

**UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE – UNESC
CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

GABRIELA STRACHOSKI

**PROPOSTA DE IMPLANTAÇÃO DA CONTABILIDADE
GERENCIAL EM UMA EMPRESA DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO
DE CARGAS EM CRICIÚMA - SC**

CRICIÚMA, 07 DE JULHO DE 2011

GABRIELA STRACHOSKI

**PROPOSTA DE IMPLANTAÇÃO DA CONTABILIDADE
GERENCIAL EM UMA EMPRESA DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO
DE CARGAS EM CRICIÚMA - SC**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado para a obtenção do grau de Bacharel no curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense – UNESC.

Orientador: Prof. Esp. Everton Perin.

CRICIÚMA, 07 DE JULHO DE 2011

GABRIELA STRACHOSKI

**PROPOSTA DE IMPLANTAÇÃO DA CONTABILIDADE
GERENCIAL EM UMA EMPRESA DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO
DE CARGAS EM CRICIÚMA - SC**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado para a obtenção do grau de Bacharel no curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense – UNESC.

Orientador: Prof. Esp. Everton Perin.

Criciúma, 07 de Julho de 2011

BANCA EXAMINADORA

Orientador – Prof. Esp. Everton Perin

Examinador 1 – Prof. Esp. Ademir Borges

Examinador 2 – Prof. Msc. Andréia Cittadin

Este trabalho é dedicado aos meus amados pais: Pedro e Eliana, que durante todo processo de aprendizagem me deram apoio para seguir em frente.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, agradeço a Deus, que está sempre presente em cada momento de nossas vidas. Agradeço a Ele por ter me dado mais esta oportunidade na vida, por me iluminar nos momentos de dificuldades e por me conceder a graça de mais esta conquista.

Aos meus pais, Pedro Strachoski e Eliana Rabello Strachoski que me ensinaram a viver a vida de forma digna e honesta, com toda educação, carinho, respeito e amor que se faz necessário para uma boa formação.

As minhas irmãs Carla e Beatriz pelo apoio no desenvolvimento deste trabalho de grande importância em minha formação. E a minha irmãzinha Maria Eduarda que sempre me alegrou com seu sorriso carinhoso. Ao meu namorado Bruno, pela compreensão nas horas que não pude lhe dar atenção, pelo amor e carinho nos dias em que mais precisei. Aos meus familiares por fazerem parte da minha história e pelos nossos dias de alegria e de companheirismo passados juntos.

Ao meu orientador, Everton Perin que me auxiliou no desenvolvimento deste trabalho e aos demais professores que se fizeram presente no decorrer destes anos de estudo. Obrigada pelos ensinamentos.

Aos meus amigos e colegas de ciências contábeis, pelo companheirismo, união e palavras de incentivo, pelos momentos de felicidade e de dificuldades enfrentadas, a vocês minha gratidão. Em especial, as minhas amigas, Andréia Savaris, Gabriela Dandolini e Karoline Ferraz, pelas alegrias vividas juntas das quais jamais irei esquecer, vocês fazem parte desta minha vitória.

Agradeço a todos que, direta ou indiretamente contribuíram para a realização desse trabalho de conclusão de curso.

**“O mundo está nas mãos daqueles
que têm coragem de sonhar,
e correr o risco de viver seus sonhos.
Cada qual com seu talento.”**

Paulo Coelho

RESUMO

STRACHOSKI, Gabriela. **Proposta de Implantação da Contabilidade Gerencial em uma Empresa de Transporte Rodoviário de Cargas em Criciúma - SC**. 2011. p. 78. Orientador: Prof. Esp. Everton Perin. Trabalho de Conclusão do Curso de Ciências Contábeis. Universidade do Extremo Sul Catarinense – UNESC. Criciúma - SC

Por intermédio deste trabalho, evidenciou-se a importância da contabilidade gerencial para as empresas, tendo como foco a implantação da mesma em uma empresa de transporte rodoviário de cargas da cidade de Criciúma-SC. O presente estudo é elaborado por meio de pesquisas bibliográficas e estudo de caso com a empresa pesquisada, tendo como meta principal chegar-se ao objetivo geral, transmitindo aos leitores a seriedade de haver um controle gerencial. A princípio encontram-se organizado textos explicativos com relatos de vários autores, de maneira que sejam demonstradas com exatidão as ferramentas gerenciais que foram utilizadas para a proposta da implantação do gerenciamento. Em seguida, fica relatado o estudo de caso com a empresa transportadora, demonstrando os benefícios que são transmitidos aos administradores para a tomada de decisões. Para evidenciar o exposto, apuraram-se todas as informações, planejamentos e ferramentas utilizadas pela contabilidade gerencial, desde o objetivo da contabilização até a implantação do sistema a ser adotado pela empresa, empregando dados fictícios para desta maneira, alcançar o principal objetivo deste trabalho.

Palavras-chave: Contabilidade Gerencial. Ferramentas Gerenciais. Transporte.

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

BP: Balanço Patrimonial

COFINS: Contribuição para Financiamento da Seguridade Social

Ctb: Contabilidade

CV: Custo Variável

DOAR: Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos

DRE: Demonstração do Resultado do Exercício

FATMA: Fundação do Meio Ambiente

IBAMA: Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis

MC: Margem de Contribuição

PE: Ponto de Equilíbrio

PIS: Programa de Integração Social

SIG: Sistemas de Informações Gerenciais

Ton.: Tonelada

LISTA DE QUADROS

| | |
|---|----|
| Quadro 1 – Comparação entre a Contabilidade Gerencial e a Contabilidade Financeira..... | 25 |
| Quadro 2 – Fases do Processo de Gestão | 28 |
| Quadro 3 – Demonstrativo de Estrutura de Preço..... | 35 |
| Quadro 4 – Margem de Contribuição por Produto..... | 39 |
| Quadro 5 – Demonstrativo do Resultado do Exercício..... | 43 |
| Quadro 6 – Capacidade de Toneladas por Caminhão | 52 |
| Quadro 7 – Preço dos Serviços Prestados..... | 54 |
| Quadro 8 – Custos dos Serviços..... | 51 |
| Quadro 9 – Despesas Administrativas/Comerciais | 56 |
| Quadro 10 – Sazonalidade sobre os Serviços Prestados | 58 |
| Quadro 11 – Margem de Contribuição Unitária | 59 |
| Quadro 12 – Demonstrativo do Resultado do Exercício de 2010 e 2011 | 61 |
| Quadro 13 – DRE – Primeiro Semestre de 2011 | 62 |
| Quadro 14 – DRE – Segundo Semestre de 2011 | 63 |
| Quadro 15 – Fluxo de Caixa Realizado do Primeiro Semestre de 2011 | 64 |
| Quadro 16 – Fluxo de Caixa Orçado do Segundo Semestre de 2011 | 65 |

LISTA DE GRÁFICOS E FIGURAS

| | |
|---|----|
| Gráfico 1 – Ponto de Equilíbrio..... | 41 |
| Figura 1 – Situação das Rodovias de Santa Catarina em 2010..... | 49 |
| Figura 2 – Situação das Rodovias de São Paulo em 2010 | 50 |

