

# O SUPORTE INFORMACIONAL DA CONTROLADORIA À GESTÃO DA DISTRIBUIÇÃO FÍSICA DE PRODUTOS

**Verônica de Miglio Moura**

**Ilse Maria Beuren**

## **Resumo:**

*Sob a ótica da teoria prescritiva da decisão, onde se faz necessária a análise das condições do indivíduo tomador de decisão, bem como da organização, torna-se importante analisar o processo decisório em todas as suas etapas: planejamento, execução e controle. A fim de alicerçar as decisões dos gestores é relevante que as informações sejam tempestivas, comparáveis e confiáveis, para que sejam úteis. Para tanto a Controladoria deve exercer sua função de gerenciadora do sistema de informações contábeis-gerenciais de forma sinérgica com as demais áreas da empresa. Assim, neste artigo aborda-se o suporte informacional da Controladoria para a gestão da distribuição física de produtos, realizada pela Logística, tendo em vista seu caráter estratégico dentro das novas formas de organização em função do atual contexto econômico das empresas.*

## **Palavras-chave:**

**Área temática:** *A Mensuração e Gestão de Custos nas Cadeias Produtivas*

**“O SUPORTE INFORMACIONAL DA CONTROLADORIA À GESTÃO DA  
DISTRIBUIÇÃO FÍSICA DE PRODUTOS”**

**Verônica de Miglio Moura**

Bacharel em Ciências Contábeis pela UFSC  
Mestranda em Administração pela UFSC  
Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC  
Rua José Dutra, n.º 254, bloco 5, apto. 302 - Trindade  
Florianópolis/SC  
e-mail: [vmiglio@cse.ufsc.br](mailto:vmiglio@cse.ufsc.br)  
Professora Substituta

**Ilse Maria Beuren**

Doutora em Contabilidade e Controladoria pela FEA/USP  
Professor Titular do Departamento de Ciências Contábeis da UFSC  
Universidade Federal de Santa Catarina, Campus Universitário - UFSC  
Centro Sócio Econômico - Departamento de Ciências Contábeis  
Campus Universitário - Trindade - Caixa Postal 476  
CEP 88010-970 - Florianópolis/SC  
Telefone: (xx48) 331-9996 - Fax: (xx48) 331-9539  
E-mail: [beuren@cse.ufsc.br](mailto:beuren@cse.ufsc.br)

**Área temática:** A Controladoria, a Gestão de Custos e as Novas formas de  
Organização Empresarial

## **O SUPORTE INFORMACIONAL DA CONTROLADORIA À GESTÃO DA DISTRIBUIÇÃO FÍSICA DE PRODUTOS**

**Área temática:** A Controladoria, a Gestão de Custos e as Novas formas de Organização Empresarial

### **Resumo:**

Sob a ótica da teoria prescritiva da decisão, onde se faz necessária a análise das condições do indivíduo tomador de decisão, bem como da organização, torna-se importante analisar o processo decisório em todas as suas etapas: planejamento, execução e controle. A fim de alicerçar as decisões dos gestores é relevante que as informações sejam tempestivas, comparáveis e confiáveis, para que sejam úteis. Para tanto a Controladoria deve exercer sua função de gerenciadora do sistema de informações contábeis-gerenciais de forma sinérgica com as demais áreas da empresa. Assim, neste artigo aborda-se o suporte informacional da Controladoria para a gestão da distribuição física de produtos, realizada pela Logística, tendo em vista seu caráter estratégico dentro das novas formas de organização em função do atual contexto econômico das empresas.

### **1. Introdução**

O contexto econômico em que as empresas se encontram atualmente é caracterizado pelo alto grau de competição, pelo uso intensivo de tecnologia de informação, bem como pela abertura do mercado para novos participantes e produtos.

Além destes fatores, a formação dos blocos econômicos tem incrementado a participação de empresas no mercado internacional, uma vez que visam, de acordo com Brandão e Beuren (2000), o desenvolvimento comercial, econômico, social e político de seus integrantes.

Dentro deste contexto globalizado, as empresas passam a ter novas preocupações. Christopher (1997) menciona que, uma vez que os produtos são padronizados, os clientes vêem pouca diferença entre as características físicas ou funcionais dos produtos, dessa forma, passa a ser através dos serviços que cada organização faz a sua diferença.

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

Para Pereira e Fonseca (1997, p.240), “a sobrevivência das empresas no mundo globalizado depende da velocidade de assimilação das informações e da correspondente agilidade decisória nesse contexto”. Desse modo, torna-se essencial ao processo decisório o suporte informacional. Diante do exposto,

verifica-se que é ponto fundamental o acesso às informações de forma sinérgica tempestiva para que as empresas ajustem suas táticas de logística.

Neste contexto, faz-se necessário verificar a atribuição da Controladoria no sentido de dar suporte informacional ao planejamento, controle e proteção dos interesses da empresa, em especial ao processo decisório da Logística, com vistas à gestão da distribuição física de produtos

## 2. O processo decisório

De acordo com Etzioni (1984, p.40), a teoria da decisão, inserida na análise da decisão na organização, trata das decisões tomadas por indivíduos, sem levar em conta a condição destes, ou seja, é em grande parte descritiva, indicando os passos necessários para uma decisão racional. Contudo, atualmente faz-se necessário atentar para uma teoria prescritiva da decisão, onde existe a análise das condições dos indivíduos tomadores de decisões, bem como do ambiente em que estas decisões são tomadas, a organização.

