros ou em novos investimentos. Porém, as organizações deparam-se com o desafio de implementar mudanças para minimizar os custos, manter a permanência de seus negócios, evitar impactos negativos à sua imagem e, conseqüentemente, aumentar seus resultados. Desta forma, convivem diariamente com situações de incertezas e riscos, onde as decisões de investimento, e se estes trarão realmente resultados positivos, é uma constante.

Para se obter resultados satisfatórios, na busca da melhor performance empresarial, a direção da empresa deve avaliar qual a melhor alternativa de investimento. O ato de avaliar, segundo Pereira (1999, p.188), entendido em sentido genérico, é “inerente à própria natureza humana; é o exercício da análise e do julgamento sobre qualquer situação que exija uma apreciação de fatos, idéias, objetivos e, também, uma tomada de decisão a fim de se atingir uma situação desejada.”

Para ajudar o gestor a identificar qual a melhor alternativa de investimento, alguns dos métodos determinísticos podem ser utilizados, como a Taxa Mínima de Atratividade - TMA, o Valor Presente Líquido - VPL, e a Taxa Interna de Retorno - TIR.

No que diz respeito à Taxa Mínima de Atratividade - TMA, cabe lembrar que, para cada investidor existe uma taxa diferente, dependendo de suas alternativas de aplicação e do nível de aversão ao risco que ele tenha. Segundo Casarotto Filho e Kopittke (1998, p.108-109), a TMA é o valor que representa a rentabilidade esperada, abaixo da qual não há interesse pelo negócio. Sendo, portanto, conveniente que o investidor aplique seu dinheiro em outra alternativa que lhe renda mais.

Com relação ao valor presente líquido – VPL, esta é uma técnica de análise de investimento mais utilizada, consiste na concentração de todos os valores esperados de um fluxo de caixa na data zero. Admitindo-se determinada taxa de juros, por exemplo a Taxa Mínima de Atratividade - TMA, o Valor Presente Líquido - VPL pode ser definido como a soma algébrica dos saldos do fluxo de caixa descontados àquela taxa para determinada data. Ross, Westerfield e Jordan (2000,

p.130) comentam que “o valor presente de uma série de fluxos de caixa futuros nada mais é do que o montante que você precisaria ter hoje para reproduzir os fluxos de caixa futuros (para determinada taxa de retorno).”

A Taxa Interna de Retorno - TIR é a taxa que iguala o VPL de um fluxo de caixa a zero. Casarotto Filho e Kopittke (1998, p.130) esclarecem que a regra, para decidir se um projeto será ou não atrativo, é utilizar a metodologia da TIR. Se esta for maior que a TMA, então o projeto será viável, caso contrário, o projeto será desconsiderado.

Fazendo-se uma comparação entre VPL e TIR, vale destacar que, devido a práticas diferenciadas resultantes da aplicação de reinvestimentos proporcionada pelas entradas de caixa que as atividades da organização irão gerar, ambas tem por característica classificar projetos de análise de investimentos de forma divergente, quando de investimentos mutuamente excludentes. Na técnica do VPL, as entradas de caixa resultantes da atividade empresarial devem ser reinvestidas na organização, tendo como referencial a taxa de custo de capital da empresa, ou seja, os lucros devem ser reinvestidos com base na mesma taxa à que foi aplicado o capital. Em contrapartida, a TIR pressupõe que as respectivas entradas de caixa devem ser reinvestidas a uma taxa igual a própria TIR.

Diante de tais divergências, pode-se questionar qual o melhor método de análise a ser utilizado. Gitman (1997, p.339-340) esclarece que o VPL é a melhor técnica para análise, pelo fato de considerar que todas as entradas de caixa sejam reinvestidas ao mesmo custo de capital da empresa. Por outro lado, contrapondo a teoria diante de uma perspectiva prática, os gestores preferem usar a TIR, pelo fato da mesma expressar taxas de retorno, ao invés de valores monetários.

Sendo assim, a forma de determinar o método que terá melhor aplicabilidade na empresa depende do objetivo da análise, pois suas características, tanto na teoria quanto na prática, são diferentes.

2.4 Controladoria

A estrutura organizacional que contempla o processo decisório de uma empresa, pode variar segundo o tipo de negócio, tamanho e complexidade da organização. Além disso, depende da filosofia de seus proprietários, acionistas e da

capacidade administrativa de seus gestores. Aquilo que pode ser considerado ideal para uma empresa, para outra pode ser inadequado.

Nesse ambiente de variadas estruturas organizacionais, diversidade de políticas administrativas e estratégias gerenciais, se insere a controladoria, que tem por finalidade auxiliar na transformação dos dados em informações úteis ao processo decisório. Tung (1980, p.32-33) comenta que, no contexto da administração financeira, a controladoria funciona como órgão de observação e controle da cúpula administrativa. É ela que fornece dados e informações, que planeja, pesquisa, e demonstra à cúpula administrativa os pontos de estrangulamento atuais e futuros, que põem em perigo ou reduzem a rentabilidade da empresa.

A controladoria tem o poder de exercer força ou influência na indução dos gestores em suas decisões frente aos objetivos da empresa. Desse modo, buscando esclarecer e conceituar o que é a controladoria, assim como sua utilidade, aborda-se na seqüência a origem da controladoria como órgão administrativo; sua missão dentro da organização; as funções da controladoria; as atribuições e funções do controller; e, por fim, a controladoria e a tesouraria.

2.4.1 Origem da controladoria

Entre os diversos órgãos existentes na empresa, considerando-se o modelo de gestão empresarial estabelecido por meio das crenças e valores dos proprietários, situa-se a controladoria, cujo gestor geralmente recebe o nome de *controller*.

Segundo Mosimann e Fisch (1999, p.116), controller é uma palavra de origem inglesa, que fora incorporada na literatura técnica brasileira, sendo seu significado expresso pela unidade lingüística controlador. Dentro da estrutura hierárquica da empresa, tem como função manter os gestores da organização a par dos acontecimentos ocorridos na empresa, por meio de informações qualitativamente corretas e quantitativamente suficientes, além, de assessorá-los em suas decisões.

Kanitz (1976, p.6-7) menciona que os controladores, a princípio, são elementos selecionados nas áreas de contabilidade e finanças das empresas. As informações que lhes chegam são de natureza predominantemente quantitativa, física ou monetária, uma vez que este profissional já está acostumado a lidar com

números. No entanto, atualmente, devem possuir, em detrimento da função e cargo que ocupam, um vasto entendimento sistêmico da empresa, que possibilita ver distintamente as dificuldades como um todo, assim como propor possíveis soluções.

A controladoria enquanto ramo do conhecimento e órgão administrativo apresentada na seqüência, apoiada em informações contábeis, através do *controller* é responsável pela modelagem de sistemas de informações capaz de suprir as necessidades informativas da organização.

2.4.2 Controladoria como órgão administrativo e ramo do conhecimento

A maioria das organizações não possuem em sua estrutura hierárquica o órgão administrativo denominado controladoria, especificamente as pequenas e médias empresas, uma vez que a sua criação depende de pessoal preparado para exercer esta função.

De acordo com Mosimann e Fisch (1999, p.117), mesmo na falta da controladoria como órgão administrativo, ela ainda existirá como ramo do conhecimento, quer a estrutura da empresa a contemple ou não. Tem por finalidade auxiliar os gestores na administração de suas respectivas áreas e resolver problemas organizacionais. Mosimann e Fisch (1999, p.88-108) a diferem sob dois enfoques: como órgão administrativo e como ramo de conhecimento humano.

Como órgão administrativo terá a missão, funções e princípios definidos no modelo de gestão do sistema da empresa. Sua finalidade é direcionar o sistema de informação para suprir os gestores de informações adequadas, orientando-os no processo decisório, além de interagir nos diversos departamentos da empresa na busca da eficácia empresarial.

Como ramo do conhecimento humano é estabelecida com fundamentos, conceitos, princípios e métodos oriundos das ciências da Administração, Economia, Psicologia, Estatística e Contabilidade. A Administração contribui com os conceitos de eficácia empresarial, visão sistêmica e processo decisório; a Economia, no estudo da criação, transformação e distribuição dos recursos econômicos na sociedade; a Psicologia, na análise do comportamento dos gestores frente aos relatórios gerenciais; a Estatística, ao apresentar valores numéricos, tanto físicos quanto financeiros, que constituirão a base do modelo do sistema de informação; e a Contabilidade, ao registrar os eventos que interferem na riqueza da empresa.

Atenta-se ao fato de que a controladoria não gerencia as demais áreas da empresa, mas sim, presta assessoria no controle destas ao manter a administração informada sobre os resultados alcançados. Para tanto, faz-se necessário que tenha dentro da empresa sua missão e funções definidas.

2.4.3 Missão da controladoria

Quanto maior a empresa, mais complexa tende a ser sua estrutura administrativa, conseqüentemente maiores controles são exigidos em sua prática gerencial. A sobrevivência de uma empresa depende do nível de conhecimento de seus gestores em realizarem ações preventivas no âmbito organizacional.

Segundo Tung (1980, p.33), a controladoria examina os fenômenos ou fatos ocorridos na empresa, retrata-os à direção administrativa. Além disso, fornece dados e informações sobre a situação estática e dinâmica da empresa, procurando demonstrar os pontos de estrangulamento presentes e futuros, que possam colocar em risco ou diminuir a rentabilidade da empresa.

Nesse contexto, a missão da controladoria consiste em gerar informações úteis, que orientam os gestores em suas decisões, além de otimizar processos e propiciar a interação entre os diversos órgãos e departamentos da empresa. Tais informações podem ser oriundas tanto da contabilidade financeira como da gerencial.

Para Peres Junior, Pestana e Franco (1997, p.37), “as informações de planejamento e controle exigem sistemas de informações que suportem estas decisões. A missão da Controladoria é otimizar os resultados econômicos da empresa através da definição de um modelo de informações baseado no modelo de gestão.”

2.4.4 Funções da controladoria

Dependendo do porte da empresa, a controladoria pode apresentar várias dimensões. Neste sentido, Kanitz (1977, p.7-8) explica que a função básica da controladoria consiste em dirigir e implantar os seguintes sistemas:

- a) informação - compreende os sistemas contábeis e financeiros, sistemas de pagamento, recebimento e folha de pagamento;

- b) motivação - refere-se ao efeito dos sistemas de controle sob o comportamento das pessoas;
- c) coordenação - procura centralizar informações com o intuito de ação preventiva sob determinadas situações que podem afetar os planos da empresa;
- d) avaliação - interpreta os fatos e avalia se determinado resultado é bom para a organização;
- e) planejamento - avalia o passado para que se possa planejar o futuro, determinando se os planos são consistentes; e
- f) acompanhamento - verifica a evolução dos planos traçados, permitindo a interferência para corrigir as falhas ou então para se certificar de que o planejamento não poderá ser atingido.

Este conjunto de sistemas tem por finalidade dar suporte ao processo de gestão da empresa, tanto em nível de planejamento estratégico como operacional. Cabe ao controller orientar os gestores da organização, de forma clara e concisa, na definição da estratégia empresarial, por meio de informações rápidas e confiáveis sobre a situação da empresa.

Nesse sentido, o papel da controladoria é assistir a direção da empresa com alternativas econômicas e, com uma visão sistêmica, fornecer informações à administração para facilitar o processo decisório. Assim, diante do exposto, cabe à controladoria propiciar aos gestores informações, para que estes possam manter sua própria eficácia e a da organização.

2.4.5 Atribuições e funções do controller

A função de controlador exige algumas características próprias para o desempenho da função. Segundo Tung (1980, p.85), este deve ser capaz de prever os diversos problemas organizacionais que possam surgir, bem como providenciar informações e elementos que sejam suficientes para resolvê-los.

Ao fornecer informações para os gestores, deve evidenciá-las de forma clara e concisa, expressando-as em tabelas, gráficos ou textos. Pois, se bem exposto um resultado aparentemente desfavorável, este pode até mesmo mostrar-se satisfatório.

No mundo dos negócios, tem por obrigação voltar sua visão para o futuro da organização, antecipando-se aos problemas e às oportunidades. Perante os

funcionários da empresa deve ter uma postura ética, colocando-se sempre como um conselheiro, porém, no momento de avaliá-los deve ser imparcial e honesto em suas colocações.

O desenvolvimento dessas características, bem como a compreensão da responsabilidade e autoridade que são depositadas em sua pessoa, lhe oferecem uma sustentável base de trabalho.

Figueiredo e Caggiano (1997, p.29) citam algumas qualidades e conhecimentos requeridos para o exercício da função de controlador. Destacam que faz-se necessário que este possua um bom conhecimento da história e do mercado ao qual sua empresa está inserida, bem como de seus objetivos, metas e políticas estratégicas já definidas. Deve ainda desenvolver boa dicção para falar em público, redação inteligível ao comunicar-se por escrito, domínio dos princípios contábeis e fiscais que possam interferir no desempenho da organização e, por fim, destreza em informática para bem manipular os sistemas de informação, sugerindo melhorias.

Kanitz (1976, p.9) menciona que o controller tem sob seu comando e atribuição a contabilidade geral; a auditoria interna; os sistemas orçamentários, operacionais, de capital; e a análise de métodos e sistemas.

Na Contabilidade Geral, busca o desenvolvimento e execução de sistemas de contabilidade; a elaboração de demonstrações contábeis, de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade; montagem e execução de sistema de contas a receber, contas a pagar e folha de pagamento; desenvolvimento e execução de sistema de ativo fixo; planejamento tributário; e controle dos custos.

Como auditor interno, deve comportar-se como um inspetor, capaz de identificar falhas no sistema empresarial, e sugerir a melhor distribuição de tarefas e funções, de modo que estas impeçam as fraudes na empresa.

Nos sistemas orçamentários, deve centralizar os orçamentos de diversos setores para identificar as várias inconsistências entre os orçamentos individuais. No desenvolvimento de orçamentos operacionais, tem importante participação ao treinar e auxiliar os setores na elaboração de seus orçamentos. No orçamento de capital, faz-se necessário contribuir na análise de projetos, seleção e alocação de recursos e acompanhamento dos investimentos.

E nos métodos e sistemas, deve implantar um fluxo correto e viável de informações na empresa, de modo que os usuários as recebam em quantidade e qualidade necessária para a tomada de decisões.

Nessa perspectiva, Tung (1980, p.84-85), reportando-se ao estatuto dos Controllers norte-americanos, menciona que no Brasil o controller tem as seguintes funções básicas:

- a) implantação e supervisão do plano contábil da empresa;
- b) preparação e interpretação dos relatórios financeiros da empresa;
- c) verificação das contas e registros em todos os setores da empresa;
- d) compilação dos custos da produção;
- e) realização e custeio das contagens físicas dos estoques;
- f) preparação, apresentação e supervisão dos assuntos referentes a impostos;
- g) preparação e interpretação das estatísticas e relatórios para a decisão administrativa;
- h) preparação do orçamento global da empresa;
- i) manutenção do seguro de todos os bens da empresa;
- j) fixação de normas-padrão relativas à contabilidade;
- k) supervisão dos planos de aquisição de ativo fixo;
- l) aplicação de todas as decisões financeiras tomadas pela administração, de acordo com as normas vigentes;
- m) manutenção de todas os contratos celebrados pela empresa com terceiros;
- n) aprovação do pagamento e assinatura dos cheques, notas promissórias, etc., de comum acordo com o tesoureiro;
- o) aplicação dos regulamentos da empresa no tocante a assuntos relativos a cauções e ações emitidas pela empresa; e
- p) preparação e/ou aprovação dos regulamentos internos que visem ao cumprimento dos regulamentos governamentais.

Para que o controller possa desempenhar de maneira satisfatória suas funções, assim como qualquer outro gestor dentro da organização, necessita ter suas tarefas perfeitamente definidas. Diante do exposto, infere-se a importância de se organizar a empresa em seus departamentos, funções, processos e atividades. Qualquer troca de função ou duplicidade na mesma dificultará o exercício de suas atividades.

Para tanto, no tópico seguinte faz-se distinção entre as atividades da controladoria e tesouraria.

2.4.6 Controladoria e tesouraria

Em decorrência do nível de desenvolvimento e estrutura da empresa, a função financeira pode ser desenvolvida por um profissional que atue em diversas áreas da mesma. Como no Brasil grande parte das empresas são de pequeno e médio porte, não se faz necessário organogramas complexos e sofisticados.

No entanto, convém ressaltar que, na medida em que estas empresas evoluem e atingem um novo estágio de desenvolvimento, passando de pequena para média empresa, começam a enfrentar problemas que desafiam a administração do negócio. A concorrência torna-se mais ampla e as fontes de recursos mais significativas. Conseqüentemente há necessidade de se reformular o organograma e os sistemas de controles, iniciando-se pelo financeiro.

Segundo Mosimann e Fisch (1999, p.97), à medida que se desenvolvem as empresas e descentalizam-se os departamentos, na área financeira distinguem-se duas funções, a do tesoureiro e a do controller. Não obstante, deve-se observar que o desempenho das atividades de controladoria não pode ser confundido com o da área financeira, estas são funções distintas, tendo cada qual suas atribuições.

Neste sentido, Tung (1980, p.90-91) esclarece que o tesoureiro tem sob sua responsabilidade a captação de recursos financeiros, a administração de valores monetários e propriedades da empresa. Por outro lado, compete ao controller manter assídua inspeção das atividades da empresa, tomar as providências convenientes para que esta mantenha-se equilibrada financeiramente por meio da contabilidade e auditoria, e controle a saída de recursos financeiros da empresa, para que estes sejam empregados de maneira eficiente em conformidade com as políticas da empresa.

Para um melhor entendimento da função que o controller desempenha na organização, é conveniente mencionar as diferenças entre este e o tesoureiro, conforme mostra-se na Figura 11.

DESCRIÇÃO	CONTROLLER	TESOUREIRO
Atividade principal	Controle	Custódia
Posição no organograma	Assessoria	Linha
Relacionamento	Gerentes/gestores	Bancos/financeiras
Período de planejamento	Um a cinco anos	Um mês a dois anos
Orçamento	Operacional/capital	Caixa/crédito e cobrança
Responsabilidade	Coordenar esforços para eficácia empresarial	Previsão e planejamento do caixa

Figura 11 - Diferenças entre o controller e o tesoureiro.