SUMÁRIO

| | |
|--|-----------|
| 1 INTRODUÇÃO | 13 |
| 1.1 Tema e Problema..... | 13 |
| 1.2 Objetivos da Pesquisa | 14 |
| 1.3 Justificativa..... | 14 |
| 1.4 Metodologia | 15 |
| 2 REFERENCIAL TEÓRICO | 17 |
| 2.1 Objetivos da Contabilidade | 17 |
| 2.2 Sistemas de Informação | 18 |
| 2.2.1 Sistemas de Informações Contábeis | 19 |
| 2.2.2 Sistemas de Informações Gerenciais | 20 |
| 2.3 Contabilidade Gerencial | 21 |
| 2.3.1 Contabilidade Gerencial <i>versus</i> Contabilidade Financeira | 23 |
| 2.3.2 Contador Gerencial ou <i>Controller</i> | 25 |
| 2.4 Gestão | 27 |
| 2.4.1 Planejamento | 28 |
| 2.4.1.1 Planejamento Estratégico..... | 29 |
| 2.4.1.2 Planejamento Operacional | 29 |
| 2.4.2 Execução..... | 30 |
| 2.4.3 Controle..... | 31 |
| 2.5 Controladoria..... | 31 |
| 2.6 Ferramentas Gerenciais..... | 33 |
| 2.6.1 Formação do Preço de Venda | 33 |
| 2.6.1.1 Preço de Venda a Partir do Custo e Validade | 35 |
| 2.6.1.2 Preço de Venda a Partir do Custeio por Absorção..... | 35 |
| 2.6.1.3 Preço de Venda a Partir do Custeio Direto/Variável | 35 |
| 2.6.1.4 Preço de Venda a Partir dos Custos de Transformação | 36 |
| 2.6.1.5 Preço de Venda a Partir do Mercado | 36 |
| 2.6.2 Margem de Contribuição | 36 |
| 2.6.3 Ponto de Equilíbrio..... | 39 |
| 2.6.4 Demonstração do Resultado do Exercício..... | 41 |
| 2.6.5 Fluxo de Caixa | 43 |
| 2.7 Logística..... | 45 |
| 2.8 Logística e Competitividade..... | 46 |

| | |
|--|-----------|
| 2.9 Transporte Rodoviário | 47 |
| 3 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS | 50 |
| 3.1 Caracterização da Empresa..... | 50 |
| 3.1.1 Filosofia de Empresa | 52 |
| 3.1.2 Pontos Fortes e Pontos Fracos..... | 52 |
| 3.2 Premissas de Projeção Orçamentária | 53 |
| 3.3 Ferramentas Gerenciais..... | 56 |
| 3.3.1 Preço do Serviço Prestado | 56 |
| 3.3.2 Margem de Contribuição | 58 |
| 3.3.3 Ponto de Equilíbrio..... | 59 |
| 3.3.4 Demonstração do Resultado do Exercício..... | 59 |
| 3.3.5 Fluxo de Caixa | 63 |
| 3.4 Análise dos Dados Levantados..... | 65 |
| 4 CONSIDERAÇÕES FINAIS | 66 |
| REFERÊNCIAS..... | 67 |
| APÊNDICES | 70 |

1 INTRODUÇÃO

Neste trabalho discorre-se sobre o estudo da implantação da contabilidade gerencial em uma empresa de transporte de cargas da região de Criciúma, SC, mostrando sua importância para a tomada de decisão dentro da organização.

O primeiro capítulo deste trabalho de conclusão de curso apresenta o tema e problema da pesquisa realizada, seus objetivos gerais e específicos, a justificativa descrevendo qual a importância deste estudo, e ao final, a metodologia utilizada no decorrer da pesquisa.

1.1 Tema e Problema

Devido ao surgimento de novas empresas e ao avançado grau de desenvolvimento das já existentes, se faz necessário o contínuo estudo de informações para se manter atuando no mercado. Outro fator de importância que vem almejando maiores informações se dá por conta das mudanças devido às novas tecnologias adotadas nas organizações, que com o passar dos dias vem evoluindo.

Para a sobrevivência no mercado as organizações precisam de planejamento, controle e principalmente de informações corretas e em tempo hábil.

Tais informações necessárias para as organizações são geradas pela contabilidade gerencial que evidencia a realidade econômica e financeira, demonstrando, deste modo, qual setor da organização está mais precário e necessita de maior atenção.

Os principais usuários das informações fornecidas pela contabilidade gerencial são os administradores e os diretores das organizações, pois são estes que irão elaborar um planejamento para tomar melhores decisões.

A contabilidade gerencial é a área da contabilidade que auxilia na tomada de decisões e nas informações dos negócios, sendo assim, ela se torna útil para quaisquer organizações, inclusive as do ramo de transporte de cargas, onde deverá

corresponder às perspectivas que a empresa almeja, conseguindo qualidade e exatidão, buscando somente obter vantagens, para um permanente crescimento.

Deste modo, questiona-se: como a implantação da contabilidade gerencial pode contribuir com a gestão em uma empresa de transporte de cargas de Criciúma, SC?

1.2 Objetivos da Pesquisa

O objetivo geral desta pesquisa consiste em relatar como a implantação da contabilidade gerencial pode contribuir com a gestão em uma empresa de transporte de cargas em Criciúma, SC.

Os objetivos específicos foram elaborados a partir do que foi constituído no objetivo geral desta pesquisa:

- Caracterizar empresas do setor de transporte;
- Descrever sobre contabilidade gerencial identificando sua contribuição para a tomada de decisões nas organizações;
- Pesquisar na empresa objeto de estudo, qual a contribuição das informações geradas pela contabilidade gerencial para a tomada de decisão.

1.3 Justificativa

As informações geradas pela contabilidade gerencial são de extrema importância para as decisões realizadas pelos administradores das organizações, pois tais informações irão auxiliá-los na tomada de decisões, de forma correta e apropriada de acordo com as maiores necessidades da organização.

Coronado (2006) diz que a responsabilidade da contabilidade gerencial é disponibilizar os sistemas de informações econômicas como suporte de gestão da empresa, determinando aos usuários da informação os conceitos de mensuração econômica da organização.

A pesquisa mostra de forma clara à uma empresa do ramo de transporte de cargas rodoviárias a real contribuição da contabilidade gerencial para seu crescimento, suprindo as necessidades existentes na empresa com novas informações para a administração da mesma.

Esta pesquisa tem a intenção de instigar os administradores a usar mais das informações da contabilidade gerencial antes de tomar suas decisões, para deste modo, evitar que ocorram erros e prejuízos para a empresa em questão.

Portanto, esta pesquisa contribuirá para um melhor futuro da organização, aprofundando o conhecimento dos gestores das empresas de transporte de cargas sobre as informações e a importância da contabilidade gerencial.

A relevância social deste estudo tem o intuito de demonstrar aos usuários das informações contábeis a extrema importância da contabilidade gerencial para a tomada de decisões. Deste modo, a pesquisa evidenciará que a contabilidade gerencial não contribuiu somente para as empresas do ramo de transporte de cargas, e sim, para todos os tipos de organizações, com ou sem fins lucrativos.

1.4 Metodologia

Neste tópico identificam-se as técnicas utilizadas na elaboração de um trabalho científico, quanto ao seu objetivo, procedimentos e os métodos adotados para a abordagem do problema. Segundo Gil (1999, p. 26):

para que um conhecimento possa ser considerado científico, torna-se necessário identificar as operações mentais e técnicas que possibilitam a sua verificação. Ou, em outras palavras, determinar o método que possibilitou chegar a esse conhecimento.

Este estudo quanto aos seus objetivos caracteriza-se como uma pesquisa descritiva, onde será descritos os objetivos de uma contabilidade gerencial e sobre sua implantação em uma empresa.

Diehl (2004, p. 54) enfatiza estudo descritivo como sendo uma pesquisa que “tem como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis.”

Os procedimentos utilizados para a elaboração deste trabalho são realizados com pesquisas bibliográficas e estudo de caso em uma empresa de transporte de cargas da cidade de Criciúma, SC.

“A pesquisa bibliográfica é desenvolvida a partir de material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos”. (GIL, 1999, p. 65). Este tipo de pesquisa visa abranger uma vasta diversidade de conceitos de cada autor, demonstrando a opinião dos mesmos sobre o tema abordado neste estudo.

Além da pesquisa bibliográfica utilizou-se o estudo de caso, que expõe o assunto com mais detalhes, “[...] de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento, tarefa praticamente impossível mediante os outros delineamentos considerados”. (DIEHL, 2004, p. 61).