Guerreiro (1989, p.24) esclarece que o processo decisório na gestão empresarial envolve diferentes fases e, portanto, “os gestores necessitam de informações específicas para cada uma das etapas do processo administrativo e conseqüentemente é necessária a implementação de sistemas de informação”.

Para Simon (1971, p.5-6), “o comportamento é planejado sempre que é guiado por objetivos ou metas, e é racional quando escolhe as alternativas que levam a consecução das metas previamente selecionadas”, sendo que a escolha das alternativas deve ocorrer à luz dos conhecimentos práticos e científicos do efeito das mesmas.

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

Trewatha e Newport (1982, p.7) citam como componentes da etapa de execução a organização e a ação. A *organização* consiste na função que envolve a combinação de recursos humanos e materiais na organização como um todo. Enquanto a *ação* corresponde à função que envolve motivação, liderança, comunicação e treinamento, bem como outras formas de influência pessoal.

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

Para Barnard (1971, p.220), “o controle se relaciona diretamente, e especialmente na aplicação consciente, com o trabalho da organização como um todo, mais do que com o trabalho dos executivos como tais (...), mas, praticamente, o controle está com os executivos na maior parte”. Em outras palavras, caso o trabalho de uma organização não seja bem sucedido, ou ineficiente, a conclusão é de que há algo de errado com a administração, bem como são necessárias atitudes para a correção de tais falhas.

Guerreiro (1989, p.57) explicita que o controle consiste na avaliação dos resultados e na implementação de medidas corretivas necessárias, a fim de atingir os objetivos estabelecidos na fase de planejamento.

Verifica-se, portanto, que os meios de controles são diversos, mas sua função é uma só, avaliar os resultados obtidos com as ações implementadas na etapa de execução, em relação ao direcionamento dado na etapa de planejamento, a fim de providenciar ações corretivas, caso seja necessário, ou permitir o andamento da rotina, caso esteja tudo correto fazendo a retro-alimentação do ciclo planejamento-execução-controle.

### 3. Sistemas de informação

McGee e Prusak (1994, p.156) explicitam, que para uma empresa ser bem-sucedida na tarefa de gerenciar a informação, é necessário que haja “um consenso sobre o que é informação dentro de uma organização, quem a possui, sob que forma é conservada, quem é o responsável pelo seu gerenciamento, e mais importante ainda, como controlar e utilizar a informação que existe em todas as organizações”.

Com o intuito de melhor atender as necessidades dos gestores e da eficaz construção de um sistema de informação contábil-gerencial, faz-se necessário conhecer aspectos referentes a informação. Dados e informação são termos comumente confundidos. Neste sentido, Beuren (1998, p.47) explica que:

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

Bio (1985, p.29) aduz que “pode-se entender o *dado* como um elemento da informação (um conjunto de letras ou dígitos), que, tomado isoladamente, não transmite nenhum conhecimento, ou seja, não contém um significado intrínseco”. Em outras palavras, é necessário que haja o agrupamento e o processamento dos dados para que estes sejam tidos como informação.

Para Drucker (1993, p.179), “informação são dados dotados de relevância e propósito. Portanto para converter dados em informação é preciso conhecimento”, sendo que este conhecimento deve ser especializado, a fim de proporcionar informações úteis e relevantes aos usuários.

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

O Conselho Federal de Contabilidade preconiza as características da informação contábil, por meio da NBC-T 1 (2000, p.99-101), a saber:

- a) *confiabilidade* - refere-se a veracidade, completeza e pertinência do conteúdo da informação;
- b) *tempestividade* - diz respeito ao fato da informação chegar ao conhecimento do usuário em tempo hábil a ser utilizada para seus fins;
- c) *compreensibilidade* - consiste na clareza e objetividade com que a informação contábil é divulgada; e

- d) *comparabilidade* - deve possibilitar ao usuário o conhecimento da evolução de determinada informação ao longo do tempo, dentro de uma entidade, ou entre entidades.

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

Pereira e Fonseca (1997, p.228) explicam que “a globalização terá de ser sustentada por sistemas de informação compatíveis para suportar a comunicação e as negociações dela decorrentes”, de forma que o sistema de informações torna-se uma ferramenta fundamental para que as organizações sobrevivam em um mundo globalizado.

Dias (1985, p.VIII) lembra que “o sistema de informação é hoje um elemento indispensável para dar apoio às operações e à tomada de decisão na empresa moderna”, tendo em vista a integração entre as unidades que participam do processo decisório, bem como do reflexo existente entre as decisões de cada unidade na organização como um todo.

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

#### **4. O sistema contábil-gerencial**

Para Garrison e Noreen (1994, p.13), a informação contábil é um fator-chave na análise de métodos alternativos na solução de problemas, em função de que diversas proposições, em geral, têm custos e benefícios específicos que podem ser mensurados e utilizados na decisão sobre que proposição escolher. Explicam que “um elemento essencial para a informação contábil é que ela deve ser apresentada de forma sucinta (...), pois a necessidade inicial de um gestor não são detalhes, mas sim sínteses de informações detalhadas que tenham sido construídas em relatórios contábeis”. Com base nestes resumos, o gestor será capaz de verificar onde os problemas existem e onde seu tempo deve ser dispendido, a fim de incrementar a eficácia da organização.