Fonte: HORNGREN (1985, p. 27)

A contabilidade gerencial é uma importante fonte de informação para que o controller possa desempenhar sua função, responsabilizando-se sobre o conjunto de sistemas contábeis empregados na empresa, controle interno e auditoria. Ao passo que a tesouraria tem por finalidade obter e utilizar corretamente os recursos financeiros necessários ao eficiente funcionamento da empresa.

Infere-se do exposto que o papel da controladoria consiste em otimizar os resultados empresariais, através da elaboração clara e concisa de um modelo de informação, fundamentado em um modelo de gestão.

A partir da fundamentação teórica apresentada, evidencia-se, por meio de um estudo de caso em uma indústria de confecções de porte médio, as atribuições da controladoria.

3 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS COLETADOS

Antes de iniciar o estudo de caso, referente a empresa Morena Rosa, faz-se uma imersão na história da indústria de confecções no Brasil. Além disso mostra-se a cadeia de produção deste setor. A partir destes fragmentos históricos evidencia-se o surgimento e evolução da empresa objeto de estudo.

Assim, este capítulo contempla inicialmente os aspectos norteadores da evolução da indústria de confecções no Brasil, abordando a fase colonial, a fase de implementação, a fase de consolidação e, por último, a fase atual. Na seção seguinte aborda-se a estrutura da cadeia de valor do setor têxtil, com ênfase na cadeia de produção.

Na seqüência faz-se uma breve descrição da empresa estudada. Além disso, evidencia-se o sistema contábil da empresa, bem como os relatórios gerados pelo sistema contábil, com vistas à sistematização de um modelo de controladoria que promova a eficácia organizacional, viabilize a gestão econômico-financeira e participe ativamente do planejamento e controle das operações.

3.1 Evolução da indústria de confecções no Brasil

Para retratar a evolução da indústria de confecções, no Brasil, faz-se necessário o entendimento de fatores históricos relacionados à evolução do segmento, desde os primórdios da colonização portuguesa, até a atual posição, além das tendências futuras.

Para tanto, aborda-se nesta seção, o desenvolvimento da cadeia têxtil atrelado ao setor de confecções, devido a relação de dependência existente entre estes segmentos, uma vez que o setor têxtil é fornecedor do setor de confecção.

O IEMI – Instituto de Estudos e Marketing Industrial S/C Ltda. (2001, p.26) esclarece que, “partindo-se do princípio de que tudo teria começado com a efetiva ocupação do território brasileiro, em 1500, pode-se identificar quatro etapas importantes para a definição da evolução histórica da indústria têxtil no país: a fase colonial, a de implantação, a de consolidação e a fase atual”.

Nesta linha de raciocínio, na seqüência contempla-se cada uma destas fases, com ênfase no setor de confecções.

3.1.1 Fase colonial

O início das atividades têxteis, no Brasil, segundo o IEMI (2001, p.26), deu-se por volta do século XVII, logo após o início da colonização brasileira. Próprio da época, e para uma colônia, o processo de fabricação era rudimentar. A finalidade era suprir a deficiência de artigos do vestuário para os colonos e escravos, pois os tecidos importados eram caros, o que resultava em custos elevados para confecção.

De acordo com o IEMI (2001, p.26), no período colonial, onde a característica fundamental era a insipiência da indústria têxtil e sua descontinuidade, a colônia tinha por obrigação a confecção de artigos a um baixo custo para possibilitar a comercialização pela metrópole no mercado europeu.

Teixeira e Totini (1991, p.18) explicam que, através do pacto colonial, expressão jurídica, que significava o controle político e econômico legal da metrópole sobre a colônia, esta tinha sua produção adequada aos interesses da economia portuguesa, sendo suas diretrizes de política econômica também ditadas pela metrópole. Desse modo, era comum a adoção de políticas de estímulo ou restrição, segundo os interesses ou necessidades de cumprimento de acordos comerciais com outros países.

Com a instalação de algumas indústrias têxteis, o cultivo do algodão em grandes quantidades nas capitânicas do nordeste passou a ser uma atividade altamente rentável, despertando o interesse das autoridades portuguesas em aumentar esta atividade na colônia, com o estabelecimento de fábricas no interior do país.

Assim, as fábricas cresceram e com elas a quantidade de produtos têxteis oferecidos no mercado interno. Isto, por sua vez, acarretou preocupações aos portugueses, denominados senhores absolutos do mercado brasileiro, que com o interesse de proteger seu comércio de exportações, proibiram a expansão da nascente indústria brasileira. Com isso, volta a colônia a ter apoio somente em atividades relacionadas a lavoura e mineração. O IEMI (2001, p.26) esclarece que:

Em 1785, por alvará de D. Maria I, mandava fechar todas as fábricas de tecidos de algodão, lã e outras fibras, com exceção apenas daquelas que fabricavam tecidos grosseiros destinados a vestimenta de escravos e para enfiamento ou embalagens. A determinação de extinção de fiações e tecelagens existentes no Brasil, tinha por objetivo evitar que um número maior de trabalhadores agrícolas e extrativistas minerais fosse desviado para a indústria manufatureira.

Essa restrição foi posteriormente reforçada em instruções de outros membros do Governo da Metrópole, tais como a do Ministro dos Negócios Ultramarinos que determinava que era absolutamente necessário 'abolir do Brasil ditas fábricas', advertindo ao Vice-Rei Luiz de Vasconcelos e Souza, no sentido de ter grande cuidado em que debaixo do pretexto dos sobreditos panos grosseiros se não manufacturarem por modo algum os que ficam proibidos

O referido alvará, em síntese, é uma representação de poder da autoridade colonizadora, exercido sobre todo e qualquer esforço da colônia, em desenvolver uma atividade manufatureira.

Segundo Teixeira e Totini (1991, p.59-64), no início do século XIX, mais precisamente em 22 de janeiro de 1808, a família real mudou-se para o Brasil. Ao contrário do que muitos pensavam, que seria este o momento de retomada de crescimento da indústria brasileira, esta foi ainda mais prejudicada.

Com a chegada de Dom João VI ao Brasil, o Alvará de Dona Maria I foi revogado, mas o surto industrialista que poderia ter-se verificado não ocorreu. Ao contrário, foi aniquilado em função de medidas econômicas de interesse da Metrópole, que assinara em 1808 um tratado de aliança e comércio com a Inglaterra, instituindo privilégios aos produtos ingleses, reduzindo-se os direitos alfandegários para 15%, taxa inferior até mesmo para os produtos portugueses que entravam no Brasil. Com isso, nossa incipiente indústria têxtil não tinha como competir com os tecidos ingleses, perdurando essa situação até 1844, quando um novo sistema tarifário veio comandar o processo evolutivo da industrialização brasileira.

O conhecimento de toda a trajetória da nascente indústria têxtil brasileira, neste período denominado fase colonial, é de fundamental importância para a compreensão dos eventos presentes, bem como de sua fase de implantação descrita a seguir.

3.1.2 Fase de implantação

Mesmo diante de reclamações da comunidade européia, o governo, com o intuito de proteger o mercado interno, em 1844 elevou a tarifa alfandegária para

30%. Esta medida, conforme descrição do IEMI (2001 p. 28), beneficiou a indústria têxtil brasileira, ao esboçar a primeira política interna para proteger a indústria brasileira. O fato resulta em protestos de várias nações européias, pois a medida propiciou realmente um estímulo à industrialização, especialmente para o setor têxtil, que foi o pioneiro desse processo.

Contudo, o processo da industrialização ainda foi lento, podendo ser considerado o período de 1844 até 1913, como fase de implantação da indústria têxtil no Brasil.

Em 1864 o Brasil dispunha de uma razoável cultura algodoeira, matéria-prima básica da indústria têxtil, mão-de-obra abundante e mercado consumidor em crescimento.

Outros fatores não-econômicos também influenciaram a evolução da indústria têxtil, como: a guerra civil americana; a guerra do Paraguai; e a abolição do tráfico de escravos, fato que resultou na maior disponibilidade de capitais antes empregados nessa atividade.

Neste período, a confecção de roupas restringia-se a trabalhos domiciliares. Os trabalhadores operavam máquinas a pedal e confeccionavam artigos cortados em oficinas por comerciantes atacadistas, sob o sistema de subcontratação ou facção. Silva (1993, p.260-261) explica que esta atividade consiste na prestação de serviços que uma confecção ou grupo de pessoas oferecem a outras fábricas em troca de uma remuneração por peça ou serviço prestado, não havendo nenhum vínculo empregatício.

O trabalho ou a prestação de serviço era constituído por meio da cooperação dos operários, onde a máquina de costura constituía um novo fator para a exploração da manufatura. Resgatando um breve histórico no site da Singer do Brasil (<http://www.singer.com.br/histórico.htm>) consta que uma das primeiras inovações da indústria de confecções foi a máquina de costura aprimorada, em 1851, por Isaac Singer, que revolucionou o trabalho à domicílio.

Denota-se do exposto que a fase de implantação pode ser considerada como um período de estímulos à indústria brasileira, principalmente no setor têxtil. O Brasil beneficiou-se por fatores econômicos e não econômicos, que propiciaram a captação de mão-de-obra e a aceleração no processo de desenvolvimento de sua indústria. Isto possibilitou entrar em um novo período, denominado consolidação.

3.1.3 Fase de consolidação

Com o advento da I e II Guerra Mundial, a indústria têxtil brasileira teve a oportunidade de retomar seu crescimento e consolidar-se. Os países Europeus e os Estados Unidos, principais exportadores de tecidos, voltam suas atenções e esforços para a guerra, diminuindo suas exportações para o mercado brasileiro, o que propicia o crescimento interno da indústria têxtil.

Nesse aspecto, Teixeira e Totini (1991, p.182-183) afirmam ser este um dos fatores de consolidação da indústria têxtil brasileira. A falta de organização na economia dos países industrializados e envolvidos no conflito elevou a demanda mundial de produtos têxteis, que, no período da II Guerra, chegou a constituir 13% do total das exportações brasileiras.

Segundo IEMI (2001), referenciando-se aos dados do IBGE, em 1919 a indústria têxtil brasileira contava com 105.116 trabalhadores, o que representava 38,1% do contingente empregado nas indústrias de transformação.

Neste período, a indústria do vestuário também apresenta um significativo crescimento. Abreu (1986, p.92-94) relata que a produção de têxteis, principalmente os relacionados à moda feminina, estabelecem bases sólidas, aprimorando a qualidade dos produtos, diminuindo custos e também o trabalho a domicílio.

Durante o período da II Guerra Mundial ocorreram grandes alterações na estrutura da indústria brasileira. O país deixa de ser um importador e passa a exportar, o que favorece o mercado interno, possibilitando o surgimento de indústrias em diversos pontos da nação. O IEMI (2001 p.29) menciona que:

Como os fornecedores tradicionais do Brasil estavam envolvidos no conflito, abriu-se a possibilidade de o mercado ser suprido através do incremento da produção interna, com o surgimento de muitas fábricas em praticamente todos os setores da atividade manufatureira. No ramo têxtil as fábricas se ampliaram, passando a operar com mais de um turno de trabalho e produzir mais para atender o mercado interno e, ainda, exportar para mercados importantes, principalmente da Europa e Estados Unidos.

O número de operários ocupados no ramo têxtil triplicou no período de 1920 a 1940. A participação do setor no Produto Industrial era de 23,1%, o que bem demonstra o nível de pujança alcançado no período.

Todavia, terminado o conflito mundial, novamente o setor retornou à situação anterior. Com a normalização paulatina do mercado internacional, perdemos nossos clientes externos, as exportações caíram a níveis insignificantes. De uma média anual de cerca de 24 mil toneladas de tecidos de algodão exportados no período de 1942 a 1947, caímos para 1.596 toneladas em 1951, reduzindo-se a quase nada nos anos seguintes. Os investimentos foram travados, e o obsolescência do equipamento em uso ficou patente.

Portanto, decorrido o período da II Guerra, os países envolvidos no conflito voltam às suas atividades normais, tornando-se difícil para o Brasil manter seus clientes externos. Com este cenário o setor imigra para a fase atual.

3.1.4 Fase atual

A fase atual da indústria têxtil brasileira teve seu início a partir da segunda metade dos anos 50, quando o setor começa a retomar seu crescimento.

De acordo com o IEMI (2001, p.30), em 1970 o Ministério da Indústria e Comércio, com a intenção de aumentar as exportações por meio de incentivos fiscais, possibilita uma série de investimentos para melhoria e modernização do parque têxtil, tornando o setor mais competitivo.

Em função do mercado globalizado, a partir dos anos 80, os principais países produtores de têxteis reestruturam tecnologicamente suas empresas. A indústria brasileira ainda em expansão, e detentora somente do mercado interno, não consegue acompanhar o desenvolvimento, e seu parque industrial têxtil torna-se obsoleto. Somente com a relativa estabilização da moeda em 1994, no Plano Real, o Brasil volta a retomar o crescimento e ter competitividade internacional, conforme posição do IEMI (2001 p.42):

A partir da década de 80, com o processo de integração e o crescimento intensivo do comércio entre as nações, os principais países produtores de artigos têxteis iniciaram um amplo processo de reestruturação tecnológica, com vista a ganhar competitividade dentro de um mercado cada vez mais globalizado e concorrido. A indústria têxtil brasileira, detentora de um mercado interno cativo e em expansão, fechado às importações, tanto de produtos acabados, quanto de insumos e equipamentos, não encontrou estímulo para realizar os investimentos necessários ao acompanhamento do processo de modernização que ocorria em outros países.

A partir dos anos 90, com a abertura do mercado interno à concorrência internacional e, mais tarde, com a estabilização da moeda brasileira (em 1994 com o Plano Real), o cenário se modificou radicalmente, registrando um árduo esforço das industriais do setor, na tentativa de recuperar o tempo perdido.

De acordo com o IEMI (2001, p.48), a partir da abertura comercial e da queda da inflação, as grandes empresas, na tentativa de reduzir os custos, passam a terceirizar parte da produção. Com isso surge um grande número de pequenas e médias empresas de confecções, empregando e dando oportunidades para novos empresários advindos das indústrias de grande porte. Este fato acarretou no

aumento do consumo de produtos têxteis, impulsionando estas empresas a aumentarem sua produção e melhorar a qualidade dos produtos oferecidos, para suprir a demanda do mercado de confecções em expansão. De modo mais analítico cita que:

A indústria de confecção inserida no segmento de artigos de vestuário e da linha lar, reagiu diferenciadamente aos efeitos da abertura comercial globalizada e ao fim de altos índices de inflação. O setor registrou grande entrada de indústrias de pequeno e médio porte, absorvendo a camada de trabalhadores desempregados das grandes empresas em busca da terceirização para redução de custos de produção (produzir para terceiros é uma boa alternativa de crescimento para pequenas e médias confecções). Surgiram diversas escolas oferecendo formação de nível técnico e superior à trabalhadores deste segmento. A existência de novos fornecedores, tanto locais como externos trouxe grande abundância de matéria-prima e aviamentos, com preços mais competitivos para pequenos produtores.

Uma das principais características do setor de confecções está na utilização intensiva de mão-de-obra qualificada, o que possibilita absorver trabalhadores advindos de grandes empresas, em função da terceirização de seus processos produtivos. Isto pode ser verificado na Figura 12, que apresenta os totais de unidades têxteis por segmento, de acordo com dados estatísticos do IBGE relativo ao censo do ano de 2000, conforme evidenciado pelo IEMI (2001, p.46)

FIBRAS/FILAMENTOS	TÊXTEIS	CONFECÇÕES
25 unidades	3.035 unidades	18.797 unidades
15 mil empregos	339 mil empregos	1.233 mil empregos
640 mil ton/ano	1.750 mil ton/ano	1.287 mil ton/ano
US\$ 1,4 bi fat./ano	US\$ 16,6 bi fat./ano	US\$ 27,2 bi fat./ano

Figura 12 - Totais de unidades por segmento têxtil.

Fonte: IEMI (2001 p. 46)

Observa-se que os diversos segmentos têxteis tem representatividade significativa no mercado brasileiro. Também se percebe a importância do setor de confecções, seja em unidades produtivas, empregos gerados ou faturamento obtido.

A representatividade do setor de confecções deve-se, em parte, ao processo de terceirização das grandes empresas para pequenas e médias empresas. O aumento na quantidade de produtos confeccionados e faturados dá-se em razão do

acréscimo populacional, e do aumento da renda nacional que fazem aumentar o número de bens de consumo.

Com relação às indústrias de fibras e filamentos, estas apresentam-se com suas atividades centradas na modernização dos equipamentos, ao passo que as indústrias de confecções mantêm suas atividades centradas na qualificação da mão-de-obra. A Figura 13 mostra a estrutura média do porte de empresas nos segmentos de fibras e filamentos, têxteis e confecções, de acordo com dados estatísticos do IBGE relativo ao censo do ano de 2000, conforme evidencia o IEMI (2001, p.46).

FIBRAS/FILAMENTOS	TÊXTEIS	CONFECÇÕES
600 empregados	103 empregados	66 empregados
26 mil ton prod./ano	530 ton prod./ano	68 ton prod./ano
US\$ 56 mi fat./ano	US\$ 5,0 mi fat./ano	US\$ 1,4 mi fat./ano

Figura 13 - Média do porte de empresas no segmento têxtil.

Fonte: IEMI (2001 p.46)

Em uma escala inversamente proporcional, segundo o IEMI (2001, p.46-49), o porte médio das empresas diminui de forma exponencial. Enquanto a produção de fibras e filamentos se encontra em mãos de um número restrito de grandes empresas. O final da cadeia é composto por um imenso número de pequenas e médias empresas, intensivas em mão-de-obra de origem nacional.

Por conseguinte, a Figura 14 evidencia a evolução do mercado têxtil, comparando-o com a produção e o consumo de artigos têxteis, referente o período de 1990 à 2000.