A abordagem do problema ocorreu por meio de pesquisa qualitativa. “Ela trabalha com o universo de significados, motivos, aspirações, crenças, valores e atitudes, o que corresponde a um espaço mais profundo das relações, dos processos e dos fenômenos que não podem ser reduzidos à operacionalização de variáveis”. (MINAYO, 2000, p. 54).

Sendo assim, demonstra-se todos os processos necessários para a elaboração deste estudo que auxiliará os administradores das organizações, principalmente empresa de transporte de cargas a tomar suas decisões.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Este capítulo evidencia os objetivos da contabilidade, dando introdução ao tema desta pesquisa. A seguir, aborda-se a ideia principal deste estudo, descrevendo o que é contabilidade gerencial e evidenciando sua implantação dentro de uma empresa, com foco para as empresas de transporte de cargas rodoviárias.

2.1 Objetivos da Contabilidade

O profissional de contabilidade já foi visto apenas como a pessoa responsável por fazer registros de escrituração contábil, o chamado guarda-livros. Nos dias atuais o contador tem o objetivo de obter melhores resultados para a empresa por meio das demonstrações de cálculos, evidenciando o patrimônio líquido e analisando se houve aumento ou redução de lucros em determinado período na organização e acima de tudo fornecendo dados eficazes e necessários para a tomada de decisão.

“A contabilidade, portanto, é uma ciência social que tem por objeto o patrimônio das entidades econômico-administrativas. Seu objetivo principal é controlar o patrimônio das entidades em decorrência de suas variações.” (RIBEIRO, 2005, p. 02).

Pereira e Kobayashi (2005) afirmam em sua obra que é de extrema importância aprender a contabilidade para poder entender sobre o mundo dos negócios, podendo assim comparar se a empresa obteve lucro ou prejuízo em certo período, observando a riqueza de cada indivíduo ou empresa, seja este indivíduo pessoa física ou jurídica.

Crepaldi (1998, p. 18) propõe que a contabilidade,

é uma atividade fundamental na vida econômica. Mesmo nas economias mais simples, é necessário manter a documentação dos ativos, das dívidas e das negociações com terceiros. O papel da contabilidade torna-se ainda mais importante nas complexas economias modernas. Uma vez que os recursos são escassos, temos de escolher entre as melhores alternativas, e para identificá-las são necessários os dados contábeis.

A contabilidade coleta todos os dados, de diversos setores da organização, com o intuito de facilitar a interpretação dos acontecimentos econômicos, para deste modo analisar números atuais da empresa e ir projetando dados futuros a fim de fornecer aos usuários internos e externos.

Marion (2003, p. 135) reforça dizendo que o objetivo da contabilidade, portanto, “[...] é permitir a cada grupo principal de usuários a avaliação da situação econômica e financeira da entidade, num sentido estático, bem como fazer inferências sobre suas tendências futuras.”

Com as informações obtidas pela contabilidade torna-se possível averiguar a realidade da empresa, demonstrando qual setor está com maior necessidade, podendo por este procedimento almejar uma variação para o alcance de melhores resultados. “[...] Pode-se afirmar que o grande objetivo da contabilidade é planejar e colocar em prática um sistema de informação para uma organização, com ou sem fins lucrativos.” (CREPALDI, 1998, p. 18).

Diante disso, percebe-se a fundamental importância do contador no dia-a-dia das empresas, tanto para as tomadas de decisões quanto para se manter acima da concorrência de mercado.

2.2 Sistemas de Informação

As informações fornecidas pela contabilidade são lançadas em um sistema que satisfaça as metas estabelecidas pela administração, esclarecendo como está cada setor da entidade.

Padoveze (2000, p. 41) diz que sistema “[...] é um conjunto de elementos interdependentes, ou um todo organizado, ou partes que interagem formando um todo unitário e complexo.”

Os sistemas vêm contribuindo e muito para as empresas, por meio destes sistemas é possível compreender os vários assuntos existentes dentro da organização empresarial, obtendo idéias positivas e apoiando as decisões dos gestores (CATELLI, 2001).

Em uma forma mais detalhada Padoveze (2000, p. 42) define sistema de informação como,

um conjunto de recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros agregados segundo uma sequência lógica para o processamento dos dados e tradução em informações, para com seu produto, permitir as organizações o cumprimento de seus objetivos principais.

Sistemas são imprescindíveis dentro de uma organização, para que os gestores possam averiguar quais as áreas da empresa que necessitam de maiores cuidados na tomadas as decisões.

2.2.1 Sistemas de Informações Contábeis

A informação contábil é uma ferramenta de grande importância para a gestão das empresas, pois por meio destas informações é que se torna possível haver decisões eficazes dentro da empresa. Tais informações podem ser gerenciais ou operacionais, as gerenciais serviram para a administração e a operacional auxiliará a operacionalização.

Marion (2003, p. 135) cita que os usuários das informações contábeis, “podem ser internos à empresa (gerentes, diretores, administradores, funcionários em geral) ou externos à empresa (acionistas, instituições financeiras, fornecedores, governo, sindicatos).”

Pizzolato (2000, p. 03) conceitua os usuários da informação contábil como:

duas famílias: os internos e os externos. Usuários externos são considerados legítimos interessados na vida das empresas, pois estas devem estar subordinadas aos interesses e objetivos da sociedade em que se inserem. No plano interno de informações de uma empresa, as informações contábeis devem ser obtidas e registradas de forma metódica e sistemática tendo em vista as múltiplas utilizações que pode oferecer.

Para que haja contabilidade gerencial dentro de uma empresa é necessário que esta possua informações contábeis, com dados de todas as áreas da entidade.

“A necessidade de informação é determinada pelos usuários finais dessa informação, por seus consumidores. Assim, a informação deve ser construída para atender a esses consumidores [...]”, revela Padoveze (2000, p. 44).

A empresa precisa estar em contínua busca por conhecimentos satisfazendo as necessidades dos administradores, obtendo o destaque perante as

outras empresas do mesmo ramo, para atingir esta meta a contabilidade gerencial torna-se uma ferramenta indispensável. Sobre este tema Padoveze (2009) diz que as informações contábeis fornecidas devem ser úteis e desejadas pela administração para que desta forma, os gestores possam se beneficiar com as informações planejando e utilizando-as com eficiência no procedimento de gestão.

De modo geral, os sistemas de informação podem ser definidos como,

um conjunto de elementos ou componentes inter-relacionados que coleta, armazena, processa e distribui dados e informações com a finalidade de dar suporte às atividades de uma organização (planejamento, direção, execução e controle) (LAUDON e LAUDON *apud* OLIVEIRA, 2007, p. 86).

A decisão tomada pelos gestores depende da informação que chegará até eles, a informação precisa ser de qualidade para que a decisão seja feita com qualidade, caso a informação não tenha qualidade a decisão tomada não atenderá as perspectivas.

Segundo a Coleção de seminários CRC-SP/IBRACON (2000, p. 221) se “[...] a empresa trabalhar no sentido de buscar as informações que realmente interessam, proporcionando recursos adequados para sua execução, os resultados serão alcançados.”

O sistema de informação contábil torna-se assim, de fundamental importância, principalmente na contabilidade gerencial, pois é este que busca todos os dados dentro da empresa para auxiliar a administração nas tomadas de decisões, para que a empresa obtenha lucratividade.

2.2.2 Sistemas de Informações Gerenciais

Os sistemas de informações gerenciais, coleta dados dos diversos setores da empresa e de acordo com a precisão de cada setor transmite as informações necessárias para a melhoria em cada um, tornando-se assim, as informações contábeis gerenciais de fundamental importância na contabilidade gerencial, como uma ferramenta de auxílio a gestão empresarial.