De acordo com Horngren (1984, p.67), “a responsabilidade do contador é ter certeza de que o administrador se oriente por dados que interessam, informações que o levam a tomar a melhor decisão”. Percebe-se que a relevância do papel da contabilidade está no processo decisório, não como responsável pelas decisões, mas pelo levantamento dos dados e pela transformação destes em informação, de modo que interessa aos gestores.

Os sistemas de contabilidade, conforme Kaplan e Atkinson (1989, p.13-14), “representam um papel vital na ajuda aos gerentes de organizações [...]. Um excelente sistema de contabilidade gerencial pode não garantir o sucesso competitivo [...]. Contudo, um sistema de contabilidade gerencial ineficaz, produzindo informações atrasadas, distorcidas e muito agregadas, pode facilmente enfraquecer os esforços de companhias com excelentes atividades”.

Oliveira (1992, p.39) esclarece que um sistema de informação gerencial corresponde ao “processo de transformação de dados em informações que são

utilizadas na estrutura decisória da empresa, bem como proporcionam a sustentação administrativa para otimizar os resultados esperados”. Tal leva a concepção de que um sistema de informação contábil-gerencial equivale ao processo no qual as informações contábeis-gerenciais são utilizadas como suporte no processo decisório nas organizações.

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

Guerreiro (1999, p.317) enfatiza que “os sistemas de informações contábeis devem ser configurados de forma a atender eficientemente as necessidades informativas de seus usuários, bem como incorporar conceitos, políticas e procedimentos que motivem e estimulem o gestor a tomar as melhores decisões para a empresa”.

Trewatha e Newport (1982, p.340) explicam que “sistemas de informação contábil-gerencial não apenas acontecem - eles precisam ser cuidadosamente desenhados, implementados e monitorados. Duas etapas básicas, mas essenciais no desenvolvimento do sistema, são a organização da informação e o desenho do sistema”. A informação organizada diz respeito àquela armazenada sistematicamente, processada precisamente e com retorno rápido, enquanto que o desenho do sistema deve ser compatível com as necessidades dos gestores, bem como com os recursos existentes.

Neste contexto, fica evidente a relevância da existência de um sistema de informações contábeis-gerenciais, a fim de auxiliar no processo decisório das organizações, tendo em vista que será através da sinergia entre as unidades administrativas, bem como entre os gestores, que a organização irá atingir a otimização de seus resultados.

## **5. Controladoria**

As funções de Controladoria podem ser exercidas tanto em organizações de grande porte, como em pequenas e médias empresas. Contudo, no Brasil, encontra-se a função de Controladoria mais facilmente em empresas de grande porte, conforme Yoshitake (1982, p.33), devido tal conceito ter se desenvolvido no Brasil em função da instalação de grandes empresas americanas.

Para Tung (1993, p.34), “a Controladoria é o órgão que fornece dados e informações, que planeja e pesquisa, procurando sempre mostrar à cúpula os pontos de estrangulamento atuais ou futuros capazes de colocar a empresa em perigo ou de reduzir a rentabilidade”, sendo, portanto, se visualizada como unidade administrativa, um órgão de suporte dentro do organograma da empresa.

Observa-se que a Controladoria contribuirá para o processo decisório, exercendo suporte informacional ao planejamento, execução e controle, por meio de um sistema de informações eficaz e sinérgico entre os gestores, zelando pela maximização do resultado da empresa.

Figueiredo (1995, p.26) define o *Controller* como "o gestor encarregado do departamento de controladoria. Seu papel é, por meio do gerenciamento de

um eficiente sistema de informação, zelar pela continuidade da empresa, viabilizando as sinergias existentes, fazendo com que as atividades, sendo desenvolvidas conjuntamente, alcancem resultados superiores aos que alcançariam se fossem desenvolvido independentemente."

Roehl-Anderson e Bragg (1996, p.2) elencam quatro funções distintas do *Controller*.

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

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

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

## 6. Relatórios contábeis-gerenciais

O *Controller* é o profissional que irá tratar a informação de forma que ela seja apresentada de forma clara e resumida, o que é operacionalizado por meio de relatórios, aqui denominados relatórios contábeis-gerenciais, os quais devem ser elaborados no sentido de atender as necessidades informacionais dos gestores.

No que diz respeito ao relatórios contábeis exigidos na legislação vigente, tem-se o que é preconizado pela Lei 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas) e pelo Conselho Federal de Contabilidade, que é um dos principais órgãos normatizadores da contabilidade em nosso país.

Segundo a FIPECAFI (1995, p.655), o conjunto de informações a ser divulgado por uma organização compreende, em conformidade com a Lei das Sociedades Anônimas - Lei 6.404/76:

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

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

As demonstrações financeiras, juntamente com as notas explicativas, correspondem aos relatórios contábeis regulamentados pela Lei 6.404/76, que compreendem o Balanço Patrimonial, a Demonstração dos Lucros/Prejuízos Acumulados, a Demonstração do Resultado do Exercício e a Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos.