ANO	HABITANTES	RENDA MÉDIA	PROD./HABIT.	CONS./HABIT.
	(em mil)	(por R\$/hab.)	(em Kg/hab.)	(em Kg/hab.)
1990	144.091	5.668	9,1	7,7
1995	155.319	5.777	8,4	8,7
1998	161.790	5.892	8,0	8,3
1999	163.948	5.861	8,9	9,4
2000	166.130	6.560	10,5	11,2
Var. 00/90	15,3	15,7%	15,4%	45,5%

Figura 14 - A evolução do mercado/produção e consumo de têxteis

Fonte: IEMI (2001, p.56)

Com o aumento da população e da renda média, o mercado brasileiro obtêm um significativo crescimento no consumo *per capita* de artigos têxteis.

Ainda, segundo o IEMI (2001, p.42), o setor obteve uma participação de 13,5% no PIB industrial em 2000, gerando cerca de 13,4% dos empregos na indústria. Para Rocha (2001, p.54), a preocupação com a moda é tão grande, que em 1993 existia apenas um curso superior de moda no Brasil, hoje são mais de vinte. O que denota ser um setor de grande relevância para a economia brasileira e de forte impacto social.

O setor têxtil é um dos segmentos de maior tradição na indústria brasileira. Até a década de 80 detinha apenas seu mercado interno, cativo e em expansão. Era fechado às importações tanto de produtos acabados, quanto de insumos e equipamentos, não conseguindo encontrar estímulos para realizar investimentos necessários e acompanhar o processo de desenvolvimento industrial e controle organizacional que ocorria em outros países.

No decorrer da década de 90, com a abertura do mercado local à concorrência internacional, a estabilização da moeda brasileira, em virtude do Plano Real e os novos níveis de exigência dos consumidores, que em uma economia com baixos índices de inflação e oferta variada assumem um papel muito mais crítico em relação ao que desejam comprar e ao preço que estão dispostos a pagar, tem-se por parte das pequenas e médias empresas de confecção a necessidade de se organizar internamente para que possam desenvolver sua produção e comercialização.

Para continuar a evoluir o setor têxtil necessita estar bem estruturado com um sistema de controle que permita a coordenação de todas as áreas. Para tanto, faz-se necessário em sua estrutura organizacional a inserção do órgão administrativo controladoria. Este é o responsável pela implantação de modelos de controle, assim como pela interação entre a direção da empresa e demais gestores, aos estabelecer padrões de controle, desenvolver métodos adequados de sistemas de informações, através de relatórios que expressem a situação econômico-financeira da empresa, possibilitando aos gestores medidas eficientes na administração da organização rumo ao crescimento.

O entendimento desses fatores, assim como a compreensão de sua cadeia de valor, apresentada na seqüência, é de fundamental importância para que a

empresa consiga ser competitiva no mercado e apresentar diferenciação de seus produtos frente à concorrência.

3.2 Estrutura da cadeia de produção do setor têxtil

A cadeia produtiva é a seqüência de atividades que adiciona utilidades aos produtos ou serviços da organização, é um conjunto de processos que interliga desde a origem da matéria-prima até o produto final para o consumidor. Dentro deste contexto, a análise da cadeia de valor deve valorizar os processos que agregam valor ao produto, e que o cliente esteja disposto a pagar.

O conhecimento da cadeia produtiva possibilita a empresa ser mais competitiva no mercado, além de poder colocar-se como agente de mudança na própria cadeia, como estratégia de diferenciação de seus produtos frente à concorrência.

Para melhor conhecimento do setor têxtil e compreensão de sua cadeia produtiva, apresenta-se na Figura 15 a sua estrutura.

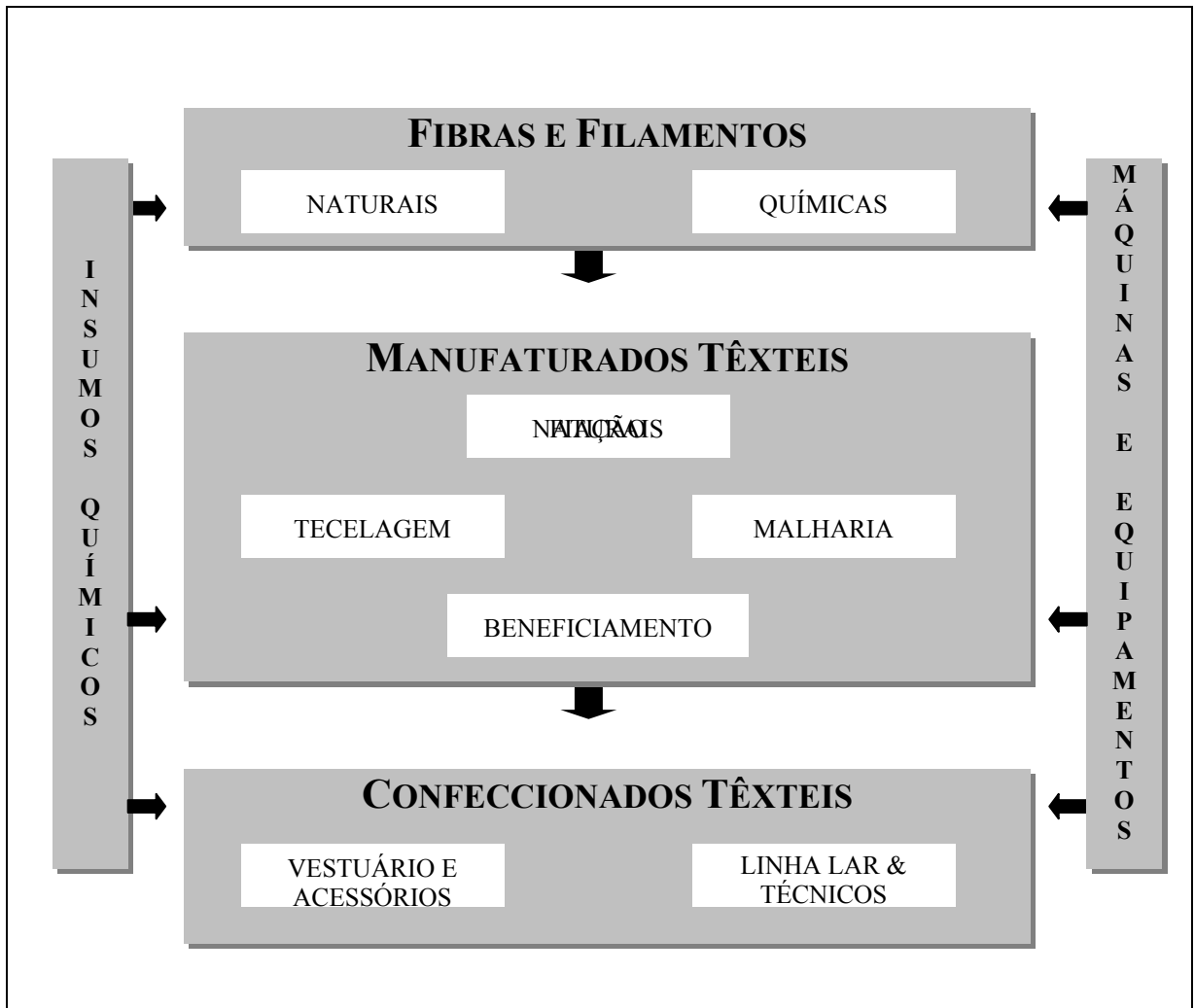


Figura 15 - Estrutura da cadeia produtiva têxtil

Fonte: IEMI,(2001 p.41)

Observa-se a interação entre os segmentos fornecedores de equipamentos, produtos químicos, fibras e filamentos com os produtores de manufatura dos fios, tecidos, malhas e produtos têxteis confeccionados.

Um entendimento mais analítico sobre o que é a cadeia de produção têxtil é apresentado pelo IEMI (2001, p.46), ao considerar apenas as etapas industriais, retirando, portanto, os segmentos produtores de fibras naturais (vegetais e animais).

A cadeia têxtil pode ser fracionada em três grandes segmentos industriais, cada um com níveis diferentes de escala. O segmento fornecedor de fibras e filamentos químicos, juntamente com o de fibras naturais (setor agropecuário), produz matérias-primas básicas que alimentam as indústrias do setor de manufaturados têxteis (fios, tecidos e malhas) e da confecção de bens acabados

(vestuário, linha lar etc.). Tal comparativo possibilita entender a estrutura operacional do setor têxtil.

Embora as empresas de confecções destinem esforços para reunir atividades com a finalidade de produzir e comercializar seus produtos, a cadeia de valores destas difere dos concorrentes, em virtude de sua história, estratégias e sucessos na sua implantação. Assim, o entendimento dos segmentos na cadeia de valor permite à empresa ajustar sua cadeia, resultando na redução de custos e no diferencial estratégico em relação à concorrência.

Nesta perspectiva, Porter (1989, 33-36) comenta que a cadeia de valor é um conjunto de processos que interliga desde a origem das matérias-primas até o produto final para o consumidor. Desta forma, a análise da cadeia de valor deve valorizar os processos que agregam valor ao produto e que o cliente esteja disposto a pagar, pois este é o foco principal da gestão estratégica de custos.

A organização, vista num contexto amplo, faz parte de um processo chamado cadeia de valor. Neste processo, a busca pela diferenciação é essencial na competitividade do mercado. Este diferencial é alcançado com a gestão estratégica da cadeia de valor, onde se valoriza ações diferenciadas em relação aos concorrentes.

Nas empresas de confecção, esta competição passa pela identificação de onde está situada a empresa na cadeia de valor. Deste modo, a cadeia pode iniciar-se na produção de algodão, fio, malha, tingimento, estampagem, comercialização, corte, confecção etc. Após essa fase, faz-se necessário também entender como está a concorrência no segmento. Depois compara-se as duas posições para efetuar as análises dos gargalos e das vantagens comparativas ou competitivas entre os concorrentes.

A principal vantagem do estudo da cadeia de valor é de que a empresa passa a compreender como é o comportamento do mercado no qual está inserida, além de definir claramente em quais pontos pode desenvolver as atividades estratégicas em relação à concorrência.

Nesta mesma perspectiva, o estudo da cadeia de valor também traz subsídios informacionais importantes ao processo de implantação da controladoria na organização.

3.3 APRESENTAÇÃO DA EMPRESA OBJETO DE ESTUDO

Morena Rosa, empresa privada, registrada sob a denominação social de Morena Rosa Indústria de Confecções Ltda, atua no comércio atacadista de artigos do vestuário há nove anos, com sede em Cianorte e filias nas cidades de Indianópolis e Paranaíba, no estado do Paraná.

Constituída em 1º de fevereiro de 1993 por três sócios, sendo dois apenas sócios quotistas, tem como foco principal a moda feminina.

Atualmente, possui um patrimônio formado por cinco salões na cidade de Cianorte, um na cidade de Paranaíba e outro em Indianópolis, sendo estes dois últimos voltados exclusivamente à prestação de serviços de mão-de-obra. A capacidade de produção instalada gira em torno de 50 mil peças por mês, além de uma frota de 10 veículos para entrega.

Dispõe de 300 empregados diretos, aproximadamente 150 fornecedores de matéria-prima e produtos secundários, uma carteira de 2 mil clientes ativos. Opera com seis coleções anuais, numa média de quarenta e cinco modelos em cada coleção, com faturamento anual de 15 milhões de reais. Sua clientela está baseada em lojas de multimarcas, *shopping center's* e pequenos magazines, que atendem às classes sociais média e média-alta.

A missão da empresa Morena Rosa é “garantir sucesso a seus clientes oferecendo produtos e serviços com conforto, elegância e sensualidade, a um preço competitivo, garantindo lucratividade através de uma equipe de colaboradores especializada e motivada”.

Por sua vez, a visão consubstancia-se em “ser uma organização de postura ética que valoriza a mulher moderna, através de produtos de qualidade, e ser uma das melhores e mais rentáveis empresas de moda jovem do Brasil”.

A política de qualidade busca desenvolver uma cultura que permita a satisfação de seus clientes internos e externos.

A apresentação da empresa e seus aspectos gerais é de fundamental importância para que se possa desenvolver a proposta de implantação da controladoria, bem como o entendimento de seu processo decisório descrito a seguir.

3.4 O PROCESSO DECISÓRIO DA EMPRESA

A Morena Rosa é uma empresa familiar de médio porte, tributada com base no lucro real e dirigida atualmente por um conselho de administração, composto por um dos sócios fundadores e demais gestores.

A gestão dos negócios é desenvolvida pelos membros do conselho de administração, que procuram manter um caráter empreendedor, acreditando na expansão e na diversificação dos investimentos. Utiliza como instrumento gerencial o planejamento estratégico desenvolvido pelo próprio conselho de administração.

Por sua vez, o planejamento operacional é desenvolvido, a partir do planejamento estratégico, pelo gerente responsável da área, com o suporte do gerente administrativo financeiro. É executado pelos encarregados de cada departamento, juntamente com o apoio de seus colaboradores.

Ressalta-se que todas as áreas são acompanhadas pelo diretor geral da empresa, que, apesar de acreditar na política de delegar funções e autoridade, ainda mantém um certo grau de controle geral da organização.

A diretoria procura manter-se aberta aos gestores, preconizando o acesso de todos a qualquer tipo de informação. Estes podem representá-la em diversas ocasiões, seja sob o ponto de vista social, comercial ou jurídico. Dessa forma, possuem autonomia para a tomada de decisões.

Como modelo organizacional de suas atividades e funções, a empresa utiliza a departamentalização funcional, conforme demonstra-se na Figura 16.

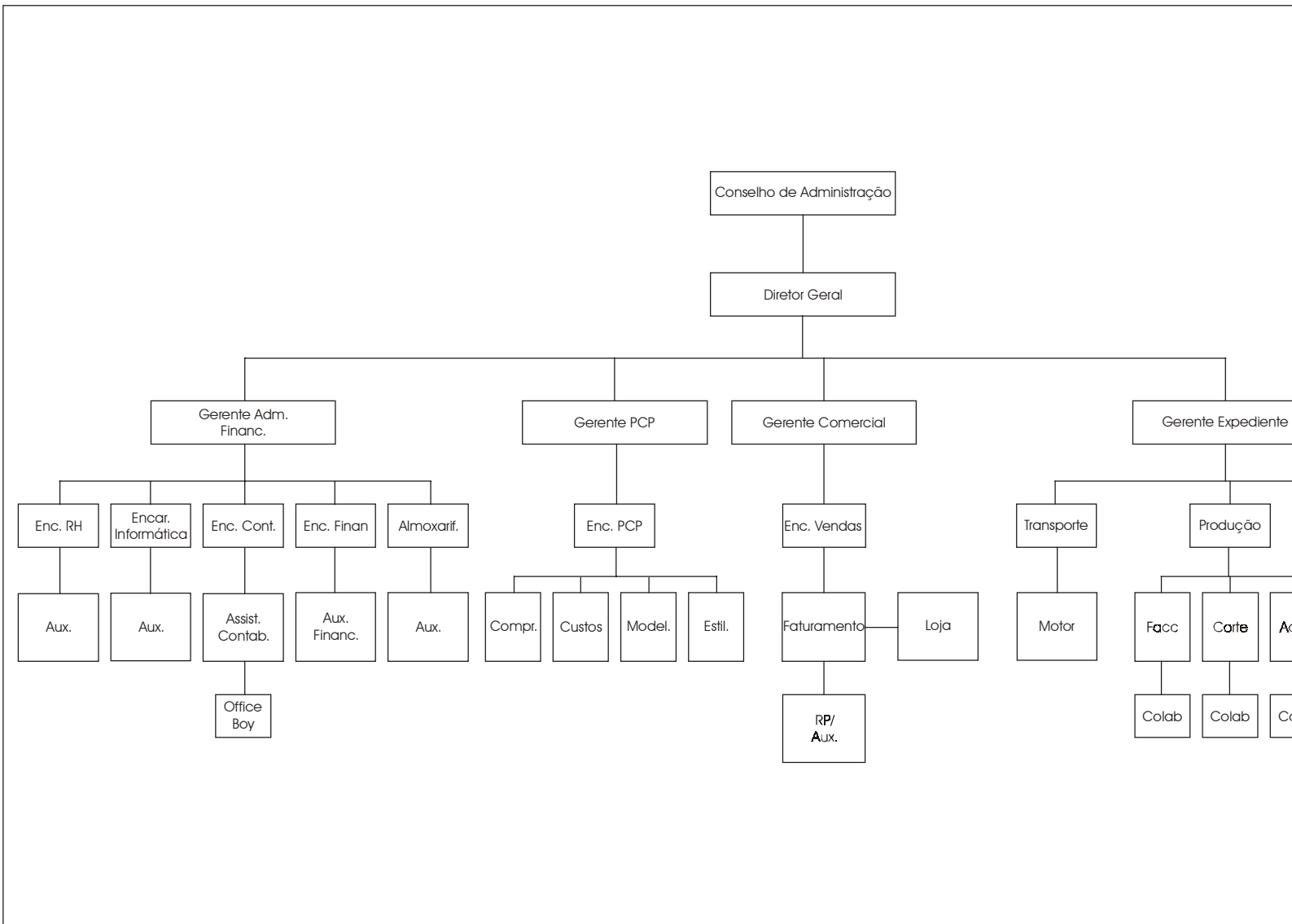


Figura 16 - Modelo organizacional de atividades e funções da empresa

De acordo a estrutura organizacional departamentalizada, a empresa apresenta as seguintes funções:

- conselho de administração - composto pelo sócio fundador, os gerentes comercial, de expediente, de planejamento e controle da produção - PCP, e o gerente administrativo financeiro, tendo sob sua responsabilidade a tomada de decisões quanto às questões estruturais, estratégicas, táticas e operacionais;
- diretor geral - acompanha e supervisiona os resultados de todas as áreas da empresa;
- gerente administrativo financeiro - dirige processos ligados à área financeira e assessora os departamentos de suporte à administração;
- gerente de PCP - realiza atividades de gerenciamento e controle de coleções, pesquisa de novas tendências da moda, aprovação de desenhos e modelagem, compra de tecidos e aviamentos, custo do produto;
- gerente comercial - divulga e comercializa os produtos oferecidos pela empresa, bem como supervisiona os profissionais ligados diretamente às vendas e faturamento;
- gerente de expediente - coordena os departamentos de produção, manutenção, e transporte de produtos industrializados e comercializados pela empresa;

Assim a empresa, ao estabelecer suas metas de forma departamentalizada, procura cumprir o planejamento, para manter ao longo do processo de execução o controle de suas ações.