De acordo com Souza (2009, p. 53) os sistemas de informações gerenciais “[...] visam à obtenção de informações para auxiliar na tomada de decisão conforme os objetivos determinados pela missão empresarial.”

Para Oliveira (2000, p. 183) “[...] é um método formal de tornar disponíveis para a administração, oportunamente, as informações precisas e necessárias para facilitar o processo de tomada de decisão.”

O sistema de informação gerencial permite aos seus usuários tomar decisão com maior precisão e eficácia, suprimindo com suas metas e objetivos, como apoio a gestão.

“A empresa, através de seus gestores necessita tomar decisão sobre seus negócios, e para que isso aconteça de uma maneira eficaz torna-se mister ter um bom Sistema de Informação Gerencial – SIG.” (SOUZA, 2009, p. 56).

“Um sistema de informação contábil gerencial tem necessariamente que abranger todas as áreas de contabilidade de que se vale o conceito contabilidade gerencial.” (PADOVEZE, 2009, p. 53).

Conforme citações pode-se definir sistemas de informações gerenciais como sendo necessárias para os gestores na tomada de decisões eficazes e em tempo hábil.

2.3 Contabilidade Gerencial

A contabilidade gerencial é um segmento da contabilidade, que por sua vez tem o intuito de auxiliar os gestores de empresas a tomar decisões eficazes e sábias.

Ludícibus (1993, p. 15) comenta que a contabilidade gerencial “pode ser caracterizada numa perspectiva diferente, num grau de detalhe mais analítico ou numa forma de apresentação e classificação diferenciada, de maneira a auxiliar os gerentes das entidades em seu processo decisório.”

Utilizando as técnicas de controles gerenciais torna-se possível objetivar a rentabilidade nas organizações, demonstrando desta forma a sua importância no cotidiano.

De acordo com Padoveze (2009) a contabilidade gerencial apenas existirá se houver uma ação para tal fato, com o estudo de pessoas de dentro da empresa que tenham interesse em traduzir os conceitos contábeis em atuação prática. O

autor completa afirmando que contabilidade gerencial significa o uso da contabilidade como instrumento da administração.

Crepaldi (1998, p. 18) em sua obra explica que a contabilidade gerencial,

é o ramo da Contabilidade que tem por objetivo fornecer instrumentos aos administradores de empresas que os auxiliem em suas funções gerenciais. É voltada para a melhor utilização dos recursos econômicos da empresa, através de um adequado controle dos insumos efetuados por um sistema de informação gerencial.

Algumas empresas acabam não utilizando a contabilidade gerencial por medo de não ser um método eficiente ou por não terem conhecimento sobre os benefícios que o gerenciamento pode trazer. De acordo com Olinquevitch e Santi Filho (2004, p. 217):

[...] a escassez de estudos que tratam da utilização das técnicas de controles gerenciais, mais especificamente nas áreas de contabilidade, custos, estoques, caixa, orçamentos, crédito e cobrança, em especial no Brasil, tem sido discutida nos últimos anos pelos contadores, administradores, empresários e órgãos governamentais e, inclusive, colocando muitas vezes, até em dúvida e eficiência da utilização desses controles.

O grande desafio da contabilidade gerencial é fornecer a administração da empresa informações úteis e satisfatórias para a tomada de decisões futuras, podendo ao mesmo tempo observar as informações anteriores. Dessa forma, é possível se fazer um planejamento e avaliação dos recursos da empresa, visando atingir suas metas e objetivos com sucesso. “A contabilidade gerencial trabalha com o planejamento de operações futuras utilizando-se de números reais e estimados na busca da otimização dos resultados.” (CORONADO 2006, p. 25).

A contabilidade gerencial tem mudado a idéia de gestores de empresas, com o novo conceito de que a contabilidade não auxilia apenas para fazer registros, mas auxilia também no processo decisório da administração.

Padoveze (2002, p. 117) ressalta dizendo que “a contabilidade gerencial mudou o foco da contabilidade, passando dos registros a análise das transações financeiras para utilização da informação para decisões que afetem o futuro.”

Além de trazer informações para auxiliar nas operações futuras a contabilidade gerencial demonstra a situação da empresa em áreas específicas. Nas palavras de Ludícibus (1993, p. 15) a contabilidade gerencial “[...] atinge e aproveita conceitos da administração da produção, da estrutura organizacional, bem como da administração financeira, campo mais amplo, no qual toda a contabilidade empresarial se situa.”

De forma universal, a contabilidade gerencial é a área contábil que auxilia nas decisões, na gestão e nas informações dos negócios com informações coerentes e eficazes.

Conforme Marion (2003, p. 24), “a contabilidade é a linguagem dos negócios. Mede os resultados das empresas, avalia o desempenho dos negócios, dando diretrizes para tomadas de decisões.”

Em sua obra Padoveze (2000, p. 33) revela que “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.”

A contabilidade gerencial somente será eficaz se utilizada dentro da empresa de acordo com as informações contábeis existentes, para que deste modo possa auxiliar a administração na tomada de decisões, suprimindo as metas de todas as áreas da entidade.

2.3.1 Contabilidade Gerencial *versus* Contabilidade Financeira

As informações contábeis devem satisfazer a necessidade de seus usuários, tanto os internos quanto os externos. Neste caso, a diferenciação entre ambas contribuirá para sua aplicação prática, destacando que uma não substitui a outra, porém, encontram-se sobre uma mesma base de informações.

Os usuários das informações contábeis para obter um melhor desempenho dividiram tais informações em gerencial e financeira, para compreender a diferença entre uma e outra, apresenta-se citações conforme os autores a seguir.

“Os métodos da contabilidade financeira e da contabilidade gerencial foram desenvolvidos para diferentes propósitos e para diferentes usuários das informações financeiras.” (PADOVEZE, 2000, p. 31).

No entendimento de Padoveze (2000) os usuários das informações financeiras são externos, como acionistas, fornecedores, bancos e credores.

A contabilidade gerencial tem seu foco voltado para os objetivos da administração, fornecendo informações para os gestores.

A contabilidade gerencial na visão de Padoveze (2009, p. 36) “é relacionada com o fornecimento de informações para os administradores – isto é, aqueles que estão dentro da organização e que são responsáveis pela direção e controle de suas operações [...]”

A contabilidade gerencial e a financeira necessitam uma da outra, ambas contribuem nos planejamentos elaborados pela gestão.

Coronado (2006, p. 25) afirma que “a contabilidade financeira baseia-se em resultados passados, contribuindo, assim, com a contabilidade gerencial, que trabalha com o planejamento de operações futuras [...] na busca da otimização dos resultados.”

Nota-se, que a diferença entre a contabilidade gerencial e financeira é basicamente relacionada às demonstrações contábeis que a financeira demonstra, e os relatórios com dados relacionados às diversas áreas da empresa que a contabilidade gerencial disponibiliza.