A Lei 6.404/76 não faz menção à demonstração das mutações do patrimônio líquido, tendo em vista que a obrigatoriedade de sua publicação somente é exigida pela Comissão de Valores Mobiliários, conforme Instrução CVM n.º 59, de 22 de dezembro de 1986. Não obstante, a Lei 6.404/76 (1999, p.76) faz a seguinte menção no parágrafo segundo do artigo 186:

Art. 186 - (...)

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

O parecer dos auditores independentes faz parte da exigência normativa da Comissão de Valores Mobiliários - CVM às sociedades de capital aberto. Tal aspecto não será abordado no presente artigo, tendo em vista que não faz parte do escopo de objetivos que se pretende alcançar.

O conceito de demonstrações contábeis, bem como o seu conteúdo, estrutura e nomenclatura, encontrado na Norma Brasileira de Contabilidade - NBC T 3 (2000, p.121), preconizada pelo Conselho Federal de Contabilidade, é de que “as demonstrações contábeis são extraídas dos livros, registros e documentos que compõem o sistema contábil de qualquer tipo de entidade”.

Marion (1998, p.51) esclarece que o “relatório contábil é a exposição resumida e ordenada de dados colhidos pela contabilidade. Objetiva relatar às pessoas que se utilizam da contabilidade (...) os principais fatos registrados pela Contabilidade em determinado período”.

Observa-se pelo exposto que os relatórios contábeis legais são elaborados a partir dos dados provenientes dos registros das transações contábeis da empresa em determinado período, com o intuito de relatar, de forma ordenada, tais fatos, a fim de fundamentar o processo decisório.

No que diz respeito aos relatórios gerenciais, a contabilidade gerencial, de acordo com Iudícibus (1998, p.21), “está voltada única e exclusivamente para a administração da empresa, procurando suprir informações que se *encaixem* de maneira válida e efetiva no modelo decisório do administrador”. Tal leva à preocupação com a necessidade informacional dos gestores, de modo a supri-los com informações úteis ao processo decisório.

Assaf Neto (1998, p.49) explica que os relatórios gerenciais não são preconizados por lei, logo não são obrigatórios, bem como são destinados ao uso gerencial interno. Para o autor, “muitos desses relatórios são bastante

importantes para a análise, permitindo que sejam obtidas conclusões mais completas sobre a situação da empresa”.

Diante do exposto, percebe-se a relevância dos relatórios gerenciais no processo decisório das empresas. Destacam-se nas empresas os relatórios de custos e de orçamento, ambos utilizados nas três fases do processo decisório: planejamento, execução e controle.

## 7. Gestão da logística

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

Para Novaes (1999, p.4), os canais de marketing e os logísticos fluem paralelamente, mas envolvem diferentes problemas e instituições. Enquanto o marketing visa criar uma “utilidade de possuir”, a logística preocupa-se em criar as “utilidades tempo e lugar”. A utilidade lugar é criada pelo transporte, enquanto que a utilidade tempo é criada pela disponibilidade do produto ou serviço, no momento do consumo.

Christopher (1997, p.17) explica que “o serviço ao cliente pode ser definido como um fornecimento consistente das utilidades de tempo e lugar”, ou seja, o produto somente terá valor se for entregue ao consumidor final na hora e local exigidos. Dessa forma, complementa o autor, “o papel do serviço ao cliente deve ser a melhoria do *valor de uso*, significando, com isso, que o produto passa a ter mais valor aos olhos do cliente, porque o serviço adicionou valor a essência do produto”.

De acordo com Rodrigues (2000, p.95), “a primeira tentativa de definir logística foi feita pelo Barão Antoine Henri de Jomini (1779/1869), General do exército francês sob o comando de Napoleão Bonaparte, que em seu *Compêndio da Arte da Guerra*, a ela se referiu como a “arte prática de movimentar exércitos”.

Durante a II Guerra Mundial, a logística adquiriu uma amplitude maior, em virtude das operações militares realizadas. Rodrigues (2000, p.95) afirma que “as Forças Armadas aliadas compreenderam que Logística abrangia todas as atividades relativas à provisão e administração de materiais, pessoal e instalações, além da obtenção e prestação de serviços de apoio”.

Ballou (1993, p.24) explica que a logística empresarial “trata de todas as atividades de movimentação e armazenagem, que facilitam o fluxo de produtos desde o ponto de aquisição da matéria-prima até o ponto de consumo final, assim como dos fluxos informativos que colocam os produtos em movimento, com o propósito de providenciar níveis de serviço adequados aos clientes a um custo razoável”.

Segundo Christopher (1997, p.2), logística é definida como o “processo de gerenciar estrategicamente a aquisição, movimentação e armazenagem de materiais, peças e produtos acabados (e os fluxos de informações correlatas) através da organização e seus canais de marketing, de modo a poder maximizar as lucratividades presente e futura através do atendimento dos pedidos a baixo custo”.

Segundo Novaes (1999, p.4), a Logística incorpora: prazos previamente definidos (e cumpridos); preços transparentes para o cliente; satisfação plena do cliente (nível de serviço); integração efetiva entre partes da mesma empresa; integração efetiva com fornecedores e clientes (*supply chain*); e busca da otimização global (redução global dos custos), incluindo estoques, transporte, avarias, perdas, etc.