Diante do exposto, observa-se que a descrição destes fatores organizacionais consubstancia-se como peça fundamental para que se possa desenvolver a controladoria na empresa. Além disso, o entendimento de seu sistema de informações apresentado na seqüência, é necessário para buscar o devido suporte ao processo decisório dos gestores.

3.5 O sistema de informações da empresa

Esta seção aborda o sistema de informações da empresa, a tecnologia utilizada pela mesma para gerar as informações e o fluxo de informações de cada departamento.

Os sistemas de informações objetivam fornecer condições para que os resultados reais das operações sejam apurados e comparados com os previstos. Isto só é possível mediante a integração dos sistemas de orçamentos, que fornecem os resultados previstos para determinada atividade, com a contabilidade, que dispõe dos resultados efetivamente realizados.

Cassaro (1999, p.25-26) menciona que, as informações geradas pelos Sistemas de Informações Gerenciais (SIG) compõem um dos maiores e mais valiosos ativos de uma empresa. Pode-se afirmar que uma empresa é mais dinâmica em relação a outras, na medida em que utiliza melhor a informação gerada por seus sistemas, e tenha pessoas qualificadas que saibam fazer uso destas informações em suas decisões.

As informações geradas por um sistema podem ser de natureza interna, como: posições de vendas, compras e estoques. Ou de natureza externa, como: posição de entrega de fornecedores, indicadores econômico-financeiros, informações de mercado e satisfação de clientes.

De acordo com Peres Junior, Pestana e Franco (1997, p.31), a controladoria faz uso dos sistemas de informações para apoiar seus gestores no processo de tomada de decisão por meio de informações extraídas dos sistemas operacionais.

Neste sentido, os SIG's favorecem a empresa, à medida que otimizam o processo de gestão, diminuem os custos das operações, facilitam o acesso às informações, proporcionam maior rapidez na tomada de decisão e propiciam a melhoria dos resultados econômico-financeiros.

3.5.1 O ERP como ferramenta de suporte ao sistema de informações da empresa

O sistema ERP - *Enterprise Resource Planning* Planejamento de Recursos Empresariais busca dar suporte, em termos de tecnologia da informação, para os

sistemas de informações voltados à tomada de decisão de um determinado empreendimento.

A organização objeto de estudo encontra-se em fase de implantação de um sistema de gestão empresarial, utilizando como ferramenta o ERP, em fase intermediária. Por conseguinte, onde os gestores buscam orientar todos os seus colaboradores sobre a necessidade do aprendizado contínuo, com vistas a profissionalização da empresa.

Com o auxílio desta ferramenta, as informações são compartilhadas no mesmo momento em que as várias transações da empresa ocorrem. Assim, no instante em que o departamento comercial registra o pedido de venda para um cliente, o departamento financeiro visualiza uma receita que poderá estar disponível nos próximos dias. Da mesma forma, o departamento de suprimentos verifica a necessidade de renovar os estoques, ou ainda, programar novas entregas do mesmo produto na data requerida pelos clientes.

Uma das principais vantagens do sistema ERP é evitar o retrabalho, pois os dados são inseridos uma única vez, alterando simultaneamente todas as informações das áreas relacionadas, assegurando, desta maneira, integridade e tempestividade das informações.

A direção da empresa espera, com o término da implantação do ERP, orientar o corpo técnico e gerencial da organização, para a utilização racional dos recursos da informática, bem como o desenvolvimento e aplicação de sistemas computadorizados, na solução de problemas de cunho empresarial.

Com o apoio do ERP em todos os setores da empresa, agiliza-se o fluxo de informações desta, distribuído por departamentos. Assim, na seqüência demonstra-se como ocorrem as etapas em que os funcionários alimentam, com dados, o sistema, de modo a gerar relatórios para o processo de controle.

3.5.2 O sistema de informações do departamento de pcp

As células produtivas da empresa, para um melhor desempenho de suas atividades, contam com o sistema integrado de gestão, onde podem exercer o PCP - Planejamento e Controle da Produção, alcançando maior eficácia nos resultados. Segundo Slack et al. (1997, p.57), planejar e controlar a produção é o ato de decidir

sobre o modo mais coerente de empregar recursos de produção, onde possibilita-se a execução do que foi previsto.

Desta forma, o PCP tem por finalidade gerir os estoques, para que este mantenha-se em nível baixo e reduza os impactos financeiros concernentes ao custo do um capital parado, além da programação, emissão e acompanhamento das ordens de produção. A Figura 17 apresenta o fluxo de informações do PCP da empresa.

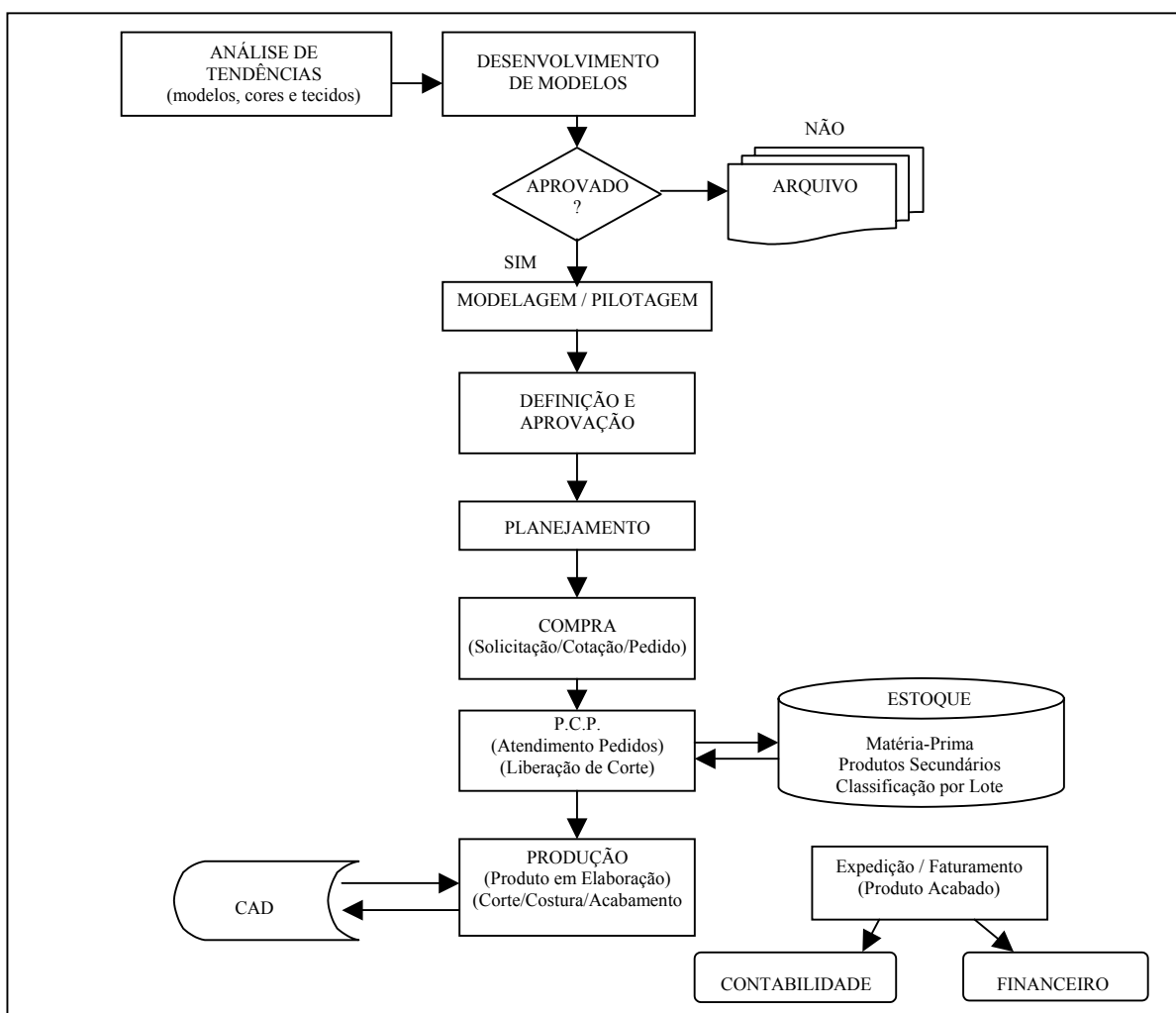


Figura 17 - Fluxo de informações do PCP

Fonte: elaborado pelo autor

O planejamento estratégico da empresa em questão, prevê, normalmente, seis coleções por ano, e delimita o número de novos modelos a serem lançados no mercado.

Por meio de pesquisas realizadas em feiras nacionais e internacionais, revistas do segmento, internet, fornecedores, entre outras fontes, obtêm-se

informações que ajudam a identificar as novas tendências da moda, sobretudo, referente a cores, tecidos e modelagem, que podem influenciar o mercado consumidor.

De posse destas informações, inicia-se o processo de criação e desenvolvimento de diversos desenhos, os quais são submetidos à análise comercial para escolha dos futuros modelos e tendências.

O próximo passo é a elaboração do molde e a confecção da peça piloto para cada modelo. A seguir, preenche-se a Ficha Técnica do Produto, utilizando-se o sistema ERP, e identifica-se os insumos que compõem o custo variável da cada modelo.

Na fase seguinte, a peça piloto passa a ser avaliada nos aspectos comerciais, apresentação estética, combinação de cores, dificuldades de ordem produtiva e custos.

Aprovado o modelo em todas as fases, fixa-se a quantidade inicial a ser produzida e os prazos para o início da produção. Na seqüência, insere-se no sistema ERP as informações para o Planejamento do Corte.

Com esses dados, o setor de PCP gera a previsão de insumos que serão utilizados no processo produtivo, enviando-a ao Departamento de Compras. Este, após realizar as cotações, insere-a no sistema ERP para facilitar a escolha do fornecedor. Após inserção das cotações o sistema ERP expedirá uma ordem de compra a ser encaminhada aos fornecedores e ao almoxarifado.

A ordem de compra visa facilitar o processo de recebimento e conferência do pedido realizado, assim como agilizar a inserção do fornecedor no cadastro da empresa. Após a entrada da nota fiscal, é gerado o controle de contas a pagar, bem como são atualizados os saldos dos estoques e realizada a escrituração fiscal e contábil.

Os produtos recebidos no almoxarifado são classificados por lotes e liberados ao PCP para o início do processo produtivo.

Na seqüência, é encaminhada a liberação do corte ao setor de encaixe (CAD) e para o setor de almoxarifado, que irá separar os tecidos e aviamentos conforme as requisições de materiais. Estas requisições movimentam o estoque e identificam o volume de material consumido.

Após a realização do encaixe dos moldes, inicia-se o processo produtivo, o qual divide-se em três etapas: corte, costura e acabamento.

Primeiramente, são cortados os tecidos, originando o controle de estoque de produtos em elaboração, que serão na segunda etapa, distribuídos em células (unidades produtivas), dentro dos setores de costura da empresa. Com o término de suas atividades, este irá encaminhar a produção ao setor de acabamento, onde se processa a revisão final do produto e controle de qualidade.

Por fim, concluindo o processo produtivo, o produto é encaminhado ao setor de expedição, para controle de estoque dos produtos acabados, onde permanecerá até o faturamento dos pedidos. Quando da venda dos produtos inicia-se a geração de informações de natureza econômica e financeira.

Na Figura 18 evidenciam-se os relatórios que o sistema ERP disponibiliza aos gestores para auxiliá-los na gerência das atividades.

RELATÓRIO	FINALIDADE
Ficha técnica	Contém especificações do produto, como: formato, medidas, apresentação, matéria-prima, aviamentos. Possibilita padronizar a confecção do produto. Fornece dados que irão compor o custo do produto.
Planejamento de corte	Informa as referências a serem produzidas e data prevista para que este produto entre em fabricação, classificando-as por cor, quantidade e tamanho.
Previsão de consumo	Fornece a previsão de consumo de materiais necessários a fabricação do produto.
Solicitação de compra	Documento que permite ao gestor de compras efetuar as devidas cotações, postando-as no sistema para escolha do melhor fornecedor.
Ordem de compra	Tem a finalidade de efetivar a compra do produto, sendo emitida uma via para o fornecedor e outra para o almoxarifado para recepção da compra.
Autorização de pagamento	Documento que permite ao setor financeiro efetuar o pagamento das compras realizadas.
Liberação de corte	Demonstra com base nas projeções de vendas a Quantidade necessária de corte a ser liberada ao CAD, para que este proceda o encaixe dos moldes, possibilitando a confecção do produto.
Controle de corte realizado	Informa a quantidade de peças cortadas, classificando-as por referência, cor e tamanho.
Controle de células produtivas	Informa como foi efetuada a distribuição do corte, classificando-o por célula produtiva
Fechamento do corte	Informa se as peças cortadas de determinado lote foram efetivamente produzidas e entregue ao faturamento.

Figura 18 - Relatórios gerados pelo ERP para o departamento de PCP

Fonte: elaborado pelo autor

Este grupo de relatórios possibilita aos gestores do departamento de PCP terem acesso rápido e a qualquer momento sobre as características físicas do produto, gestão de estoques, emissão das ordens de fabricação, consumo de matéria-prima, acompanhamento e controle do processo produtivo, controle e apuração dos custos, previsão de compra de materiais. Isto é importante para atender as necessidades de fabricação, assim como servir de base para a previsão financeira.

3.5.3 Sistema de informações do departamento de expediente

O departamento de expediente contempla as áreas de transportes, produção e manutenção.

O departamento de transporte administra a frota de veículos da empresa e a entrega das mercadorias vendidas. O funcionário responsável pela entrega das mercadorias deve conferir, junto ao cliente, a quantidade de volumes entregues. Quando a venda é efetuada com a condição de pagamento em cheque na data da entrega, este não poderá efetuar-la sem o respectivo recebimento.

O departamento de produção, em interação com o PCP, tem por função fabricar os produtos que atendam as necessidades dos clientes. Deste modo, precisa manter suas células produtivas organizadas, para que possa planejar e efetuar o controle do processo produtivo.

Por fim, o departamento de manutenção, que é o responsável pela organização, limpeza e manutenção preventiva e corretiva das máquinas e equipamentos da empresa.

Na Figura 19 evidencia-se os relatórios que o sistema ERP disponibiliza aos gestores do departamento de expediente para desenvolverem suas atividades.

RELATÓRIO	FINALIDADE
Programação das ordens de fabricação	informar os produtos a serem industrializados de acordo com a prioridade de entrega
Relatório de viagem	informar o roteiro da viagem realizado e gastos
Controle de combustível	informar o consumo médio de combustível por veículo

Figura 19 - Relatórios gerados pelo ERP para o departamento de expediente

Fonte: elaborado pelo autor

Estes relatórios tem por finalidade informar aos gestores destes departamentos quanto a prioridade para produção e entrega de produtos, além de despesas e gastos de viagem.

3.5.4 Sistema de informações do departamento comercial

O departamento comercial é responsável pela realização do marketing e das vendas da empresa. Para Kotler (1998, p. 27-31), marketing é um processo social e gerencial pelo qual indivíduos e grupos obtêm o que necessitam e desejam através da criação, oferta e troca de produtos de valor com outros. Kotler (1998, p.36) alerta que é preciso “assumir que os consumidores, se deixados sozinhos, normalmente, não comprarão o suficiente dos produtos da organização. Assim, a organização deve empregar um esforço agressivo de venda e de promoção.”

Deste modo, a venda preocupa-se em atender as necessidades do vendedor ao transformar seu produto em dinheiro, ao passo que o marketing objetiva, por meio de seu produto, atender as necessidades do consumidor através de seu consumo final. A Figura 20 apresenta o fluxo de informações do departamento comercial.

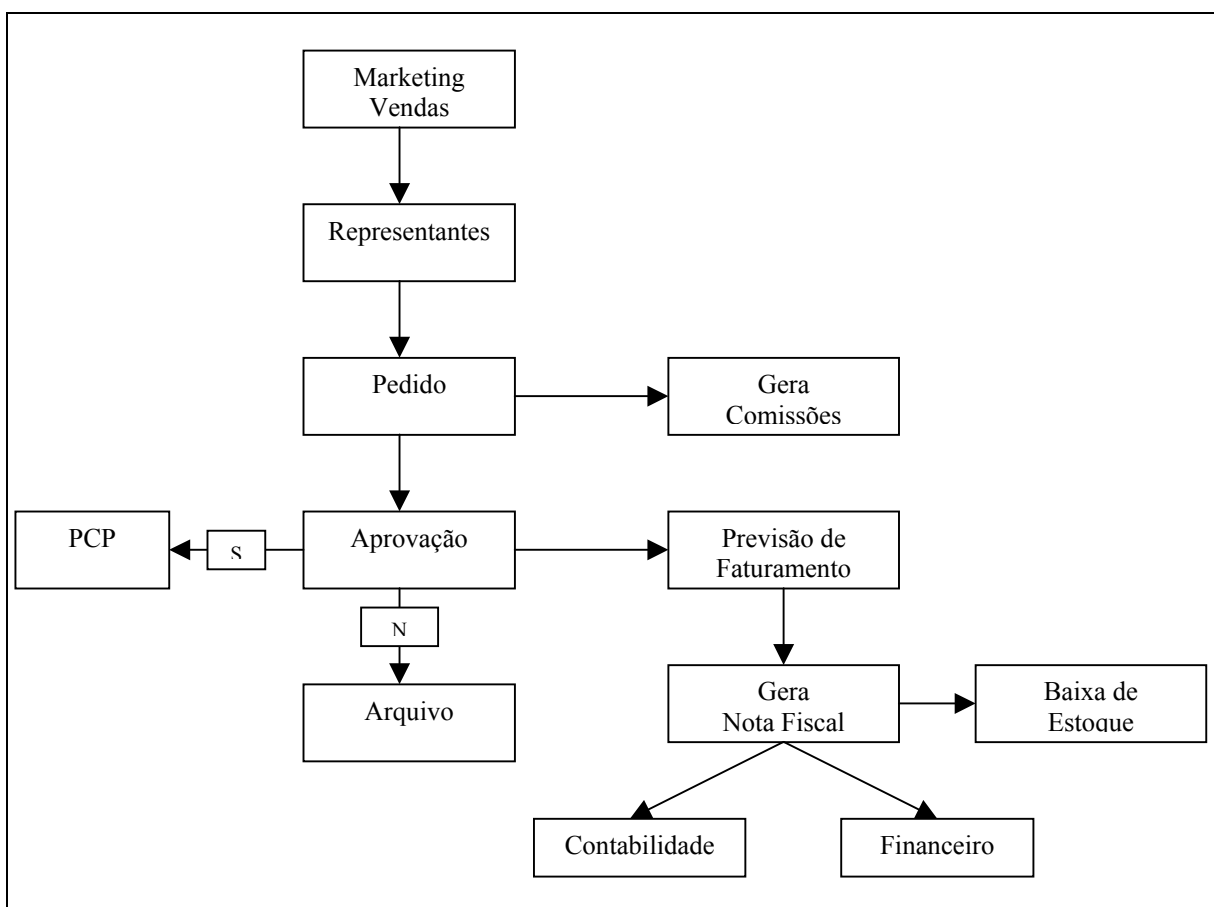


Figura 20 - Fluxo de informações do departamento comercial.