Conforme Quadro 1 há alguns comparativos entre contabilidade gerencial e contabilidade financeira segundo o autor Padoveze (2009, p. 36-37):

| Fator | Contabilidade Financeira | Contabilidade Gerencial |
|--|---|---|
| Usuários dos relatórios | Externos e Internos | Internos |
| Objetivo dos relatórios | Facilitar a análise financeira para as necessidades dos usuários externos | Objetivo especial de facilitar o planejamento, controle, avaliação do desempenho e tomada de decisão internamente |
| Forma dos relatórios | BP, DOAR e Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido | Orçamentos, contabilidade por responsabilidade, relatórios de desempenho, relatórios de custo, relatórios especiais não rotineiros para facilitar a tomada de decisão |
| Frequência dos relatórios | Anual, trimestral e ocasionalmente mensal | Quando necessário pela administração |
| Custos ou valores utilizados | Primariamente históricos (passados) | Históricos e esperados (previstos) |
| Bases de mensuração usadas para quantificar os dados | Moeda corrente | Várias bases (moeda corrente, moeda estrangeira – moeda forte, medidas físicas, índices etc.) |

Continua

Conclusão

| | | | |
|---|--|------------|--|
| Restrições nas informações fornecidas | Princípios contábeis Aceitos | Geralmente | Nenhuma restrição, exceto as determinadas pela administração |
| Arcabouço teórico e técnico | Ciência Contábil | | Utilização pesada de outras disciplinas, como economia, finanças, estatística, pesquisa operacional e comportamento organizacional |
| Características da informação fornecida | Deve ser objetiva (sem viés), verificável, relevante e a tempo | | Deve ser relevante e a tempo, podendo ser subjetiva, possuindo menos verificabilidade e menos precisão |
| Perspectiva dos relatórios | Orientação histórica | | Orientada para o futuro para facilitar o planejamento, controle e avaliação de desempenho antes do fato (para impor metas), acoplada com uma orientação histórica para avaliar os resultados reais (para o controle posterior do fato) |

Quadro 1: Comparação entre a Contabilidade Gerencial e a Contabilidade Financeira

Fonte: Padoveze (2009, p. 36 e 37).

Após distinguidas as diferenças entre a contabilidade gerencial e a contabilidade financeira, parte-se para a comparação entre contador gerencial e *controller*.

2.3.2 Contador Gerencial ou *Controller*

A profissão do contador gerencial é semelhante ao *controller*. A equipe do *controller* é formada por diversos contadores gerenciais, onde cada um se responsabiliza por um determinado setor da contabilidade.

Crepaldi (1998, p. 24) define *controller* como, “um profissional altamente qualificado, que definirá e controlará todo o fluxo de informações da empresa, garantindo que as informações cheguem às pessoas certas no tempo certo [...]”

Em sua obra Crepaldi (1998) cita as áreas que o *controller* atua:

- Contabilidade geral;
- Contabilidade de custos;

- Contabilidade fiscal;
- Controle patrimonial;
- Orçamentos;
- Auditoria interna.

O profissional da controladoria, ou seja, o *controller* é responsável por todo o planejamento da empresa, efetuando o controle entre a realidade da empresa com os planejamentos elaborados.

Sob a ótica de Oliveira e Silva (2002, p. 19) o *controller* é,

um dos principais executivos da empresa, que tem como atribuição a gestão do sistema de informações. Sendo um profissional da contabilidade, suas funções variam de empresa para empresa, mas sua atribuição básica é assessorar as diversas gestões da empresa, fornecendo mensurações das alternativas econômicas e, por meio da visão sistêmica, integrar informações e reportá-las para facilitar o processo decisório.

Com relação ao contador gerencial, Iudícibus (1993, p. 17) confirma que:

o bom contador gerencial [...] deve saber tratar, refinar e apresentar de maneira clara, resumida e operacional, dados esparsos contidos nos registros da contabilidade financeira, de custos etc., bem como juntar tais informes com outros conhecimentos não especificamente ligados à área contábil, para suprir a administração em seu processo decisório.

O contador gerencial é aquele que controla as atividades ligadas a gerência da empresa, objetivando agregar valores e reduzindo custos.

Coronado (2006) salienta que o contador gerencial e o *controller* têm o papel de buscar inovações para a gestão da empresa, com o intuito de dar suporte aos administradores nas decisões gerenciais.

“Um contador gerencial deve ser elemento com formação bastante ampla, inclusive com conhecimento, senão das técnicas, pelo menos dos objetivos ou resultados que podem ser alcançados com métodos quantitativos.” (IUDÍCIBUS, 1993, p. 17).

Conforme citações dos autores acima percebe-se que contador gerencial e *controller* tem funções semelhantes, onde devem controlar os registros contábeis da empresa levando informações correta para a administração, facilitando nas tomadas de decisões.

2.4 Gestão

A gestão tende a honrar com a missão da empresa, na busca contínua por melhorias, como a otimização de resultados.

Conforme Catelli (2001, p. 124) “sistema de gestão deve ser estruturado com base no processo de gestão [...]”. Ainda no entendimento de Catelli (2001, p. 406) existe a necessidade de a empresa [...]

identificar as oportunidades e ameaças, faz com que ela necessite de um processo de gestão flexível apoiado por um sistema de informações econômico-financeiro oportuno, confiável, capaz de medir corretamente as diversas ocorrências que afetem o patrimônio da empresa, tanto no curto quanto no longo prazo, permitindo aos administradores tomarem decisões que contribuam para o incremento da eficácia da organização.

O processo de gestão auxilia a empresa a adequar-se ao ambiente onde atua, portanto, torna-se indispensável o conhecimento das atividades da entidade.

Catelli (2001, p. 406) ponderou o processo de gestão nas seguintes fases:

| | |
|--------------------------|---|
| PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO | <ol style="list-style-type: none"> 1. Oportunidades 2. Ameaças 3. Pontos fortes 4. Pontos fracos 5. Como produto desta fase teríamos as Diretrizes Estratégicas, As políticas e os Macro-objetivos Organizacionais. |
| PLANEJAMENTO OPERACIONAL | <ol style="list-style-type: none"> 1. Pré-planejamento: onde se estabelecem planos, a partir de alternativas operacionais. 2. Planejamento operacional de longo prazo: detalhamento da alternativa escolhida, em termos de volumes, prazos, preços, recursos consumidos e produtos gerados, em termos de impactos patrimoniais, de resultados e financeiros. 3. Programa (ajustes no plano): adequação do plano operacional às mudanças que podem ter ocorrido entre o momento do planejamento inicial e o da execução do plano, no período. |

Continua

Conclusão

| | |
|----------|--|
| EXECUÇÃO | 4. Fase em que o plano é implementado. Os recursos são consumidos e os produtos gerados. |
| CONTROLE | 5. A fase de controle corresponde à fase em que os desvios do plano são identificados e ações corretivas são empreendidas. |

Quadro 2: Fases do Processo de Gestão

Fonte: Catelli (2001, p. 406).

A seguir é demonstrado detalhadamente o desempenho da função de cada etapa do processo de gestão, segundo determinados autores.

2.4.1 Planejamento

Planejamento é feito de acordo com cada empresa, podendo cada uma criar o seu tipo de planejamento, não existe uma norma de como fazer ou de como seguir.

Para Catelli (2001, p. 156) planejar é,

[...] decidir antecipadamente. De certa maneira, pode-se dizer que toda decisão é antecipada, no sentido de que sempre é tomada antes da ação. No entanto, o planejamento corresponde a uma série de decisões tomadas anteriormente ao momento da ação, correspondendo a um conjunto de decisões tomadas em um momento inicial para implementação posterior, considerando-se as incertezas em cada elemento da cadeia de alternativas a serem implementadas.

Em todo processo de planejamento na empresa são tomadas decisões, algumas decisões estratégicas sobre os caminhos a trilhar e decisões operacionais observando, por exemplo, o que deverá ser feito e quando deverá ser feito (CATELLI, 2001).

A gestão estrutura-se em planejamentos, são eles o planejamento estratégico e o planejamento operacional, os quais apresentam-se a seguir.

2.4.1.1 Planejamento Estratégico

Com o mercado amplamente competitivo torna-se mais difícil a empresa conseguir alcançar suas metas e objetivos, mas, para que seus objetivos aconteçam, a gestão precisa averiguar se o planejado foi o efetuado em determinado período. Nas palavras de Catelli (2001, p. 467) o objetivo do planejamento estratégico é a “definição de objetivos e estratégias de caráter qualitativo em nível de graduação. O produto do sistema de planejamento estratégico são as diretrizes estratégicas.”

O planejamento estratégico é o que deve direcionar a empresa ao seu ramo de atuação, conciliando o passado, o presente e o futuro, não esquecendo a missão da empresa.

“Estratégico para as empresas é tudo o que afeta principalmente a continuidade de seus negócios.” (CORONADO, 2001, p. 61).