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

O *Council of Logistics Management* - CLM, no encontro internacional que foi promovido em Toronto / Canadá, em outubro de 1999, definiu Logística como “a parte do processo da cadeia de suprimento que planeja, implementa e controla o eficiente e efetivo fluxo de estocagem de bens, serviços e informações relacionadas, do ponto de origem ao ponto de consumo, visando atender aos requisitos dos consumidores” (2001).

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

Christopher (1999, p.21) menciona que, para as empresas de hoje alcançarem, no futuro, uma posição de vantagem competitiva contínua, deverão ter “integradores orientados para a obtenção de sucesso no mercado, baseado em sistemas de gerenciamento de operações e entregas”. Portanto, a Logística passa a ser, dentro de uma visão integrada de todo o processo e de todos os participantes da cadeia, um diferencial que traz vantagem competitiva às empresas.

Diante do exposto, os objetivos do Gerenciamento da Cadeia de Suprimentos, conforme explicitado por Slack et al. (1997, p.426-427) são: (1) focalizar na satisfação dos clientes finais; (2) formular e implementar estratégias baseadas na obtenção e retenção de clientes finais; e (3) gerenciar a cadeia de maneira eficaz e eficiente.

### **7.1. Nível de serviço logístico**

Para Magee (1977, p.318), o sistema de distribuição física deve ser pensado “sobre as características e necessidades ou interesses dos clientes da empresa (ou dos consumidores finais)”. Tal conduz ao objetivo central da Logística, que corresponde a oferecer o maior nível de serviço ao cliente, atendendo as utilidades de tempo e lugar.

O nível de serviço logístico ao cliente é definido por Ballou (1993, p.73) como:

a qualidade com que o fluxo de bens e serviços é gerenciado. É o resultado líquido de todos os esforços logísticos da firma. É o desempenho oferecido pelos fornecedores aos seus clientes no atendimento dos pedidos. O nível de serviço logístico é fator-chave do conjunto de valores logísticos que as empresas oferecem a seus clientes para assegurar

sua fidelidade. Como o nível de serviço logístico está associado aos custos de prover esse serviço, o planejamento da movimentação de bens e serviços deve iniciar-se com as necessidades de desempenho dos clientes no atendimento de seus pedidos.

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

Christopher (1997, p.29) explica que o serviço ao cliente pode ser examinado sob três dimensões: elementos de pré-transação; da transação e da pós-transação. Os elementos da pré-transação caracterizam-se pelo acesso do cliente ao produto. Já os elementos da transação correspondem à disponibilidade do produto, observando-se o gerenciamento de estoques. Enquanto os elementos da pós-transação correspondem ao fator pós-venda, como a reposição do produto.

O efetivo gerenciamento destas três dimensões conduz ao alcance do bom nível de serviço ao cliente, atendendo às utilidades de tempo e lugar, o que leva ao efetivo gerenciamento logístico.

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

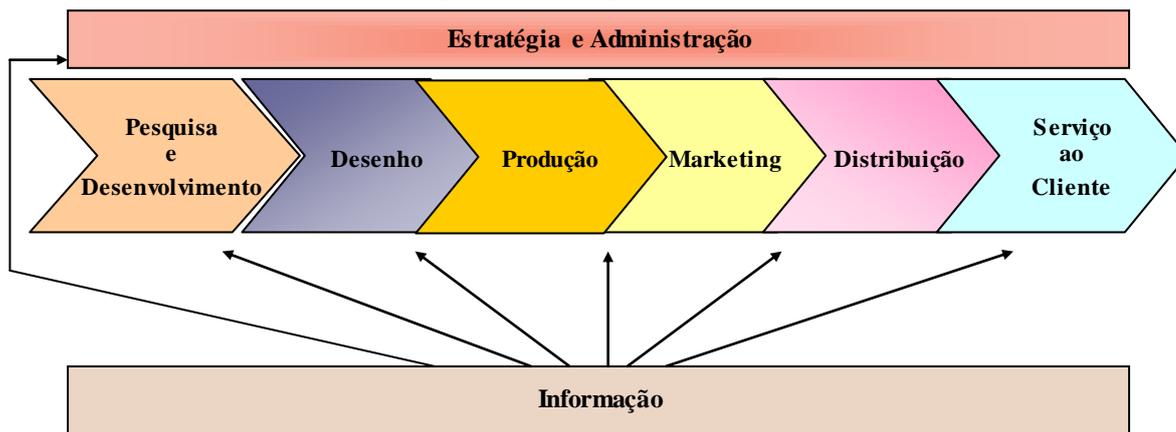
Atingir um gerenciamento eficaz e eficiente da cadeia corresponde à essência da vantagem competitiva alvo das empresas. Porter (1992, p.33) explica que “toda a empresa é uma reunião de atividades que são executadas para projetar, produzir, comercializar, entregar e sustentar seu produto”. Todas estas atividades são apresentadas pelo autor como fontes de vantagem competitiva, onde a vantagem virá da melhor utilização dos recursos bem como das estratégias da empresa. É necessário, portanto, identificar as funções que compõem a cadeia, bem como os fluxos logísticos nela existentes.