Fonte: elaborado pelo autor

Neste aspecto, a empresa opera com uma equipe de representantes que prestam atendimento individualizado aos clientes, com a finalidade de suprir suas necessidades de consumo e, ao mesmo tempo, gerar recursos financeiros para a organização.

A operacionalização das vendas inicia-se com a emissão do pedido, que é inserido no sistema ERP. Desta forma, é dado início ao fluxo de informações para o PCP, bem como para a previsão do faturamento e da entrega. Gera, ainda, informações de natureza econômico-financeira ao departamento financeiro, para projeção de origens no fluxo de caixa. A efetivação do pedido está condicionada à aprovação de cadastro do cliente, disponibilidade de estoque e data de entrega.

Cabe ainda à área comercial especificar a região, estabelecer e acompanhar as metas de vendas para cada representante, controlar comissões e tabelas de preços.

Como política para facilitar e incrementar as vendas, a empresa utiliza-se de propaganda televisionada, material promocional, brindes, descontos e prazos diferenciados.

Na Figura 21, evidencia-se os relatórios que o sistema ERP disponibiliza aos gestores do departamento comercial.

RELATÓRIO	FINALIDADE
Cópia de pedido	Demonstra o produto desejado pelo cliente, pode ser emitido em bloco de pedido ou efetuado via sistema informatizado.
Vendas por produto	Demonstra o total de vendas por produto.
Vendas por cliente	Demonstra o total de vendas cliente à cliente
Vendas por representante	Informa a venda bruta e comissão de cada representante.
Metas por representante	Permite acompanhar as metas determinadas aos representantes em relação ao total de venda.
Faturamento	Mostra o faturamento de determinado período. Pode ser emitido de modo analítico, sintético, ou por produto.

Figura 21 - Relatórios gerados pelo ERP para o departamento comercial

Fonte: elaborado pelo autor

Esses relatórios possibilitam ao gestor manter-se informado quanto a pedidos de clientes, vendas realizadas por cliente, produto e representante, meta de representantes, bem como suas comissões.

3.5.5 O sistema de informações do departamento financeiro

A gestão financeira da empresa consiste em equilibrar as entradas e saídas de caixa. Para tanto, a organização deve captar as melhores oportunidades de investimento e propostas de financiamento, tendo em vista alcançar um equilíbrio entre a liquidez e rentabilidade da empresa. A Figura 22 demonstra o fluxo de informações do departamento financeiro.

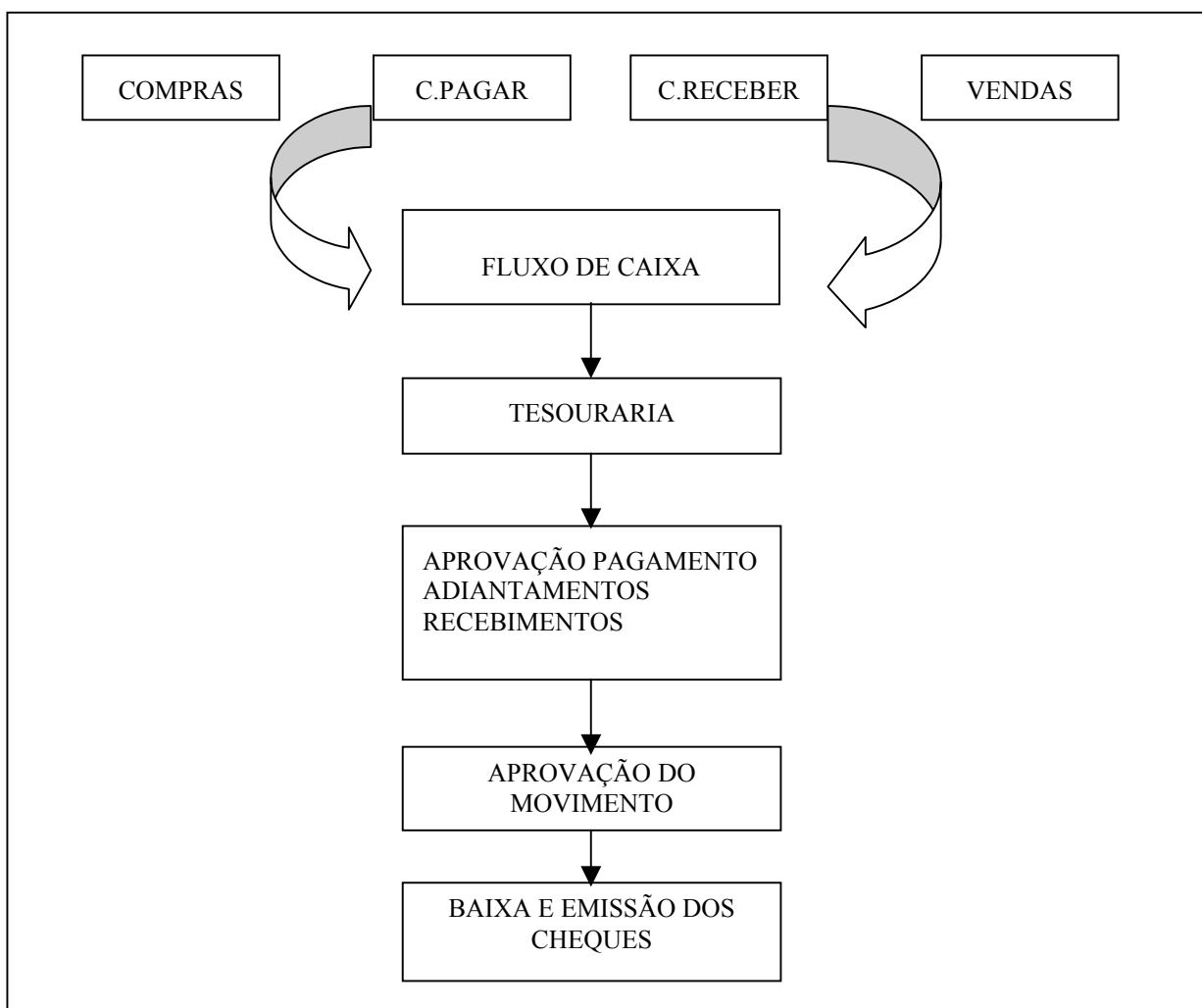


Figura 22 - Fluxo de informações do departamento financeiro

Fonte: elaborado pelo autor

Por meio do sistema ERP, o gestor financeiro pode projetar a situação de liquidez da empresa para datas futuras, verificando as entradas e saídas de caixa.

As entradas no caixa decorrentes de vendas são efetivadas no momento do faturamento dos produtos, dando origem ao registro e controle das contas a receber e aos procedimentos para cobrança, recebimento e quitação das vendas a prazo.

Nesse fluxo de atividades, o encarregado pela cobrança, de posse da fatura emitida contra o cliente, efetuará os procedimentos necessários para cobrança. Quando realizada em cheque, após seu recebimento, este é encaminhado à tesouraria, que remete-o ao banco, seja para depósito à vista ou programado. Caso seja mediante duplicata, a tesouraria integrada com o banco, remete os títulos para cobrança eletrônica, assim evita-se a movimentação de papéis.

Cabe ainda à tesouraria a gestão de saques em conta corrente, aplicações financeiras, captação de recursos e controle de despesas financeiras.

A conferência das contas a receber ocorre diariamente. No momento da liquidação é dada a baixa no sistema financeiro e atualizada a conta corrente do cliente. Em caso de inadimplência, o devedor é inicialmente cobrado via telefone, não havendo sucesso, é encaminhado ao departamento jurídico para protesto ou execução.

Por outro lado, as saídas de caixa são decorrentes das ordens de compras, para pagamento de fornecedores, folha de pagamento, guia de recolhimento de impostos e outros. Cada operação é conferida antes do pagamento, emitindo uma autorização de pagamento assinada pelo responsável do almoxarifado, gerente financeiro e diretor da empresa.

Observa-se que o controle das contas a pagar é constante, sendo que diariamente o responsável emite um relatório das obrigações do dia, e submete-o à análise da tesouraria para verificação das disponibilidades em caixa.

Os pagamentos ocorrerem com cheques à vista, pré-datados ou por meio de sistema integrado com o banco. No mesmo momento em que é efetuada uma baixa no contas a pagar, o sistema atualiza as parcelas remanescentes na conta corrente do fornecedor.

A verificação das disponibilidades da empresa, provenientes da diferença entre recebimentos e pagamentos, ocorre de forma preventiva, por meio de análise do fluxo de caixa. Na Figura 23, apresenta-se os relatórios que o sistema ERP disponibiliza aos gestores para auxiliá-los na administração do fluxo de caixa.

RELATÓRIO	FINALIDADE
Receita/Despesa por período	Apresenta as receitas ou despesas incorridas em determinado período. Pode ser emitido em regime de caixa ou competência.
Evolução da receita e da despesa	Demonstra a evolução da receita ou despesas em determinado período. Pode ser emitido por regime de caixa ou competência.
Despesas por conta corrente	Apresenta as despesas incorridas em determinado período, classificando-as por conta corrente bancária. Ex. CPMF
Contas a pagar/pagas	Demonstra as contas a pagar ou pagas. Pode ser classificado em ordem de fornecedor, vencimento ou valor.
Contas a receber/recebidas	Demonstra as contas a receber ou recebidas. Por ser classificado por data de vencimento ou posição de cobrança (cheque ou duplicata)
Cobrança	Apresenta as parcelas de clientes que encontram-se vencidas.
Operações com cheque e duplicatas	Apresenta os cheque ou duplicatas que estão disponíveis para negociação no mercado financeiro.
Acompanhamento de saldo devedor em conta corrente	Caso a empresa utilize recursos de conta garantida, este relatório irá projetar os juros que serão cobrados no período.
Movimento de caixa	Permite acompanhar as movimentações realizadas no caixa.
Fechamento do movimento financeiro	Permite acompanhar toda a movimentação financeira que ocorreu no dia.
Disponibilidade de caixa e banco	Apresenta de modo sintético a disponibilidade existente em caixa e bancos a qual a empresa movimenta.
Fluxo de caixa	É projetado, considera somente as compras e vendas efetuadas, não apresenta projeções em relação a compra e vendas.
Limite de crédito de cliente	Permite acompanhar o limite de crédito de cada cliente.

Figura 23 - Relatórios gerados pelo ERP para o departamento financeiro

Fonte: elaborado pelo autor

O uso destes relatórios possibilita o acesso à informações quanto a tesouraria, contas a pagar, contas a receber, crédito e cobrança, além de demonstrar em tempo presente ou futuro, a situação de liquidez da empresa. Pode, inclusive, ajudar a projetar as vendas realizadas pelo departamento comercial.

3.5.6 Sistema de informações do departamento administrativo

A área administrativa engloba os departamentos de contabilidade, recursos humanos, informática, e almoxarifado.

O departamento contábil fornece aos gestores demonstrações contábeis, controle de ativo imobilizado e contabilidade tributária. As demonstrações contábeis evidenciam a situação patrimonial e de resultado da empresa, sendo elaboradas apenas duas demonstrações, a Demonstração do Resultado do Exercício e o Balanço Patrimonial. O controle do ativo imobilizado trata do registro dos bens adquiridos, especificando o valor, vida útil, depreciação e local de utilização. E a contabilidade tributária destina-se à apuração de impostos e informações ao fisco. Sendo, também, responsável pela administração de informações do almoxarifado.

O departamento de recursos humanos é responsável pelo gerenciamento, programação e realização de atividades para o desenvolvimento dos funcionários, recrutamento e seleção de pessoal, análise e descrição de cargos e salários. Acompanha também os aspectos trabalhistas, desenvolvendo atividades de cadastro de funcionários, controle de horários, registros, folha de pagamento, férias, 13º salário, recolhimento de encargos, entre outras atividades.

O departamento de informática é responsável pela implantação do sistema integrado de gestão da empresa. Tem como atividade o treinamento de usuários, para um correto manuseio do sistema de informação e manutenção de máquinas e equipamentos de informática.

Na Figura 24 evidencia-se os relatórios que o sistema ERP disponibiliza aos gestores do departamento administrativo para desenvolverem suas atividades.

RELATÓRIO	FINALIDADE
Demonstrações contábeis	Balanço Patrimonial, D.R.E. controle de imobilizado, registro de entradas e saídas, e controle tributário.
Cargos e Salários	Demonstra a estrutura de cargos e salários da empresa.
Folha de pagamento, férias, 13º sal. e encargos	Informar o custo da mão-de-obra
Relatório de viagem	Informar o roteiro da viagem realizado e gastos realizados
Controle de combustível	Informar o consumo médio de combustível por veículo

Figura 24 - Relatórios gerados pelo ERP para o departamento administrativo

Fonte: elaborado pelo autor

Estes relatórios tem por finalidade auxiliar os gestores na tomada de decisão de suas áreas.

Infere-se do exposto que a apresentação dos departamentos existentes na empresa consubstanciadas de relatórios que o ERP disponibiliza a seus gestores é de fundamental importância para a administração de suas áreas. Esse entendimento, bem como as informações disponibilizadas, são fundamentais para que se possa desenvolver a proposta de configuração da controladoria, a qual é apresentada no próximo capítulo.

4 PROPOSTA DE CONFIGURAÇÃO DA CONTROLADORIA PARA INDÚSTRIAS DE CONFECÇÕES DE PORTE MÉDIO

As empresas encontram-se envoltas em um ambiente de incerteza. Deparam-se com alterações sucessivas na economia, no mercado e crescente aumento da concorrência global. Tal situação tem influenciado significativamente a administração das organizações, requerendo alterações nos modelos de gestão das empresas, para que sejam capazes de processar com eficiência as mudanças ocorridas e reduzir as incertezas que as impactam.

Para tanto, faz-se necessário que a empresa desenvolva processos de controle de gestão, mediante a comparação de padrões previstos, com os realizados, a fim de medir o desempenho e o resultado das ações.

Neste sentido, o controle de gestão é um processo gerencial. Deve assegurar que os recursos obtidos sejam aplicados de maneira eficiente para a realização dos objetivos da organização, bem como mudar o rumo do planejado se isto resultar em benfeitorias. Para sua consecução é necessário a existência da controladoria, esteja ela formal ou informalmente constituída na empresa.

Diante do exposto, delineou-se uma proposta de configuração da controladoria para indústrias de confecções de médio porte. O modelo consubstancia-se num conjunto de conhecimentos e requer a adequação da cultura organizacional, das crenças, valores, atitudes e comportamentos dos gestores.

Assim, a próxima seção inicia-se com a proposta de controle de gestão para indústrias de confecções de porte médio. Na seqüência aborda-se as etapas necessárias para a implantação da controladoria. Em seguida apresenta-se a proposta de configuração da controladoria para empresas de confecções de porte médio.

4.1 Proposta de controle de gestão para indústrias de confecções de porte médio

Os estudos sobre controle de gestão intensificaram-se nas décadas de 80 e 90, face a crescente complexidade das empresas. Kanitz (1976, p.02) vê a função controle como mais um instrumento de administração que a complexidade das empresas exige em troca de um bom desempenho.

A necessidade de controle deu-se em decorrência da descentralização e da delegação de poderes aos diversos trabalhadores no âmbito organizacional. Sendo muito ou pouco formalizado, é essencial para garantir que as atividades de uma empresa se realizem da forma desejada por seus gestores.

Ao iniciar o processo de controle em uma indústria de confecções busca-se o apoio do órgão administrativo controladoria. Este, de comum acordo com a direção da empresa, deve desenvolver seu planejamento estratégico. Por meio deste definem-se os objetivos a serem alcançados e elabora-se o planejamento operacional, com o estabelecimento de metas e recursos que serão empregados nas atividades da organização, para que esta possa desenvolver um bom relacionamento em seu ambiente interno e externo.

Deste modo, na figura 25 mostra-se a proposta do processo de controle para uma indústria de confecções de porte médio.