Segundo Catelli (2001, p. 59) o processo de planejamento estratégico

contempla o estabelecimento de cenários, a análise das variáveis do ambiente externo (identificação das oportunidades e ameaças) e do ambiente interno da empresa (identificação de seus pontos fortes e fracos) e a determinação das diretrizes estratégicas.

Cabe ao planejamento estratégico identificar as variáveis externas como as ameaças e as oportunidades existentes na empresa, deve observar também suas características internas como seus pontos fortes e fracos.

2.4.1.2 Planejamento Operacional

O planejamento operacional inicia a partir do que foi estabelecido no planejamento estratégico. De acordo com o autor Coronado (2001, p. 65) “o planejamento operacional parte das diretrizes estratégicas [...] com o modelo de gestão e com as diretrizes existentes, além de informações de cada área sobre suas especializações, para elaborar planos alternativos.”

Catelli (2001) relata que por meio do processo do planejamento operacional é permitido a empresa honrar com sua missão gerando resultados para permanecer no mercado e sobre a concorrência.

Ainda sobre o contexto de Catelli (2001, p. 292) o papel do planejamento operacional é assegurar

a escolha das melhores alternativas que viabilizem as diretrizes estratégicas. O produto obtido é um conjunto de alternativas operacionais aprovadas. O processo adotado inicia-se com o estabelecimento de objetivos e metas operacionais, para em seguida proceder-se à identificação de alternativas de ação operacionais, à análise das alternativas disponíveis, à escolha das melhores alternativas simuladas das áreas e finalizar com a consolidação e harmonização das alternativas [...].

Os planos operacionais são programados apenas para determinado período, quando ultrapassa o prazo estipulado deverá ser elaborado outro planejamento, com outras metas.

2.4.2 Execução

É a etapa em que se deve exercer o estabelecido no planejamento. “Corresponde à fase em que os planos são implementados, as ações acontecem e as transações se realizam.” (CATELLI, 2001, p. 373).

A execução é o momento onde as atividades acontecem, por isso, ela torna-se de grande importância, por meio dela é que as decisões são tomadas gerando o resultado econômico da empresa (CORONADO, 2001).

Na execução os gestores irão observar se o planejamento elaborado está proporcionando vantagens para a empresa, se realmente está sendo útil e eficaz.

Catelli (2001, p. 294) ressalta que o papel da execução

é cumprir os objetivos estabelecidos no planejamento operacional de curto prazo, de forma a otimizar cada negócio/evento. [...] O processo utilizado consiste em identificar as alternativas de execução para o cumprimento das metas, da escolha das melhores alternativas e implementação das ações. [...].

Na fase da execução, caso haja necessidade de alterações para um melhor resultado, este poderá ser feito, desde que não saia das metas estabelecidas pela empresa. Ajustes só poderão ser feitos se o planejado não for o mais apropriado.

2.4.3 Controle

É no controle que é averiguado se o planejamento estratégico e o operacional corresponderam às expectativas previstas pelos gestores, conciliando o planejado com o realizado.

Nas palavras de Catelli (2001, p. 61) “o controle visa assegurar, por meio da correção de rumos, que os resultados planejados sejam efetivamente realizados, apoiando-se na avaliação de resultados e desempenhos.”

O controle deve ser aplicado em diversas áreas da organização, tais como, áreas operacionais e de administração. De acordo com o autor Catelli (2001) o controle obterá maior sucesso se observado quatro etapas, são elas:

1. previsão dos resultados de decisão;
2. obtenção de informações sobre o real desempenho da empresa;
3. comparação entre o desempenho realizado e o previsto;
4. observar quando a decisão tomada não foi correta e tomar a devida correção quando possível.

Coronado (2001, p. 66) diz que “controle apresenta-se como outro processo do planejamento, pois de nada adiantaria um bom planejamento sem um controle efetivo.” O mesmo autor ressalta que o controle

é exercido por todos os gestores em suas respectivas áreas, conforme a autoridade que lhes foi delegada, ficando sob a responsabilidade da área de controladoria a coordenação do processo de controle, pois a ela compete assegurar que os resultados globais planejados sejam atingidos.

Cabe aos gestores avaliar as informações, observando se o desempenho obtido foi o planejado, ou seja, comparar o planejado com o realizado, tomando decisões corretivas caso o realizado não supere o estabelecido pelo planejado.

2.5 Controladoria

A controladoria é responsável por fornecer as informações contábeis para a gestão da empresa, “[...] integrando conhecimentos econômicos, administrativos e contábeis, [...] subsidiando o gestor com modelos de decisão corretos e conceitos de

mensuração apropriados para as diversas decisões tomadas, [...]” (CATELLI, 2001, p. 404) para isso, tem-se a necessidade de um profissional com ótima formação e conhecimentos sobre o processo de gestão da organização.

Segundo Morante e Jorge (2008, p. 01) “a controladoria precisa ser conduzida por profissional experiente, com larga vivência em finanças empresariais e uma particular habilidade no relacionamento com os responsáveis pela gestão das diversas áreas funcionais da organização.”

A controladoria está em constante busca por resultados melhores para a empresa. Catelli (1999, p. 372) afirma que a controladoria é “[...] uma área coordenadora das informações sobre gestão econômica; no entanto, ela não substitui a responsabilidade dos gestores por seus resultados obtidos, mas busca a otimização do resultado econômico.” Catelli (2001, p. 347) cita os objetivos da controladoria:

- ✓ promoção da eficácia organizacional;
- ✓ viabilidade da gestão econômica;
- ✓ promoção da integração das áreas de responsabilidade.

Todo o processo de decisão dos gestores passa pela controladoria, pois dela é que vem às informações contábeis pra o auxílio na tomada de decisão, porém tais informações devem ter planejamento e controle para ser eficaz.

Souza (2009, p. 44) em sua obra diz que:

[...] a controladoria procura assegurar que as informações sejam adequadas ao processo e oriundas de um sistema de informações que permita a utilização de dados para a tomada de decisão, é valido pensar que a controladoria assessora a gestão da empresa, fornecendo mensuração de alternativas econômicas e financeiras na solução de problemas.

A controladoria deve estar ligada com o dia-a-dia da empresa, com seus sistemas de informações, como também deve servir a todas as necessidades existentes no procedimento de gerenciamento e de estratégias (OLIVEIRA; PEREZ; SILVA, 2002).

Conforme autores citados a controladoria se faz necessária para as tomadas de decisão, como uma fonte de informações corretas e em tempo hábil, para melhor satisfazer os gestores da empresa.

2.6 Ferramentas Gerenciais

As ferramentas gerenciais são necessárias quando se trata em tomar uma decisão, pois direciona os gestores a tomar caminhos corretos por meio de relatórios elaborados pelo sistema de informações com dados da situação da empresa. Em sua obra Padoveze (2000, p. 45) cita:

o sistema de informação gerencial exige planejamento para a produção dos relatórios, para atender plenamente aos usuários. É necessário saber o conhecimento contábil de todos os usuários, e construir relatórios com enfoques diferentes para os diferentes níveis de usuários.

Estas informações fornecidas aos usuários devem aderir a algumas características, Perez Jr., Oliveira e Costa (2005, p.309) citam tais características:

- ✓ ser contidas num sistema de relatórios periódicos definido;
- ✓ ser estratificadas para cada nível de cargo com poderes de decisão;
- ✓ ter profundidade de detalhe que cada um desses níveis requer;
- ✓ ser oportunas, antecipando-se ao momento em que as decisões devem ser tomadas;
- ✓ ser econômicas, isto é, não ter um custo de apuração superior às eventuais perdas que sua falta possa acarretar.

Para que os relatórios sejam empregados corretamente, os sistemas de informações gerenciais precisam ser atualizados a cada período, desta forma, a gestão consecutivamente obterá dados recentes para utilizar.