Horngren, Foster e Datar (1994, p.2-3) apresentam a cadeia de valores com base na seqüência de funções de negócios dentro da empresa, adicionando utilidade aos produtos ou serviços dentro da organização. Estas funções são:

- a) *Pesquisa e desenvolvimento* - a geração e experimentação de idéias relacionadas a novos produtos, serviços ou processos;
- b) *Desenho de produtos, serviços ou processos* - o planejamento detalhado e a elaboração de produtos, serviços ou processos;
- c) *Produção* - a coordenação e a organização de recursos para produzir um produto ou prestar um serviço;
- d) *Marketing* - o processo pelo qual indivíduos ou grupos: (a) aprendem e avaliam as atividades de produtos e serviços; e (b) adquirem esses produtos e serviços;
- e) *Distribuição* - o mecanismo pelo qual produtos e serviços são entregues ao consumidor;
- f) *Serviço ao cliente* - atividades de suporte fornecidas aos clientes.

As atividades definidas pelos autores compreendem as diversas funções desenvolvidas nas empresas que compõem a sua cadeia de valor. Ressalta-se que a importância do sistema logístico está em adicionar valor ao produto, por meio do serviço ao cliente, o que ocorre pela integração de todas as funções apresentadas. As funções definidas pelos autores estão representadas na Figura 1.

Figura 1 - A Cadeia de Valor segundo Horngren, Foster &amp; Datar

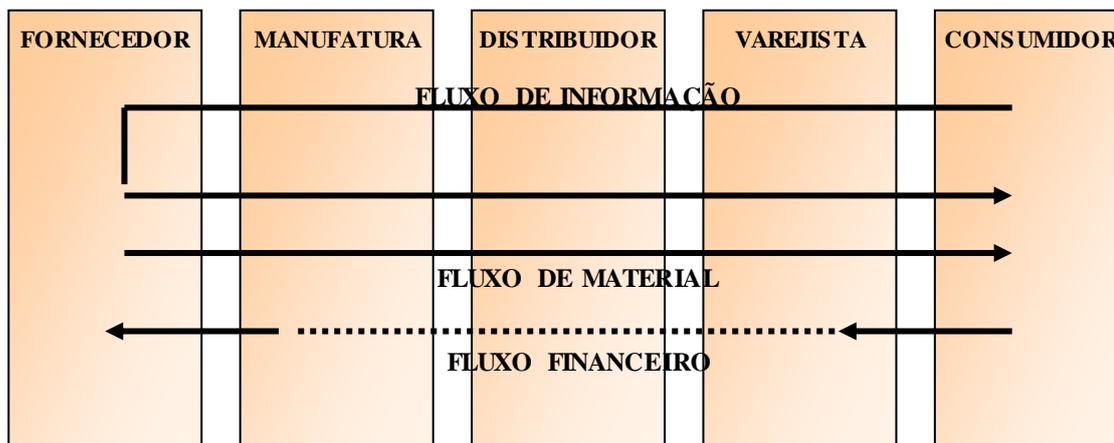


FONTE: Adaptado de HORNGREN, Charles T., FOSTER, George & DATAR, Srikant M. **Cost accounting: a managerial emphasis**. 8.ed. Englewood Cliffs, New Jersey: Prentice-Hall, 1994, p.3.

Neste sentido, percebe-se os fluxos logísticos na cadeia de valor, ressaltando-se a importância do fluxo de informações. Horngren, Foster e Datar (1994, p.3) explicitam que "os gestores devem conhecer a percepção de seus clientes em relação aos produtos e serviços da empresa". O fluxo informacional surge como ponto fundamental para o sucesso do gerenciamento da cadeia

O fluxo na cadeia de valor não é representado somente pelo fluxo de informação, mas também pelos fluxos financeiro e de materiais. Os fluxos logísticos encontram-se representados em conjunto na Figura 2.

Figura 2 - Fluxos Logísticos



FONTE: NOVAES, Antonio Galvão. **Da logística ao gerenciamento da cadeia de suprimento**. Florianópolis: UFSC, 1999, p.24. Trabalho não publicado.

Bowersox, Smykay e La Londe (1970, p.228) afirmam que a "qualidade e a velocidade da informação no sistema logístico facilita a integração de todos os centros de atividades de distribuição física da empresa". Uma rede de informação ineficaz pode provocar ineficácias no sistema de distribuição, bem como ao longo da cadeia como um todo, especialmente problemas na programação de compras e de produção.

Dornier et al. (2000, p.587) explicam que as tecnologias de informação, como código de barra e o EDI, ajudam a tornar as informações logísticas globais mais confiáveis, bem como a industrializar seu processo e aumentar a velocidade de transferência de informações.

Ballou (1993, p.279) comenta que “o sistema de informações logísticas é um subsistema de informações gerenciais, que providencia a informação especificamente necessária para a administração logística”.

As informações geradas pelo sistema de informações contábeis-gerenciais servirão de suporte ao processo decisório da Logística em todas as suas etapas: planejamento, execução e controle.

### **7.3. Distribuição física de produtos**

Ballou (1993, p.40) define distribuição física como “o ramo da logística empresarial que trata da movimentação, estocagem e processamento de pedidos dos produtos finais da firma”, ressalta que esta pode ser considerada a atividade mais importante em termos de custos dentre a maioria das empresas.