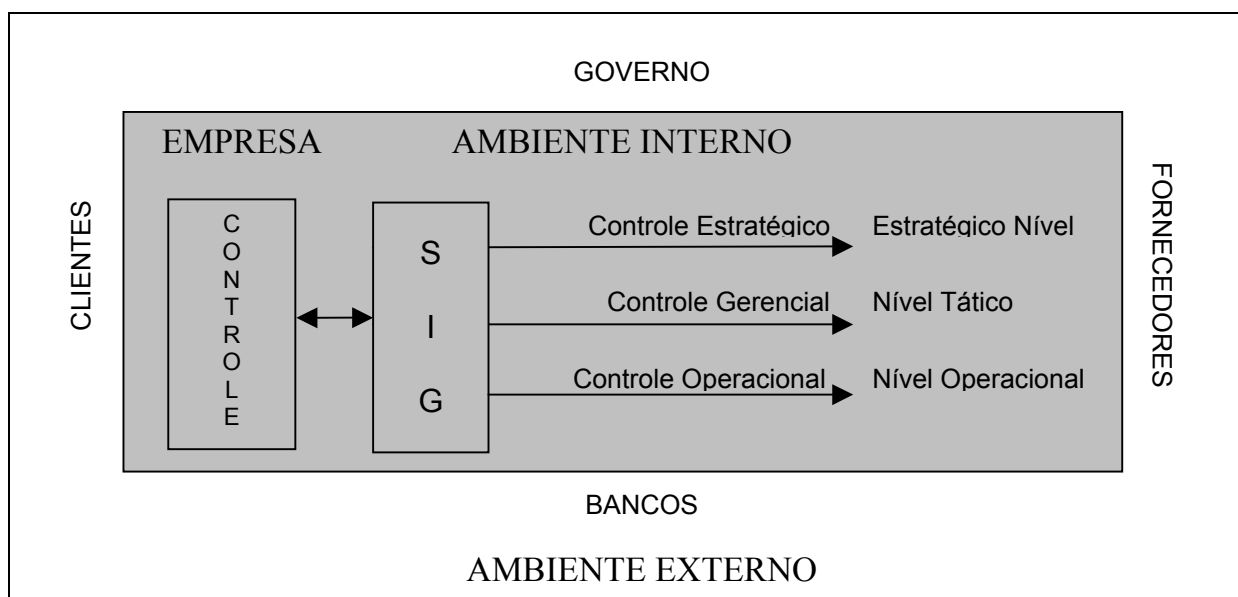


Figura 25 – Proposta do processo de controle para uma indústria de confecções de porte médio

Fonte: elaboração proposta pelo autor

A gestão eficiente do processo de controle pela controladoria possibilita medir o desempenho e o resultado das ações da empresa, além de informar aos gestores as ações corretivas ou de melhorias necessárias. A sua operacionalização, requer informações internas e externas da organização para a fixação dos objetivos. Estas podem ser obtidas e analisadas através de um sistema de informação gerencial, que

deverá estar disponível na organização e conectado aos níveis estratégico, gerencial e operacional.

O controle estratégico destina-se ao nível estratégico e envolve o ambiente interno e externo da organização. Tem por objetivo acompanhar as estratégias da empresa, verificando se os objetivos estabelecidos estão acontecendo conforme o planejado.

O controle gerencial concentra-se nos níveis de gerência, onde tem-se a coordenação das atividades. Este tem por finalidade medir o desempenho dos gestores, fixar e avaliar metas e políticas de curto prazo, facilitar a descentralização e agilizar a disponibilização de recursos para que a empresa possa alcançar os resultados planejados. Decorre em função dos objetivos setoriais, é um meio de avaliação de cada área e seus respectivos sistemas administrativos.

Por sua vez, o controle operacional consiste no acompanhamento do cumprimento das metas estabelecidas da empresa como um todo, ou seja, implica no monitoramento da execução das atividades.

Desta forma, o processo de controle de gestão busca otimizar os resultados da empresa, por meio da coordenação dos esforços dos gestores em cada nível, orientando-os na operacionalização do planejamento empresarial. Assim, o processo de controle de gestão procura contribuir para a manutenção e melhoria da posição competitiva, elaboração de estratégias, planos, direção e operações na organização.

Contudo, para que o controle de gestão cumpra a sua função na empresa, é necessário atentar para as etapas de implantação da controladoria e ações julgadas necessárias para o seu desenvolvimento.

4.2 Etapas necessárias para a implantação da controladoria em indústrias de confecções

As etapas de implantação da controladoria para indústrias de confecções de médio porte, têm suas ações embasadas no modelo proposto para a empresa Morena Rosa. Ressalta-se que o modelo é conceitual, e como cada empresa tem suas próprias particularidades, deve efetuar-se adaptações de modo que a controladoria venha atender as necessidades de controle de gestão da organização.

Para a implantação da controladoria considerou-se as etapas propostas por Nakagawa (1997). Assim, deve-se, inicialmente, realizar uma palestra sobre o

modelo a ser adotado. Esclarecer aos gestores os conceitos e princípios do modelo, para que visualizem as mudanças que ocorrerão na organização após a consolidação da proposta.

Na seqüência visita-se as instalações da empresa para levantamento de suas características principais, faz-se a descrição da estrutura organizacional, processos operacionais, identificação de sistemas de informação e administrativos que suportam as decisões dos gestores, além dos relatórios e práticas gerenciais existentes.

O estudo possibilita conhecer o sistema de controle de gestão da empresa. Além disso, permite acrescentar recomendações, de acordo com os objetivos e princípios do modelo de controladoria pretendido.

Usualmente, o plano de implementação de Controladoria é composto, basicamente, por duas etapas principais: ações imediatas e ações de médio e longo prazo.

As ações imediatas contemplam a introdução de aperfeiçoamentos e melhorais, a médio e curto prazos, nos sistemas existentes na empresa. Estas devem ser acompanhadas de palestras, seminários e treinamentos a grupos de gestores de áreas específicas, como forma de preparar a migração da empresa para sistemas, métodos e procedimentos do novo modelo.

Por sua vez, as ações de médio e longo prazos englobam mudanças de crenças, valores, atitudes e comportamentos, de modo a viabilizar a plena implementação do modelo conceitual da controladoria com as soluções desejadas pela empresa.

Após a explicação dos conceitos e princípios do modelo de controladoria aos gestores da empresa, bem como o levantamento das características principais da organização, na seqüência esclarece-se a metodologia proposta e procede-se a identificação de suas principais necessidades de informações.

No processo de preparação do ambiente empresarial deve-se, inicialmente, realizar uma palestra com a direção da empresa e principais gestores, orientando-os sobre as mudanças que ocorrerão na organização, metodologia e recursos necessários para implantação da controladoria.

Neste momento, deve-se esclarecer que a controladoria propõe instrumentos de ação, voltados à manutenção, melhoria e competitividade da organização. Portanto não é um conjunto de instrumentos burocráticos que tem existência por si

mesmo, é preciso evitar transparecer a idéia de que existe a centralização do poder de quem o administra.

No que concerne à identificação das necessidades de informação, segundo Beuren (2000, p.28), os gestores precisam de informações que estejam de acordo com seus modelos decisórios. Assim, um sistema de informação deve disponibilizar as informações que os gestores necessitam em suas tomadas de decisões.

Deste modo, o processo de controle requer informações que possibilitem a formulação de diretrizes e objetivos, bem como a mensuração de resultados. Essas informações podem ser de natureza interna ou externa à organização. Por conseguinte, é preciso definir quais as informações são necessárias e relevantes para a tomada de decisões dos gestores.

Nesse sentido, questiona-se os gestores quanto ao sistema de informação e processo de controle existente na empresa, e o que a controladoria poderia fazer para apoiá-los em suas atividades produtivas e administrativas, nos seguintes termos:

- a) Qual a informação que o gestor necessita que seja gerada para apoiá-lo no processo de gestão de sua área ou departamento?
- b) Qual o nível de detalhamento desta informação?
- c) Com qual freqüência esta informação necessita ser gerada?

Após as verificações das informações apresentadas pelos gestores, delinea-se o modelo de controladoria para a empresa em estudo.

Neste sentido, na seqüência apresenta-se uma proposta de configuração da controladoria para uma indústria de confecções de porte médio.

4.3 Proposta de configuração da controladoria

Para que o controller possa exercer suas atividades e ajudar a manter a empresa competitiva no mercado, necessita configurar controles formalizados nos níveis estratégico, gerencial e operacional em consonância com a missão, visão, objetivos e negócio da organização. Deve, ainda, desenvolver modelos de controle em seu sistema de informações, contribuindo, assim, para a melhoria da gestão empresarial.

Particularmente no que diz respeito ao modelo, neste estudo é a demonstração escrita de parte da realidade observada a qual se deseja utilizar como

meio de gerenciar a realidade da empresa. Na figura 26, demonstra-se o modelo de controladoria proposto para a empresa Morena Rosa.

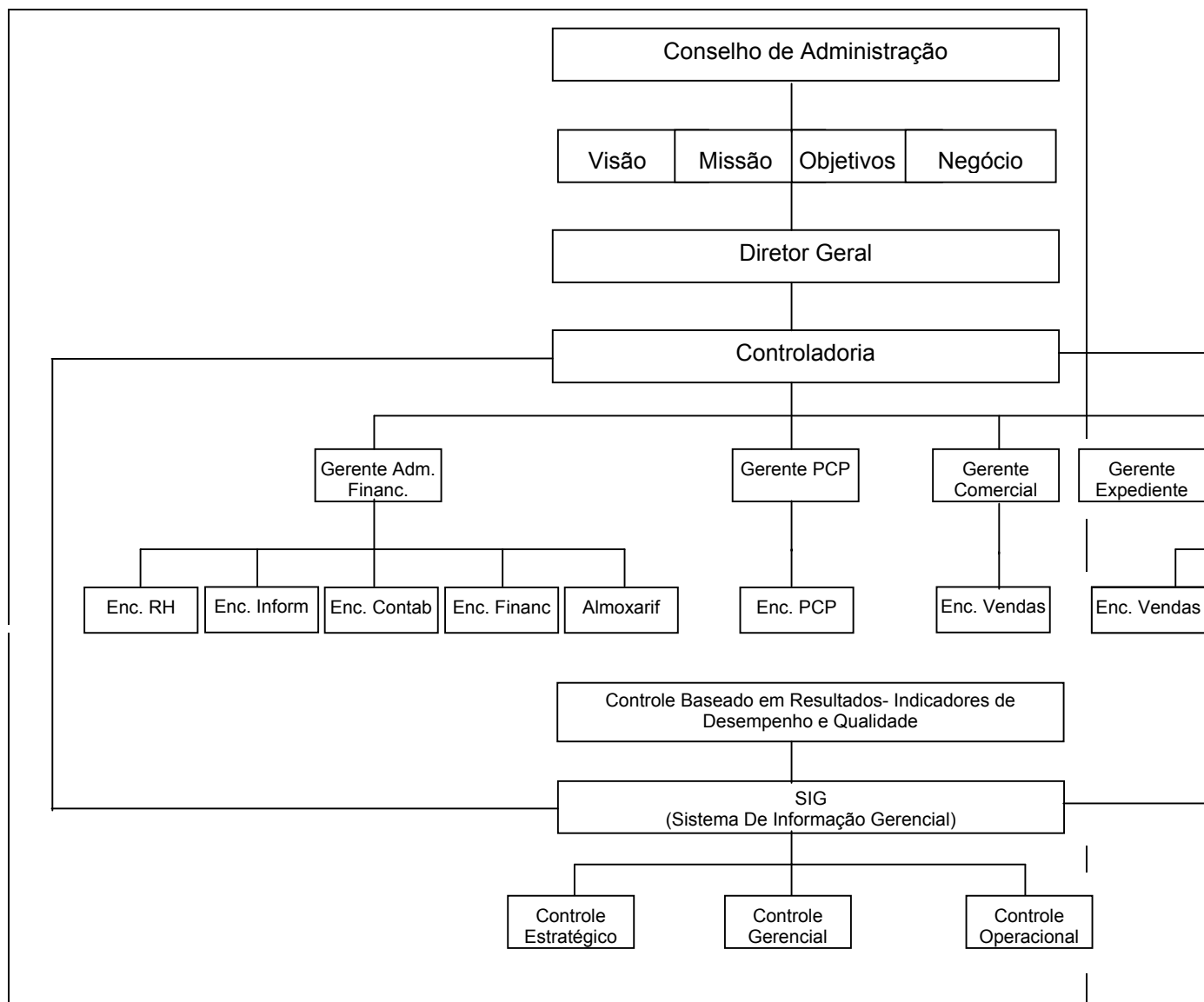


Figura 26 - Modelo de controladoria proposto para a empresa Morena Rosa

Fonte: Elaboração proposta pelo autor

Observa-se que a controladoria está intimamente envolvida com a busca do controle organizacional por meio do Sistema de Informação Gerencial - SIG. No entanto, para alcançá-la, faz-se necessário definir modelos de controle de gestão que conduzam ao cumprimento da missão empresarial e ao alcance dos objetivos estabelecidos para o nível gerencial.

O modelo apresentado pode ser entendido como um conjunto de princípios e definições que decorrem de crenças específicas da empresa e assim traduzem as crenças e valores dos principais gestores da organização. Nele estão definidas as diretrizes de como os gestores serão avaliados e os princípios de como a empresa será administrada.

Neste sentido, cabe à controladoria atuar como um órgão de suporte da alta administração, fornecendo informações sobre a situação estática e dinâmica da empresa, procurando demonstrar os pontos que põem em risco ou reduzem a sua rentabilidade. Tem ainda, por peculiaridade de sua função a necessidade de manter a sinergia entre a direção da empresa e seus departamentos, orientando-os na administração, desenvolvimento e controle estratégico, gerencial e operacional de suas áreas.

Um adequado sistema de informação deve permitir a integração dos vários departamentos, funções e especialidades da organização, medindo o desempenho dos gestores com a utilização de indicadores que efetuarão a comparação entre o resultado obtido e as metas planejadas.

Tal controle é especialmente importante por tratar-se de uma empresa industrial de confecções de médio porte, que trabalha de maneira descentralizada, com autonomia delegada aos gestores e em um ambiente altamente competitivo, com elevada concorrência e nível de profissionalização.

Sendo assim, o modelo de controladoria proposto busca fazer frente às necessidades informacionais percebidas na empresa Morena Rosa. Não obstante, na seqüência, a partir desta observação na empresa objeto de estudo, são sugeridas melhorias em seu processo de controle de gestão com indicação de alguns instrumentos de controle para cada gerência.

4.3.1 Departamento de planejamento e controle da produção

O planejamento e controle da produção necessita de informações quanto ao volume de produção, compras e estoque, tempo de fabricação e consumo de matéria-prima.

O controle sobre volume de produção e tempo de fabricação objetiva informar aos gestores o tempo necessário que um lote de produtos em processo de fabricação leva para estar a disposição do departamento de expedição, passando pelas fases inicial que é o corte, até sua fase final que é o acabamento.

Ao ser aprovado um modelo, estando este com sua ficha técnica concluída, o departamento de PCP necessita ter conhecimento quanto ao consumo de matéria-prima a ser utilizada na fabricação deste. Neste sentido, faz-se necessário verificar no almoxarifado o estoque disponível, para que efetuem as compras necessárias.

Ao mencionar suas necessidades, o gestor desta área especificou que as informações em relação ao volume de produção, compras e consumo de matéria-prima devem estar dispostas por produto diária ou semanalmente. Por sua vez, quanto ao volume de estoque necessita saber qual o nível de estoque mínimo ou máximo por produto, assim como aqueles produtos que encontram-se sem giro.

A Figura 27 demonstra a necessidade de informações do departamento de planejamento e controle da produção e o controle proposto.

Necessidade de informação	Controle proposto
Volume de produção	Maior interação com o departamento de vendas
Volume de compras	
Volume de estoque	
Tempo de fabricação	
Consumo de matéria-prima	

Figura 27 - Informações necessárias e controle proposto ao departamento de PCP.

Fonte: elaborado pelo autor

Diante do exposto, sugere-se a este departamento uma maior interação com a área de vendas para que, com base nas vendas projetadas, realize suas compras e definam o volume de produção.

4.3.2 Departamento de Expediente

O departamento de expediente envolve as áreas de transporte, produção e manutenção. As necessidades de informações relacionadas por estes departamentos são apresentadas na seqüência.

4.3.2.1 Departamento de Transporte

Suas necessidades quanto a informações são simples, referem-se a controle de viagem, abastecimento e manutenção de veículos. Na Figura 28 demonstra-se as necessidades de informações e controle proposto para este departamento.

Necessidade identificada	Controle proposto
Controle de viagem	Controle de apólices de veículos
Controle de abastecimento	
Controle de manutenção de veículos	

Figura 28 - Informações necessárias e controle proposto ao departamento de transporte

Fonte: elaborado pelo autor

Sugere-se para este departamento, por intermédio da controladoria, relatórios que demonstrem o controle de seguro de veículos.

4.3.2.2 Departamento de Produção

O departamento de produção, na busca por controle de suas células produtivas necessita de informações quanto ao tempo de fabricação de cada modelo ou referência que entra em sua linha de produção, este consiste em registrar na ficha de cada produto as informações sobre as atividades e tempos necessários para fabricá-lo. Relatório diário de horas paradas por célula produtiva onde demonstra-se os motivos que ocasionaram as paradas no processo produtivo, e índice de produtividade de suas células produtivas que apontará qual o percentual de produção atingido.

Na Figura 29 mostra-se as necessidades de informações do departamento de produção e propostas de controle por intermédio da controladoria.

Necessidade identificada	Controle proposto
Controle de atividades e tempos	Controle de desperdício
Controle de horas paradas	Controle da ociosidade
Índice de produtividade	Controle da ineficiência

Figura 29 - Informações necessárias e controle proposto ao departamento de produção.

Fonte: elaborado pelo autor

Com a função específica de oferecer produtos adequados ao uso, que atendam perfeitamente as necessidades dos clientes, sugere-se para este departamento, por intermédio da controladoria, o controle de desperdício, da ociosidade e da ineficiência. Assim terá melhores condições para manter o controle do processo produtivo.

4.3.2.3 Departamento de Manutenção

As necessidades de informações deste departamento também apresentam-se de modo simplificado, onde faz-se necessário o controle de manutenção de máquinas e equipamentos de costura e outros semelhantes.

A Figura 30 apresenta a necessidade de informação identificada para este departamento, assim como a proposta de controle da controladoria.

Necessidade identificada	Controle proposto
Controle de manutenção de máquinas e equipamentos de costura e outros semelhantes	Controle de garantia de máquinas e equipamentos de máquinas de costura e outros semelhantes

Figura 30 - Informações necessárias e controle proposto ao departamento de manutenção.

Fonte: elaborado pelo autor

Propõe-se para este departamento a utilização de controle de garantia de máquinas e equipamentos de costura e outros semelhantes.

4.3.3 Departamento comercial

O departamento comercial envolve as áreas de vendas, faturamento, e loja. Para melhor desenvolver esta atividade, o gestor manifestou a necessidade por informações quanto a: volume total de vendas, especificando peças e valor; condição de pagamento; giro do estoque dos produtos vendidos; abatimentos e descontos concedidos; relatório de abertura de novos clientes, promoções, propagandas e publicidade em relação ao volume vendido.

Estas informações devem estar detalhadas de modo que possa avaliar: cliente, produto, região e representante.

Mensalmente considera necessário saber para quais produtos foram concedidos abatimentos e descontos e o motivo para tal. Assim como os gastos com propaganda, publicidade, promoções e eventos em relação ao total faturado da coleção.