2.6.1 Formação de Preços de Venda

A formação do preço de venda deve ser elaborada de forma que a empresa consiga pagar seus deveres e proporcionar lucratividade ao mesmo tempo, sobretudo observando o ramo em que a empresa está estabelecida no mercado. “[...] Poderíamos afirmar que a definição do preço é o resultado do processo de planejamento, refletindo os objetivos e estratégias da alta administração¹.” (COLEÇÃO SEMINÁRIOS CRC-SP/IBRACON, 2000, p. 130).

¹ Alta administração: Preocupada em definir a estratégia da empresa quanto a sua atuação no mercado, ela deve ser suprida com informações de caráter gerencial [...] atua, portanto, no nível estratégico de decisões e as informações devem estar voltadas para a avaliação de resultados (COLEÇÃO SEMINÁRIOS CRC-SP/IBRACON, 2000, p. 220).

O preço de venda pode influenciar a situação econômica da empresa, pois a empresa depende dos lucros obtidos pelo preço de venda formulado para pagar seus custos, despesas e investimentos. Silva (2008, p. 166) cita que “não é aconselhável que a empresa pratique preços que não cubram os custos por longo tempo, só se tiver objetivos estratégicos que justifiquem tal procedimento.”

Porém, “a teoria econômica indica que quem faz o preço de venda dos produtos é o mercado, basicamente através da oferta e procura [...]” (PADOVEZE, 2009, p. 418).

Silva (2008) disponibiliza em sua obra o seguinte quadro com o demonstrativo da estrutura de preço.

| Estrutura de Vendas | Valor Unitário | Estimativa – 1.000 unidades | % |
|------------------------------------|-----------------------|------------------------------------|----------|
| Receita Bruta | 8,15 | 8.150 | 164,98 |
| (-) IPI | 1,36 | 1.360 | 27,53 |
| (=) Base de cálculo dos impostos | 6,79 | 6.790 | 137,45 |
| (-) ICMS + PIS + COFINS | 1,85 | 1.850 | 37,45 |
| (=) Receita líquida | 4,94 | 4.940 | 100% |
| (-) Custos variáveis | 1,60 | 1.600 | 32,38 |
| (-) Despesas variáveis | 0,30 | 300 | 6,07 |
| (=) Margem de contribuição total | 3,04 | 3.040 | 61,54 |
| (-) Custos e despesas fixas totais | 2,20 | 2.200 | 44,53 |
| (=) Lucro (0,84 / 4,94) | 0,84 | 840 | 17,00 |

Quadro 3: Demonstrativo da Estrutura de Preço

Fonte: Silva (2008, p. 168).

“Para seguir um lucro de 17,00% sobre a receita líquida = R\$ 4,94, o preço bruto de venda deve ser aumentado em 64,98% = R\$ 8,15, pois tem que estar em consonância com as alíquotas de impostos e da estrutura e de custos e despesas.” (Silva, 2008, p. 168).

O preço de venda pode ser estabelecido partindo de várias formas, seja ela a partir do custo e validade, do custeio por absorção, do custeio direto/variável, dos custos de transformação ou mesmo do mercado.

2.6.1.1 Preço de Venda a partir do Custo e Validade

Neste método a formação do preço de venda é estipulada a partir dos dados calculados da empresa, em cima de seus custos reais e orçados.

Para Padoveze (2009) a formação do preço de venda deverá ser elaborado partindo do custo e sua validade nas seguintes situações:

- estudos de engenharia e mercadologia para introdução de novos produtos;
- acompanhamento dos preços e custos dos produtos atuais;
- novas oportunidades de negócios;
- negócios ou pedidos especiais;
- faturamento de produtos por encomenda;
- análise de preços de produtos de concorrentes, etc.

Este método, porém, não acontece repetitivamente.

2.6.1.2 Preço de Venda a partir do Custeio por Absorção

Este método é considerado pelas empresas o mais fácil para utilizar, por isto, é o método mais utilizado por todos.

Padoveze (2009) em sua obra diz que o método de formação de preço por custeio de absorção tem como base os custos industriais por produto, incluindo custos diretos e indiretos, adicionada de taxas gerais das despesas administrativas e comerciais, despesas financeiras e margem desejada.

2.6.1.3 Preço de Venda a partir do Custeio Direto/Variável

Como o próprio nome já diz, este método é efetuado por meio dos valores encontrados nos custos diretos ou variáveis. De acordo com Padoveze (2009) o

valor tomado de referência para formar o preço de venda são os custos diretos ou variáveis, mais as despesas variáveis do produto que tenham capacidade de serem identificadas.

2.6.1.4 Preço de Venda a partir dos Custos de Transformação

Segundo Padoveze (2009) dependendo do valor pago por produtos de terceiros, “as empresas não requisitam, no preço de venda, absorção das despesas operacionais e margem de lucro dos valores desses materiais ou serviços adquiridos de terceiros,” a empresa leva em conta para a formação do preço de venda apenas os gastos obtidos na transformação do produto.

2.6.1.5 Preço de Venda a Partir do Mercado

Neste conceito, quem estipula o preço de venda dos produtos é o mercado, obedecendo à demanda para cada produto. Conforme Padoveze (2009) com a condição de que o mercado é quem faz o preço de venda, seria dispensável calcular os custos e a formação de preço de venda.

2.6.2 Margem de Contribuição

É taxada como conceito de importância para a tomada de decisão dentro de uma empresa, é possível por meio da margem de contribuição avaliar se a venda de determinado produto está produzindo lucros ou prejuízos, é a diferença entre o preço de venda estabelecido e a soma das despesas e custos variáveis (PEREZ JR.; OLIVEIRA; COSTA, 2005).

De acordo com a Coleção seminários CRC-SP/IBRACON (2000, p. 21) “a margem de contribuição pode ser descrita pela expressão a seguir:

$$MC = V - CV$$

MC é a margem de contribuição, **V** representa as vendas (descontadas as devoluções) e **CV**² o total do custo variável”.

“A margem de contribuição é o mesmo que o lucro variável unitário, ou seja, preço de venda unitário do produto deduzido dos custos e despesas variáveis necessárias para produzir e vender o produto.” (PADOVEZE, 2000, p. 270).

Padoveze (2000, p. 281) reforça seu contexto citando que “o estudo da margem de contribuição rotineira possibilita inúmeras análises objetivando a redução dos custos, bem como políticas de incremento de quantidade de vendas e redução dos preços unitários de venda dos produtos.”

O preço de venda que consiga liquidar seus custos e despesas variáveis e ainda alcance lucratividade para a empresa, pode-se dizer que é por meio da margem de contribuição.

Representa o lucro variável atingido na venda de certo produto, ou seja, a cada unidade de produto vendida à empresa terá determinada lucratividade (PADOVEZE, 2009).

Nas palavras de Perez Jr., Oliveira e Costa (2005, p. 324) “a margem de contribuição é [...] a sobra financeira de cada produto ou divisão de uma empresa para a recuperação [...] das despesas e dos custos fixos de uma entidade e para a obtenção do lucro esperado pelos empresários”.