Arnold (1999, p.375) comenta que a distribuição física corresponde ao “transporte e o armazenamento de produtos acabados desde o final da produção até o cliente. O caminho particular pelo qual os produtos passam – por centros de distribuição, atacadistas e varejistas – é denominado canal de distribuição”.

Para Slack et al. (1997, p.437), a gestão da distribuição física de produtos corresponde ao conjunto formado pela gestão dos estoques e do sistema de transporte, ligando a unidade produtiva ao consumidor. O processo de tomada de decisões na gestão da distribuição física de produtos pela Logística inclui a localização e quantidade de armazéns, bem como os modais de transporte adotados.

De acordo com Ballou (1993, p.43), a gestão da distribuição física de produtos ocorre em três níveis: estratégico, tático e operacional. Onde o nível estratégico corresponde a decisão de como transportar, como fracionar a carga, como controlar os estoques e à localização dos depósitos. O nível tático equivale a utilização dos recursos disponíveis, sendo normalmente um planejamento a curto prazo. Já o nível operacional diz respeito as tarefas diárias desempenhadas a fim de garantir um eficiente fluxo logístico. Tais níveis correspondem ao planejamento, execução e controle, respectivamente, preconizados neste artigo como as etapas do processo decisório.

Neste sentido, percebe-se que a gestão da distribuição física de produtos pela Logística é empregada para dar apoio às decisões, promovendo um equilíbrio entre as diversas variáveis envolvidas no processo, com vistas em um eficiente e eficaz nível de serviço logístico ao cliente.

### **8. A controladoria no suporte à gestão da distribuição física de produtos**

Tendo em vista o fluxo de informações dentro da cadeia logística, torna-se fundamental que haja sinergia entre as informações fornecidas pela controladoria, enquanto gerenciadora do sistema de informações, e a gestão da distribuição física de produtos por parte da Logística integrada na empresa.

As fases do processo decisório, planejamento, execução e controle, devem ser embasadas em informações tempestivas, comparáveis, compreensíveis e confiáveis, a fim de que sejam úteis, para nortear o processo

de forma eficaz, sendo atribuição do *Controller* atender a necessidade informacional dos gestores.

Algumas informações úteis ao processo decisório na distribuição física de produtos referem-se a informações de custos de transporte e armazenagem dos produtos, bem como o controle do nível de serviço ao cliente, como, por exemplo, relatórios de reclamações de clientes quanto a pontualidade das entregas.

A configuração destas informações em geral ocorre com a participação da Controladoria em conjunto com pessoal especializado em informática, bem como o gestor que irá receber tais relatórios, em especial quando se trata de relatórios específicos para a distribuição física de produtos, por exemplo.

Contudo, os relatórios legais também devem ser utilizados na tomada de decisões, em especial para atender os objetivos da empresa como um todo. Outra importante ferramenta, dentre os relatórios gerenciais, está o orçamento geral da empresa, que também é utilizado para nortear as decisões.

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

## 9. Considerações finais

Uma vez abordada a estrutura e as fases do processo decisório dentro da empresa, é importante ressaltar a importância das informações para a tomada de decisões em todas as etapas do processo, tendo em vista que sem elas os gestores não teriam base sólida, além de sua vivência na empresa.

Neste sentido, percebe-se que para gerenciar eficiente e eficazmente todo o sistema logístico é necessário que haja um suporte informacional ao processo decisório da logística, o que ocorre por meio de um sistema de informações contábeis-gerenciais sinérgico e efetivo.

Os relatórios contábeis legais, em geral, permitem aos gestores visualizarem a situação da empresa como um todo, enquanto que os relatórios gerenciais lhe permitem analisar aspectos mais particulares, em especial de suas funções, como o gestor da Logística irá analisar, dentre outras coisas, a gestão da distribuição física de produtos.

Verifica-se, portanto, que a Controladoria não só precisa colaborar fornecendo relatórios aos gestores da gestão da distribuição física de produtos, como também se faz necessária a participação dos mesmos no momento da configuração dos relatórios específicos. Uma vez configurados os relatórios, cabe à Controladoria alimentar o sistema e fornecer a informação para que esta seja utilizada no processo decisório da Logística.

## Referências

ANTHONY, Robert N. **Management accounting: text and cases**. 3.ed. Illinois: Richard D. Irwin Inc., 1964.

ARNOLD, J. R. Tony. **Administração de materiais: uma introdução**. São Paulo: Atlas, 1999.

ASSAF NETO, Alexandre. **Estrutura e análise de balanços: um enfoque econômico-financeiro**. 4.ed. São Paulo: Atlas, 1998.