Com periodicidade semanal, precisa estar informado quanto ao cadastro de abertura de novos clientes e o giro de estoques dos produtos vendidos. Isto auxilia ao PCP, assim como orienta a direcionar os produtos com baixo índice de vendas.

A Figura 31 apresenta a necessidade de informações e os controles propostos ao departamento comercial.

Necessidade identificada	Controle proposto
venda total. peças e valor	Indicadores de qualidade
Estatística de venda	Indicadores de competitividade
prazo médio de giro de estoque	
Descontos, abatimentos e descontos	
Abertura de novos clientes	
Promoções, propaganda e publicidade/volume de vendas	

Figura 31 - Informações necessárias e controle proposto ao departamento comercial.

Fonte: elaborado pelo autor

Devido a concorrência acirrada e a busca por novos mercados, recomenda-se ainda a este departamento por meio da controladoria a utilização de indicadores de qualidade e competitividade. Os indicadores de qualidade permitem uma melhor

administração e avaliação do ambiente interno e externo a organização. Por meio deles, as decisões podem ser exercidas com maior consciência e objetividade, resultando na melhor performance da organização. Por sua vez, os indicadores de competitividade proporcionam informações relativas ao desempenho interno da organização e tem significativa importância para a avaliação do desempenho da organização.

4.3.4 Departamento financeiro

A captação de recursos, a gestão de entradas e saídas no caixa da empresa, o controle do contas a pagar e a receber, consubstanciam-se nas principais atividades do gestor financeiro. Para o desempenho de suas atribuições requer informações quanto a taxas de aplicações e empréstimos, valores de amortização, correção e encargos financeiros de empréstimos e financiamentos, fluxo de caixa projetado com previsão de compras e vendas, necessidade de capital de giro e índice de inadimplência.

As informações que envolvem movimento financeiro precisam ser detalhadas por banco e tipo de movimento. O fluxo de caixa deve projetar as compras e vendas realizadas no período, para que, desta forma, não ocorra falta de sincronismo entre as entradas e saídas de caixa no momento em que a empresa estiver realizando investimentos em estoques ou Ativo Imobilizado.

A necessidade de capital de giro é constante. Por isso, esta informação deve estar à disposição a curto, médio ou longo prazo, para que a tesouraria, se necessário, tenha tempo suficiente para suprir as necessidades de giro da empresa. Por fim, a inadimplência deve estar demonstrada por região e por representante, para que, desta forma, se possa analisar o desempenho deste.

É preciso atentar-se para o fato de que essas informações devem estar à disposição diariamente ou mensalmente, conforme a necessidade do gestor financeiro.

A Figura 32 apresenta as necessidades de informações e os controles propostos ao departamento financeiro.

Necessidade identificada	Controle proposto
Taxas de aplicações financeiras e empréstimos	Análise através de métodos determinísticos
Amortização, correção e encargos financeiros de empréstimos	Orçamento de caixa
Programação de valores a receber e a pagar	
Fluxo de caixa	
Necessidade de capital de giro	
Índice de Inadimplência	

Figura 32 - Informações necessárias e controle proposto ao departamento financeiro.

Fonte: elaborado pelo autor

Sendo essa as necessidades de informações apresentadas pelos gestores financeiros, propõe-se ainda a análise sobre qual a melhor alternativa de investimentos, através de métodos determinísticos. Além disso, propõe-se a elaboração do orçamento de caixa.

Deste modo, a utilização adequada deste conjunto de relatórios, visa facilitar a gestão financeira, ao proporcionar informações seguras sobre a situação presente e futura da organização.

4.3.5 Departamento administrativo

Na perspectiva do processo de controle estratégico, gerencial e operacional, identificar as necessidades de informações apresentadas nos departamentos da empresa é parte integrante da metodologia para configuração e implantação da controladoria.

Para melhor desenvolvimento de suas atividades, os gestores necessitam ter uma visão ampla da empresa, com informações que sustentem o desenvolvimento de estratégias competitivas e ofereçam um vasto conhecimento da estrutura organizacional, que possa direcionar suas ações ao melhor desempenho no controle do ambiente interno, gerando informações úteis para um posicionamento mais seguro no ambiente externo.

Deste modo, em um ambiente de variadas estruturas organizacionais, diversidade de políticas estratégicas, administrativas e operacionais, a controladoria

deve estar projetada para atender esses requisitos, bem como auxiliar os gestores na interpretação das informações.

Diante do exposto, apresenta-se na seqüência as necessidades de informações e propostas de controle, por intermédio da controladoria, aos gestores da área administrativa-financeira, desdobrada nos departamentos de Recursos Humanos, Informática, Contabilidade e Almoxarifado.

4.3.5.1 Departamento de Recursos Humanos

A união de uma ou mais pessoas pode constituir uma organização, estas engajam-se nelas porque esperam que sua participação satisfaça algumas de suas necessidades pessoais.

Para que possam desenvolver suas habilidades e crescerem profissionalmente, as pessoas, além de uma remuneração compatível, precisam de informações necessárias à administração de suas áreas que as habilitem enxergar a empresa como um todo e a tomarem as decisões em tempo oportuno.

Neste sentido, a área de recursos humanos requer informações sobre as pessoas que trabalham na empresa, a fim de contribuir para a eficiência na operacionalização das atividades da organização.

Dentre a variedade de informações detectou-se neste departamento, uma maior necessidade quanto ao apontamento e controle de produtividade, índice de absenteísmo e rotatividade. É importante que o sistema contemple sob a forma de relatórios, documentos, índices, listagem ou medidas estatísticas, informações sobre o pessoal lotado em cada departamento.

Para que o uso dessas informações satisfaça aos gestores, faz-se necessário que o seu nível de detalhamento ocorra por departamento, setor ou seção, assim como a frequência a que devam ser geradas fique a critério e necessidade apresentada por cada gestor.

Para tanto, na Figura 33, apresenta-se as necessidades de informações identificadas neste departamento, assim como as proposta de controle por intermédio da controladoria.

Necessidade identificada	Controle proposto
Controle de produtividade homem/hora	Análise e descrição de cargos
Controle de produtividade homem/máquina	Índice de motivação do pessoal
Índice de absentéismo	Índice de remuneração em relação ao faturamento
Índice de rotatividade	Nível de satisfação dos funcionários
	Relatório de efetivo por seção e cargos

Figura 33 - Informação necessárias e controle proposto ao departamento de recursos humanos

Fonte: elaborado pelo autor

Por intermédio da controladoria, sugere-se para este departamento a utilização de mais alguns indicadores de recursos humanos, como: análise e descrição de cargos, índice de motivação do pessoal, nível de satisfação dos funcionários, índice de remuneração em relação ao faturamento, relatório do efetivo por seção e cargo.

Deste modo, as informações consideradas necessárias, e os controles propostos contribuem para uma melhor administração e avaliação do ambiente interno da organização, assim como propiciam informações úteis aos gestores sobre as pessoas que trabalham nos diversos departamentos da organização.

Porém, é preciso atentar-se ao fato de que a geração de informações excessivas resulta, muitas vezes na tomada de decisões incorretas. Deve, portanto, a controladoria agir pró-ativamente na geração das informações disponibilizando-as ao gestor na medida e quantidade exatas que este necessita para alcançar os objetivos da empresa.

4.3.5.2 Departamento de informática

Utilizando como ferramentas básicas o *hardware* e *software*, o departamento de informática procura ajustar o sistema de informações às necessidades da empresa, o que assegura a integridade da informação.

No conjunto de atividades que lhe cabem, este departamento tem por função a manutenção de sistemas, máquinas e equipamentos de informática e o treinamento de seus usuários.

De acordo com o âmbito e a amplitude do trabalho a ser desenvolvido este departamento apresenta necessidades de informações quanto a um cronograma de treinamento de usuários de informática. É necessário que esses entendam o que se passa na empresa com a implantação de um sistema de gestão empresarial, para que, assim haja uma harmonização sócio-técnica entre tecnologia em fase intermediária de implantação e funcionários da organização, além disso, faz-se necessário ainda a este departamento o uso de planilhas de manutenção de máquinas e equipamentos de informática.

Com a utilização de metodologia apropriada e buscando a sinergia da área de recursos humanos para conscientizar os funcionários sobre as mudanças ocorridas na organização em função da fase intermediária de implantação de um sistema ERP, é necessário um treinamento que contemple elevado grau de participação do usuário na gestão, desenvolvimento e aplicação das atividades que compõem a função de informática, transferindo a eles a responsabilidade pelo êxito maior ou menor dos serviços de informática, no desempenho de suas funções na organização e que, com o treinamento, as manutenções de máquinas e equipamentos de informática na empresa se dêem de forma preventiva.

Na Figura 34 apresenta-se as necessidades de informações identificadas neste departamento e controles propostos por intermédio da controladoria.

Necessidade identificada	Controle proposto
Controle de máquinas e equipamentos de informática	Plano diretor de informática
Cronograma de treinamento	Maior participação do usuário

Figura 34 - Informações necessárias e controle proposto ao departamento de informática.

Fonte: elaborado pelo autor

Frente às necessidades apresentadas por este departamento, sugere-se, por meio da controladoria, o desenvolvimento de um plano diretor de informática para implantação de todos os módulos do sistema de gestão na empresa.

Neste sentido, cabe à controladoria orientar o corpo técnico e gerencial da organização sobre a utilização racional dos recursos de informática, bem como a

correta aplicação de sistemas computadorizados na solução de problemas organizacionais.

Na atual concepção dos serviços de informática é recomendável, e mesmo prevista, uma ampla e efetiva participação do usuário.

Portanto, é correto afirmar que a cuidadosa preparação do usuário, é de fundamental importância para obter-se o melhor aproveitamento dos sistemas informatizados. Preparar o usuário significa muito mais que um simples treinamento, significa um aprendizado constante no uso de *hardware* e *software*, além de capacitá-lo para diagnosticar e solucionar problemas.

4.3.5.3 Departamento de contabilidade

Por meio das demonstrações contábeis, o departamento de contabilidade evidencia as mutações ocorridas no patrimônio da empresa. Essas demonstrações podem fornecer informações para usuários internos, assim como para usuários externos.

Assim, para uma melhor gestão de sua área torna-se necessário a análise de indicadores econômico-financeiros, margem de contribuição, ponto de equilíbrio, além de uma melhor apresentação da Demonstração do Resultado do Exercício, Balanço Patrimonial e controle de Ativo Imobilizado.

Por conseguinte, especificou que, ao encerrar as demonstrações contábeis, faz-se necessário que o sistema de informações da empresa lhe apresente os índices de liquidez, endividamento, atividade e rentabilidade, assim como o ponto de equilíbrio econômico, financeiro e contábil em relação ao total de vendas da empresa e por produto, da mesma forma a margem de contribuição, além de possibilitar o controle do Ativo Imobilizado por departamento.

Vale lembrar que a periodicidade de geração destas informações pode ocorrer mensalmente ou em períodos que interessam aos gestores para o caso de decisões especiais.

Na Figura 35 mostra-se as informações apontadas como necessárias para o departamento de contabilidade, assim como as propostas de controle por meio da controladoria.

Necessidade Identificada	Controle proposto
Análise de índices	Notas explicativas
Controle de imobilizado	Controle de custo
Demonstração do resultado do exercício e balanço patrimonial	Projeção da Demonstração do Resultado do Exercício
Margem de contribuição	Projeção do Balanço Patrimonial
Ponto de equilíbrio	Controle de estoque
Origens e aplicações de recursos	DMPL

Figura 35 - Informações necessárias e controle proposto ao departamento de contabilidade.

Fonte: elaborado pelo autor

Diante do exposto, recomenda-se a este departamento a elaboração de mais algumas demonstrações e relatórios contábeis, como: a elaboração da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos e, por fim, as Notas Explicativas.

Para um melhor controle na organização elaboram-se, ainda os relatórios de custos e controle de estoques. Os custos podem ser classificados em função do volume de produção em fixo e variável. Quanto a facilidade de alocação, em direto e indireto. O estoque é um importante item a ser controlado, pois pode representar significativa participação no Capital Circulante Líquido da empresa, e em função do método de controle de estoque adotado para registro implica em diferentes atribuições de valor aos estoques.

A utilização deste conjunto de demonstrações e relatórios permite evidenciar com maior clareza a situação patrimonial e financeira da empresa, orientando melhor os usuários internos e externos que fazem uso destas informações em suas decisões.

4.3.5.4 Almoxarifado

As necessidades apresentadas por este departamento referem-se ao controle de material entregue aos funcionários, o que possibilita saber com quem e em qual departamento encontram-se peças e ferramentas de uso geral na empresa. Outro item considerado relevante é o controle de matéria-prima defeituosa aguardando

devolução para seu respectivo fornecedor. Este é um dado importante, pois reflete no nível de estoque e na disponibilidade deste produto para industrialização, além de alterar o saldo de contas pagar do fornecedor da mercadoria defeituosa em função da devolução dessas mercadorias.

A Figura 36 demonstra a necessidade de informações do almoxarifado e o controle proposto para este departamento.

Necessidade de informação	Controle proposto
Controle de material entregue	Controle de estoque mínimo e máximo de matéria-prima
Controle de devolução	

Figura 36 - Informações necessárias e controle proposto ao almoxarifado.

Fonte: elaborado pelo autor

Propõe-se para este departamento por intermédio da controladoria o controle de estoque mínimo e máximo de matéria-prima, o que orienta o gestor no momento da compra de novos materiais, assim como auxilia o gerente de pcp nas liberações de corte para industrialização.

Além das sugestões propostas, os dirigentes da empresa, a seu critério, poderão incluir outros indicadores ou relatórios que julgarem necessários e adequados ao processo de análise e controle da organização.

Deste modo, termina-se a apresentação das necessidades de informações dos departamentos existentes na empresa e as propostas de melhorais por intermédio da controladoria disponibiliza à seus gestores para administração de suas áreas.

Com a utilização das necessidades identificadas e controles propostos, na seção seguinte apresenta-se uma nova estrutura organizacional, já com a inclusão do órgão administrativo denominado controladoria.

4.4 Adaptações necessárias para a implementação do Órgão Administrativo Controladoria na empresa

Para continuar evoluindo as indústrias de confecções de porte médio necessitam estar bem estruturadas com um sistema de controle que permita a coordenação de todas as áreas para um crescimento planejado.

A partir do modelo de controladoria proposto, alicerçado nas unidades informativas percebidas na empresa Morena Rosa, acredita-se que seja possível a coordenação de esforços para alcançar os objetivos planejados pela empresa.

Denota-se que as necessidades informativas da organização são cada dia maiores, o que exige da controladoria ações rápidas em relação a estas necessidades, exigindo dos profissionais desta área uma adequada formação relativa ao processo de gestão organizacional.

Para que a controladoria possa agir de forma pró-ativa em relação a estas necessidades, os sistemas de informações existentes na empresa, precisam ser melhorados, para que ela adapte-se aos métodos e procedimentos do novo modelo, bem como às adaptações socioculturais que envolvem mudanças de crenças, valores, atitudes e comportamentos de modo a viabilizar as atividades a serem desenvolvidas pelo *controller* e a plena implementação do modelo de controladoria proposto com as soluções desejadas pela empresa.

Além da implementação do modelo de controladoria proposto, o *controller* terá como funções o gerenciamento do sistema de informações da empresa; a preparação e interpretação de relatórios financeiros para a diretoria; a compilação dos custos de produção; o custeio e contagens físicas de estoques; a preparação do orçamento global da empresa; a fixação de normas-pradrão relativas à contabilidade; a supervisão dos planos de aquisição do ativo fixo; a manutenção de contratos celebrados com terceiros; a aprovação de pagamentos e assinaturas de cheques e notas promissórias de comum acordo com o tesoureiro; a preparação e aplicação de regulamentos internos e a interação entre a direção da empresa e demais gestores.

Ao estabelecer instrumentos de controle de gestão e desenvolver relatórios adequados que serão gerados pelo sistema de informação gerencial e expressem a situação patrimonial, econômica e financeira da empresa, a controladoria possibilitará aos gestores da organização uma administração conforme planejado.

Portanto, o órgão administrativo controladoria deve zelar pela continuidade da organização ao desenvolver e implantar modelos de sistemas de informações e controle de gestão que atendam as necessidades informativas dos gestores.

Deste modo, concluí-se o presente capítulo ao oferecer subsídios para implantação de um modelo de controladoria em indústrias de confecções de médio porte para adoção de controles de gestão, capazes de oferecer informações relativas ao desempenho da organização como pressuposto de sua continuidade.

5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Este capítulo apresenta as conclusões do estudo e recomendações para futuras pesquisas sobre o tema. Portanto, busca-se sintetizar os capítulos apresentados, corroborar os objetivos estabelecidos e apresentar sugestões para a elaboração de trabalhos futuros.

5.1 Conclusões

O setor de confecção, no Brasil, apresenta como principal característica a utilização intensiva de mão-de-obra qualificada.

Com um mercado emergente, devido ao crescimento da população e conseqüente aumento no consumo de produtos têxteis, o que implica maior profissionalização por parte das empresas em seus processos administrativos e produtivos, há necessidade de profissionais capazes de aplicar suas habilidades nas tomadas de decisões para resolverem problemas e desafios, contribuindo para o sucesso da organização.

Para um melhor entendimento das características de indústrias de confecções realizou-se um estudo de caso na empresa Morena Rosa Indústria de Confecções Ltda. A partir da identificação de sua realidade administrativa e operacional, configurou-se uma proposta de controladoria de suporte ao processo de gestão nesta empresa.

O intuito é de que, com as adaptações necessárias, esta proposta sirva também a outras indústrias de confecções de porte médio.

Portanto, pode-se afirmar que os objetivos propostos no primeiro capítulo desta dissertação foram alcançados. Sendo assim, o objetivo geral, que buscou desenvolver uma proposta de configuração da controladoria em uma indústria de confecções de médio porte, para dar suporte ao processo de gestão, foi alcançado, conforme constatado no capítulo quatro.

Os objetivos específicos também foram alcançados, como pode ser observado nos capítulos três e quatro. Naquele descreve-se o modelo de processo decisório constatado na indústria de confecções objeto de estudo, assim como as informações que são geradas pelo sistema contábil-gerencial da empresa para dar suporte ao processo de gestão. Por sua vez, no capítulo quatro aborda-se as

informações que os gestores necessitam nas diversas etapas do processo de gestão, além de sistematizar os elementos da controladoria para a indústria de confecção estudada.

Concluí-se ainda, que os propósitos com os devidos ajustes também podem ser aplicados em outras indústrias de confecções de porte médio, uma vez que o modelo é conceitual e como cada empresa apresenta características próprias, este deve ser adaptado para que a controladoria possa atender as necessidades de informação e controle de gestão de seus administradores.

O contato com a empresa e respectivos gestores para estudo e elaboração desta dissertação possibilitou concluir que os procedimentos para implantação de um sistema de controladoria, com ênfase na área econômico-financeira, constituem-se em importante instrumento de controle para a organização. Sua aplicação representa um diferencial para a empresa em relação aos seus concorrentes, oferece maior agilidade e precisão nas decisões de seu ambiente interno e externo, além de uma melhor qualidade de seus produtos e serviços ofertados a clientes fornecedores e colaboradores.

Assim, conclui-se que a controladoria tem importante papel nas mudanças que estão ocorrendo na organização. Seu suporte na administração das áreas, para o correto manuseio do sistema de informação gerencial e a disseminação destas informações dentro da empresa, tem contribuído para a melhoria do processo de gestão da empresa.

Ressalta-se que a formulação de um modelo de gestão empresarial desenvolvido de acordo com crenças e valores de seus proprietários, atrelado a controladoria, com o suporte de informações voltadas à tomada de decisões são importantes para assegurar a continuidade e sobrevivência da empresa.

Vale lembrar que o controller é, devido as peculiaridades de sua função, membro da cúpula administrativa, sendo influente nas decisões dos gestores, por contribuir com informações objetivas sobre determinada situação e avaliar o desempenho empresarial. Para o exercício de sua função, deve apresentar capacitação profissional o suficiente para aplicar suas habilidades em tomadas de decisões no sentido de solucionar os problemas organizacionais.

Por fim, acredita-se que esta dissertação justifica-se à luz do Mestrado da Engenharia de Produção da Universidade Federal de Santa Catarina, por apresentar uma discussão do gerenciamento do sistema de informações sob a responsabilidade

da controladoria, para dar suporte ao processo de controle de gestão em indústrias de confecções de porte médio.

5.2 Recomendações

A presente dissertação também pode ser utilizada como suporte para trabalhos futuros, a serem desenvolvidos a partir das idéias do modelo proposto, bem como de suas limitações. Neste sentido faz-se algumas recomendações para estudos futuros, como segue:

- desenvolver indicadores de desempenho que possam ser utilizados como aprimoramento do processo de avaliação por empresas do setor;
- verificar a efetiva contribuição da controladoria na administração dos níveis de estoque em indústrias de confecções e sua influência na gestão do capital circulante líquido; e
- aplicar o modelo proposto em outras empresas do mesmo segmento, observando-se as características e necessidades dessas empresas para que a controladoria alcance os resultados esperados.

REFERÊNCIAS

ABREU, Alice Rangel de Paiva. **O avesso da moda: trabalho a domicílio na indústria de confecções**. São Paulo, 1986.

ABREU, Aline França. **Sistemas de informações gerenciais: uma abordagem orientada aos negócios**. Florianópolis: UFSC, 2000.

ACKOFF, R. L. **Planejamento empresarial**. Rio de Janeiro, 1979.

ALCADE, Luisa. **Como ganhar com a moda**. Revista Semanal Tudo, Editora Abril, São Paulo, p.31, 28 de Janeiro de 2001.

ÁLVARES, Walter T. **Curso de Direito Comercial**. 6ª ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1982.

ANTHONY, Robert N.. **Contabilidade gerencial**. introdução à contabilidade. São Paulo: Atlas, 1981.

ASSAF NETO, Alexandre. **Estrutura e análise de balanços: um enfoque econômico-financeiro**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.

ASSAF NETO, Alexandre; SILVA. César Augusto Tibúrcio. **Administração do capital de giro**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1997.

ATKINSON, Anthony A. et al. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.

BEUREN, Ilse Maria. **Gerenciamento da informação: um recurso estratégico no processo de gestão empresarial**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.

BIO, Sérgio Rodrigues. **Sistema de informação: um enfoque gerencial**. São Paulo: Atlas, 1985.

BRAGA, Edi Júnior; HEMAIS, Carlos A. **O Brasil e sua indústria têxtil: uma abordagem histórica**. **Revista Têxtil**, Rio de Janeiro: 2000.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. 2ª ed. São Paulo. Jalovi Ltda. 1988.

BRASIL. Lei n.º 9.732. Institui a faixa de enquadramento da microempresa e empresa de pequeno porte no Simples. Publicada no DOU de 14.12.1998

BRASIL. Lei n.º 9.841, de 05 de Outubro de 1999. Institui o estatuto da microempresa e da empresa de pequeno porte. Publicada no DOU de 06.10.1999.

CAMPIGLIA, Américo Oswaldo; CAMPIGLIA, Oswaldo Roberto P.. **Controles de gestão: controladoria financeira das empresas**. São Paulo: Atlas, 1995.

CARRION, Valentin. **Comentário à consolidação das leis do trabalho**. 24ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

CASAROTTO Filho, Nelson; KOPITTKKE, Bruno Hartmut. **Análise de investimentos: matemática financeira, engenharia econômica, tomada de decisão, estratégia empresarial.** 8ª ed. São Paulo: Atlas, 1998.

CASSARO, Antonio Carlos. **Sistemas de informações para tomada de decisões.** 3ª ed. São Paulo: Pioneira, 1999.

CERVO, A. L. ; BERVIAN, P. A. **Metodologia científica.** 4ª ed. São Paulo: Makron Books, 1996.

CHÉR, R. **A Gerência das pequenas e médias empresas: o que saber para administrá-las.** São Paulo: Maltese, 1990.

CHIAVENATO, Idalberto. **Recursos humanos.** 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1992.

CHURCHMAN, C. West. **Introdução à teoria dos sistemas.** 2ª ed. Petrópolis: Vozes Ltda. 1972.

CREPALDI, Silva Aparecido. **Contabilidade gerencial: teoria e prática.** São Paulo: Atlas, 1998.

DAVENPORT, T. H. **Ecologia da informação.** 3ª ed. São Paulo: Futura, 2000.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Olanda. **Novo dicionário da língua portuguesa.** 2ª ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1986.

FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo César. **Controladoria: teoria e prática.** 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1997.

FIPECAFI - Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras, USP.. **Manual de contabilidade das sociedades por ações.** 3 ed. São Paulo: Atlas, 1993.

FRANÇA, R. Limongi. **Enciclopédia Saraiva do direito.** São Paulo: Saraiva, 1977.

FRANCO, Hilário. **Contabilidade comercial.** 13ª ed. São Paulo: Atlas, 1990.

FREIRE, Numa. **Mecanografia e processamento de dados.** 13ª ed. São Paulo: Atlas, 1987.

GIL, Antonio de Loureiro. **Qualidade total nas organizações: indicadores de qualidade, gestão econômica da qualidade, sistemas especialistas de qualidade.** São Paulo: Atlas, 1993.

GIL, Antonio de Loureiro. **Sistemas de informações contábil/financeiros.** 3ª ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GITMANN, Lawrence J. **Princípios de administração financeira.** 7ª ed. São Paulo: Harba, 1997.

GOMES, Josir Simeoni; SALAS, Joan M. Amat. **Controle de gestão: uma abordagem contextual e organizacional.** 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GONÇALVES, A; KOPROWSKI, S.O. **Pequena empresa no Brasil.** São Paulo: Edusp, 1995.

GUERREIRO, Reinaldo. **Modelo conceitual de sistema de informação de gestão econômica: uma contribuição à teoria da comunicação da contabilidade.** 1989 Tese (Doutorado em Contabilidade) - Faculdade de Economia e Administração, USP, São Paulo.

HORGREN, Charles T.; FOSTER, George; DATAR, Srikant. **Contabilidade de custos.** 9ª ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

HORNGREN, Charles T. **Introdução à contabilidade gerencial.** 5ª ed. Rio de Janeiro: Prentice Hall, 1985.

IEMI, Instituto de Estudos e Marketing Industrial S/C Ltda. **1º Relatório do setor têxtil brasileiro.** Iemi: São Paulo, 2001.

IPEA, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Disponível em: www.ipea.gov.br/. Acessado em 24/08/2001.

KANITZ, S. C.. **Controladoria: teoria e estudos de casos.** São Paulo: Pioneira, 1976.

KOTLER, Philip. **Administração de marketing: análise, planejamento, implementação e controle.** 5ª ed. São Paulo: Atlas, 1998.

LAKATOS, E. V.; MARCONI, M. A.. **Fundamentos de metodologia científica.** 3ª ed. São Paulo: Atlas, 1991.

LAUDON, Kenneth C.; LAUDON, Jane Price. **Sistemas de informação.** 4ª ed. Rio de Janeiro: LTC, 1999.

MARION, José Carlos. **Contabilidade empresarial.** 8ª ed. São Paulo: Atlas, 1998

MARTINS. Eliseu. **Contabilidade de custos: inclui o ABC.**

MARTINS. Fran. **Curso de direito comercial: 25ª ed.** Rio de Janeiro: Forense, 2000.

MOSIMANN, Clara Pellegrinello; FISCH, Sílvio. **Controladoria: seu papel na administração de empresas.** 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1999.

NAKAGAWA, Masayuki. **Estudo de alguns aspectos de controladoria que contribuem para a eficácia gerencial.** 1987. Tese (Doutorado em Contabilidade) - Faculdade de Economia e Administração, USP, São Paulo.

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

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. **Sistemas de informações gerenciais.** 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. **Sistemas, organização e métodos: uma abordagem gerencial.** 12ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.

PADOVEZE, Clóvis Luíz. **Contabilidade gerencial - um enfoque em sistema de informação contábil.** 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.

PEREIRA, Carlos Alberto. Ambiente, empresa, gestão e eficácia. In: CATELLI, Armando. **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica gecon.** São Paulo: Atlas, 1999.

PERES, José Hernandes Júnior; PESTANA, Armando Oliveira; FRANCO, Sérgio Paulo Cintra. **Controladoria de gestão: teoria e prática.** 2ª ed. São Paulo: Atlas:1997.

PORTER, Michael E.. **Vantagem competitiva: criando e sustentando um desempenho superior:** 18ª ed. Rio de Janeiro: Campus, 1989.

REZENDE, Denis Alcides; ABREU, Aline França. **Tecnologia da informação: aplicada a sistemas de informação empresariais.** São Paulo: Atlas, 2000.

ROCHA, Márcia. **Entre na Moda. Revista Você S.A.** Editora Abril. São Paulo, Março/2001.

RONCHI, Luciano. **Controladoria financeira.** 3ª ed. Atlas, 1977.

SEBRAE; Serviço Brasileiro de Apoio às Micros e Pequenas Empresas. Disponível em www.sebrae.com.br. Acesso em: 04/09/2001.

SILVA, Edna Lúcia da; MENEZES, Estera Muszkat. **Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação.** 2ª ed. Florianópolis: 2001.

SILVA, Plácido e. **Vocabulário jurídico.** 11ª ed. Rio de Janeiro, Forense, 1993.

SINGER, Singer do Brasil Ind. Com. Ltda.. Disponível em www.singer.com.br/histórico_máquinas.htm. Acesso em: 24/08/2001.

SLACK, Nigel. et. al.. **Administração da produção.** São Paulo: Atlas, 1997.

TACHIZAWA, Elio Takeshi. **Referencial teórico a formulação de um modelo de informações de suporte a controladoria.** 1990. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) - Faculdade de Economia e Administração, USP, São Paulo.

TEIXEIRA, Francisco M.P.; TOTINI, Maria Elizabeth. **História econômica e administrativa do Brasil.** 2ª ed. São Paulo: Ática S.A., 1991.

TREVISAN & ASSOCIADOS. **Introdução à contabilidade de custos.** In: Conselho Regional de Contabilidade de São Paulo: Atlas, 1993.

TUNG, Nguyen H. **Controladoria financeira das empresas:** uma abordagem prática. 6ª ed. São Paulo: Edições Universidade - Empresa Ltda., 1980.

APÊNDICE

APÊNDICE A - ENTREVISTAS

a) Entrevista realizada com gerente do Departamento de Planejamento e Controle da Produção.

- P. Qual o tipo de informação ou processo de controle que você necessita que seja gerado pela controladoria para apoiá-lo no processo de gestão de sua área ou departamento? O que você espera que seja contemplado nestas informações ou processo de controle? Com qual frequência você necessita que estas informações sejam geradas?
- R. O departamento de PCP necessita de informação semanal sob o volume ideal de produção para suas células produtivas, e qual o tempo necessário para confecção do produto que está em elaboração nestas células. O quanto efetuou de compra de matéria-prima na semana por fornecedor para cada coleção. Qual o consumo de matéria-prima por produto. Qual o estoque mínimo e máximo necessário para cada produto, e por fim um critério de rateio de custos.

b) Entrevista realizada com gerente do Departamento Financeiro.

- P. Qual o tipo de informação ou processo de controle que você necessita que seja gerado pela controladoria para apoiá-lo no processo de gestão de sua área ou departamento? O que você espera que seja contemplado nestas informações ou processo de controle? Com qual frequência você necessita que estas informações sejam geradas?
- R. Para que o departamento financeiro possa gerir com maior eficácia os recursos da empresa, este necessita estar diariamente informado sob taxas de aplicações financeiras e empréstimos. Seria bom manter um histórico destas taxas por banco, assim pode-se avaliar o banco que oferece as melhores taxas, através da comparação deste com os demais.

É conveniente após a contratação de um empréstimo, Leasing ou CDC saber como serão amortizadas respectivas parcelas, isto pode impactar o fluxo de caixa da empresa. Há também, a necessidade de um controle diário do contas a pagar, receber e fluxo de caixa. Isto facilita enxergar a necessidade de capital de giro em data futura. Estas informações e controles concomitantes, facilitariam em muito a gestão financeira da empresa.

c) Entrevista realizada com gerente do Departamento Comercial.

P. Qual o tipo de informação ou processo de controle que você necessita que seja gerado pela controladoria para apoiá-lo no processo de gestão de sua área ou departamento? O que você espera que seja contemplado nestas informações ou processo de controle? Com qual frequência você necessita que estas informações sejam geradas?

R. Para o departamento de vendas seria interessante estar informado semanalmente sob o total de peças vendidas por região, e em que condições ocorreram estas vendas, se à vista ou a prazo, e se para efetuar determinada venda foi necessário conceder algum abatimento ou desconto sob o preço final. Isto contribuí para que se possa monitorar as vendas por estado, avaliar o desempenho do vendedor em sua região, e até mesmo para abertura de novos clientes. Estando informado sob o volume de vendas por região a empresa pode apurar o giro de seu estoque e especificamente para o departamento de vendas qual o efeito de propaganda, promoções e eventos realizados em determinada região.

d) Entrevista realizada com gerente do Departamento Contábil e Pessoal.

P. Qual o tipo de informação ou processo de controle que você necessita que seja gerado pela controladoria para apoiá-lo no processo de gestão de sua área ou departamento? O que você espera que seja contemplado nestas informações ou processo de controle? Com qual frequência você necessita que estas informações sejam geradas?

- R. A contabilidade necessita inicialmente que seja elaborado orçamentos mensais, para que se possa projetar custos, mão-de-obra, compra de matéria-prima e outros itens que se julgarem necessários para elaboração de um balanço patrimonial projetado. Paralelo a elaboração do balanço, o sistema de contabilidade deveria fornecer uma análise econômica financeira da empresa através de índices, bem como ponto de equilíbrio e margem de contribuição. Além de um controle apropriado do ativo imobilizado.
- R. Para o departamento pessoal seria interessante controlar as admissões, demissões e faltas ocorridas no mês, isto influencia no processo produtivo e dificulta ao gerente do PCP saber o quanto poderia produzir por funcionário com a capacidade de máquinas instalada que a empresa dispõe.

e) *Entrevista realizado com o gerente do Almoxarifado.*

- P. Qual o tipo de informação ou processo de controle que você necessita que seja gerado pela controladoria para apoiá-lo no processo de gestão de sua área ou departamento? O que você espera que seja contemplado nestas informações ou processo de controle? Com qual frequência você necessita que estas informações sejam geradas?
- R. O almoxarifado necessita de controles relativo a materiais de uso geral na empresa que foram entregues a funcionários, para que posteriormente se possa cobrar sua devolução caso o departamento que solicitou não o devolva dentro do prazo requerido. Outro item que merece atenção refere-se ao controle de matéria-prima defeituosa, que aguarda liberação para ser devolvida a seu fornecedor de origem.

f) *Entrevista realizada com gerente do Departamento de Informática.*

- P. Qual o tipo de informação ou processo de controle que você necessita que seja gerado pela controladoria para apoiá-lo no processo de gestão de sua área ou departamento? O que você espera que seja contemplado nestas

informações ou processo de controle? Com qual frequência você necessita que estas informações sejam geradas?

R. O departamento de informática necessita inicialmente de controle mensal de manutenção de máquinas e equipamentos de informática para orientar-se sob a manutenção dos equipamentos, e se estas estão ocorrendo de forma preventiva ou corretiva, apresenta também a necessidade de um cronograma para cursos e treinamentos à usuários do sistema de informática.

g) Entrevista realizada com gerente do Departamento Transporte, Manutenção e Produção.

P. Qual o tipo de informação ou processo de controle que você necessita que seja gerado pela controladoria para apoiá-lo no processo de gestão de sua área ou departamento? O que você espera que seja contemplado nestas informações ou processo de controle? Com qual frequência você necessita que estas informações sejam geradas?

R. O departamento de transporte necessita mensalmente de controle quanto ao seguro da frota, gastos com combustíveis e lubrificantes e despesas de viagem.

R. O departamento de manutenção e serviços gerais necessita de um controle apropriado de manutenção por equipamento.

R. Por sua vez o departamento de produção necessita de informações quanto ao controle de atividades, horas paradas e produtividade por célula produtiva.