- BALLOU, Ronald H. **Logística empresarial**: transportes, administração de materiais e distribuição física. São Paulo: Atlas, 1993.
- BARNARD, Chester I. **As funções do executivo**. São Paulo: Atlas, 1971.
- BEUREN, Ilse Maria. **Gerenciamento da informação**: um recurso estratégico no processo de gestão empresarial. São Paulo: Atlas, 1998.
- BIO, Sérgio Rodrigues. **Sistema de informação**: um enfoque gerencial. São Paulo: Atlas, 1985.
- BOWERSOX, Donald J.; SMYKAY, Edward W.; LA LONDE, Bernard J. **Physical distribution management**: logistics problems of the firm. 4.ed. Nova York: Macmillan Company, 1970.
- BRANDÃO, Juliana Favero; BEUREN, Ilse Maria. A profissão contábil nos países-membros do MERCOSUL. In: **Anais da 15ª Convenção dos Contabilistas e 2º Encontro das Empresas de Serviços Contábeis - Trabalhos Técnicos**. Vitória: Imagem Gráfica e Editora, 2000. v.Único. p.43-69.
- BRASIL. Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as sociedades por ações. **Manuais de Legislação Atlas**, 6.ed, São Paulo, v.28, 1999.
- CHRISTOPHER, Martin. **Logística e Gerenciamento da Cadeia de Suprimentos**: estratégias para a redução de custos e melhoria dos serviços. São Paulo: Pioneira, 1997.
- COUNCIL OF LOGISTICS MANAGEMENT - CLM. Definição de logística dada pelo CLM. Disponível em: <<http://www.clm1.org/index.asp>>. Acesso em: 31 janeiro 2001.
- DIAS, Donaldo de Souza. **O sistema de informação e a empresa**. Rio de Janeiro: LTC, 1985.
- DORNIER, Philippe-Pierre et. Al. **Logística e operações globais**: textos e casos. São Paulo: Atlas, 2000.
- DRUCKER, Peter F. **As novas realidades**: no governo e na política, na economia e nas empresas, na sociedade e na visão do mundo. 3.ed. São Paulo: Pioneira, 1993.
- ETZIONI, Amitai. **Organizações modernas**. 7.ed. São Paulo: Pioneira, 1984.
- FIGUEIREDO, Sandra Maria. Contabilidade e a gestão empresarial. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília, ano XXIV, n.º 93, p.20-34, maio/junho 1995.
- FIPECAFI - Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**: aplicável também às demais sociedades. 4.ed. São Paulo: Atlas, 1995.
- GARRISON, Ray H; NOREEN, Eric W. **Managerial accounting**: concepts for planning, control, decision making. 7.ed. Illinois: Irwin, 1994. Alegre: CRC-RS, 2000.
- GUERREIRO, Reinaldo. Modelo conceitual de sistema de informação de gestão econômica: uma contribuição à teoria da comunicação da contabilidade. **Tese de Doutorado**. São Paulo: FEA/USP, 1989.
- \_\_\_\_\_. Modelo de sistema de informação contábil. In: CATELLI, Armando (coord.). **Controladoria**: uma abordagem da gestão econômica - GECON. São Paulo: Atlas, 1999, p.315-347.
- HORNGREN, Charles T. **Introdução à contabilidade gerencial**. 5.ed. Rio de Janeiro: Prentice-Hall do Brasil, 1981.
- \_\_\_\_\_; FOSTER, George & DATAR, Srikant M. **Cost accounting**: a managerial emphasis. 8.ed. Englewood Cliffs, New Jersey: Prentice-Hall, 1994.

- IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade gerencial**. 6.ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- KAPLAN, Robert S., ATKINSON, Anthony A. **Advanced management accounting**. Nova Jersey: Prentice Hall, 1989.
- MAGEE, John F. **Logística industrial: análise e administração dos sistemas de suprimento e distribuição**. São Paulo: Pioneira, 1977.
- MARION, José Carlos. **Contabilidade empresarial**. 8.ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- MCGEE, James; PRUSAK, Laurence. **Gerenciamento estratégico da informação: aumente a competitividade e a eficiência de sua empresa utilizando a informação como uma ferramenta estratégica**. Rio de Janeiro: Campus, 1994.
- NOVAES, Antônio Galvão. **Da logística ao gerenciamento da cadeia de suprimento**. Florianópolis: UFSC, 1999. Trabalho não publicado.
- OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. **Sistemas de informações gerenciais: estratégicas, táticas, operacionais**. São Paulo: Atlas, 1992.
- PEREIRA, Maria José Lara de Bretas; FONSECA, João Gabriel Marques. **Faces da decisão: as mudanças de paradigmas e o poder da decisão**. São Paulo: Makron Books, 1997.
- PORTER, Michael E. **Vantagem competitiva: criando e sustentando um desempenho superior**. 4.ed. Rio de Janeiro: Campus, 1992.
- RODRIGUES, Paulo Roberto Ambrosio. **Introdução aos sistemas de transporte no Brasil e à logística internacional**. São Paulo: Aduaneiras, 2000.
- ROEHL-ANDERSON, Janice M., BRAGG, Steven M. **The controller's function: the work of the managerial accountant**. Nova York: John Wiley & Sons, 1996.
- SIMON, Herbert A. **Comportamento administrativo: um estudo dos processos decisórios nas organizações administrativas**. 2.ed. Rio de Janeiro: FGV, 1971
- SLACK, Nigel et al. **Administração da produção**. São Paulo: Atlas, 1997.
- TREWATHA, Robert L; NEWPORT, M. Gene. **Management**. 3.ed. Texas: Business Publications, 1982.
- TUNG, Nguyen. **Controladoria financeira das empresas: uma abordagem prática**. 8.ed. São Paulo: Edições Universidade-Empresa Ltda., 1993.
- YOSHITAKE, Mariano. **Funções do controller: conceitos e aplicações de controle gerencial. Dissertação de Mestrado**. São Paulo: FEA/USP, 1982.