A seguir é demonstrado um modelo de como é calculado a margem de contribuição por produto:

² “CV é o somatório do total de custos variáveis da venda (CVV), e dos custos de produtos/serviços/mercadorias vendidas.” (CPV/CSP/CMV) (COLEÇÃO SEMINÁRIOS CRC-SP/IBRACON, 2000, p. 21).

| Modelo do Aparelho | A | B | C |
|--|--------|--------|--------|
| | \$ | \$ | \$ |
| Preço de venda unidade (1) | 900,00 | 600,00 | 400,00 |
| Menos despesas e custos variáveis de cada unidade vendida | | | |
| Despesas variáveis | | | |
| Comissão dos vendedores | 50,00 | 30,00 | 20,00 |
| Impostos | 100,00 | 50,00 | 30,00 |
| Assistência técnica | 30,00 | 10,00 | 5,00 |
| Custo variáveis de produção | | | |
| Materiais e matérias-primas direta | 290,00 | 130,00 | 115,00 |
| Materiais de embalagem | 30,00 | 10,00 | 10,00 |
| Mão-de-obra direta | 220,00 | 170,00 | 160,00 |
| Total das despesas e custos variáveis (2) | 720,00 | 400,00 | 340,00 |
| Margem de contribuição em reais = preço de venda menos total das despesas e custos variáveis (1) – (2) | 180,00 | 200,00 | 60,00 |
| Margem de contribuição em % | 20,0% | 33,3% | 15,0% |

Quadro 4 – Margem de Contribuição por Produto

Fonte: Perez Jr., Oliveira e Costa (2005, p. 326).

Os autores utilizaram na elaboração deste quadro dados coletados de uma empresa que produz três tipos de aparelhos. De acordo com o quadro o aparelho vendido que trouxe maior margem de contribuição foi o modelo B, com 33,3% do preço de venda, com a margem de \$ 200,00 por aparelho. Em seguida o aparelho A com a margem de \$ 180,00 e por último, com uma menor contribuição o modelo de aparelho C com a margem de \$ 60,00 ou 15% do preço de venda.

2.6.3 Ponto de Equilíbrio

É o ponto onde a empresa pode analisar se houve lucro ou prejuízo na venda de determinado produto, ou o quanto precisa vender para quitar seus gastos de produção e observar se está ou não tendo prejuízos na venda, definindo o quanto ele necessita produzir para vender.

Segundo Padoveze (2009, p. 379) ponto de equilíbrio é

o ponto em que o total da margem de contribuição da quantidade vendida/produzida se iguala aos custos e despesas fixas. Assim, ponto de equilíbrio calcula os parâmetros que mostram a capacidade mínima em que a empresa deve operar para não ter prejuízo, mesmo que ao custo de um lucro zero. O ponto de equilíbrio é também denominado de ponto de ruptura (*break-even point*).

Perez Jr., Oliveira e Costa (2005, p. 196) definem ponto de equilíbrio como sendo “o nível de venda em que não há lucro nem prejuízo, ou seja, no qual os gastos totais (custos totais – despesas totais) são iguais às receitas totais”.

O ponto de equilíbrio por ter informações relevantes à contabilidade financeira torna-se de importância para analisar se a venda de tal produto é viável ou não.

De acordo com Silva (2008, p. 155) “a empresa precisa produzir e vender as quantidades de produtos suficientes para cobrir os custos e as despesas, tanto os fixos quanto os variáveis.”

“A análise do ponto de equilíbrio é importante para a gestão financeira, pois possibilita determinar o nível de operações mínimo para a viabilidade do negócio, além de propiciar a avaliação da lucratividade decorrente de níveis de venda distintos.” (COLEÇÃO SEMINÁRIOS CRC-SP/IBRACON, 2000, p. 22).

Em uma forma mais detalhada, Padoveze (2000, p. 269) descreve que ponto de equilíbrio é,

[...] em termos quantitativos, qual é o volume que a empresa precisa produzir ou 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 ou venda, a empresa passa a ter lucros.

Para uma melhor análise do ponto de equilíbrio Padoveze (2009, p. 384) demonstra o seguinte gráfico:

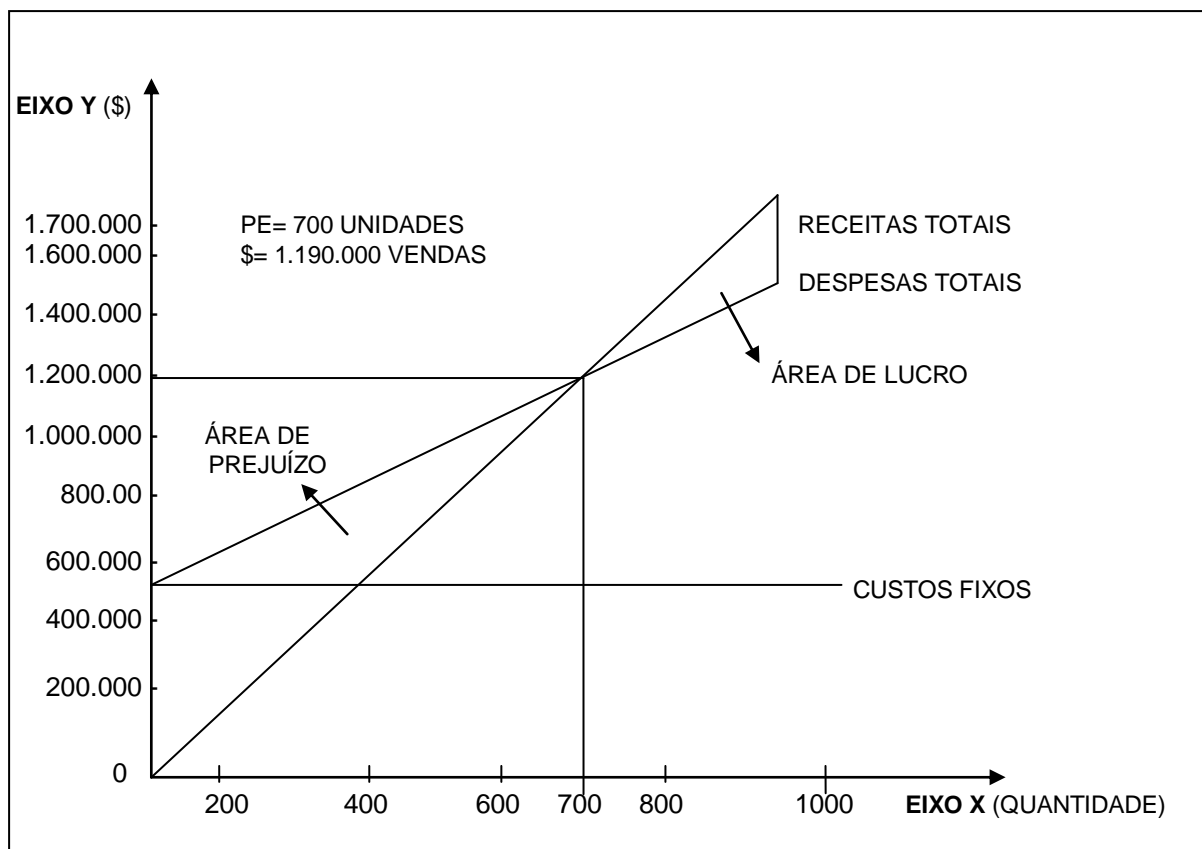


Gráfico 1: Ponto de Equilíbrio

Fonte: Padoveze (2009, p. 384).

Após traçada a reta de custos totais com a reta das vendas totais torna-se possível averiguar qual o ponto de equilíbrio, a área abaixo do ponto de equilíbrio chama-se área de prejuízo e a área acima demonstra os lucros.

Em sua obra Silva (2008) demonstra a fórmula do ponto de equilíbrio para realização do cálculo de apenas um produto:

$$Q = F / (P - V)$$

Cada letra representa:

Q – quantidade vendida;

F – custo fixo total;

P – preço de venda (líquido de impostos);

V – custo variável unitário.

No caso de a empresa ter mais de um serviço, o ponto de equilíbrio será calculado seguindo a fórmula descrita por Silva (2008):

$$V = F/MC$$

Onde cada letra representa:

V – volume de vendas;

F – custo fixo;

MC - % da margem de contribuição média da empresa (é igual à receita total menos o custo variável total dividido pela receita total).

Desta forma, o ponto de equilíbrio é visto como um instrumento de auxílio na tomada de decisão, determinando quanto à empresa precisa fabricar e vender para quitar suas obrigações.

2.6.4 Demonstração do Resultado do Exercício

Segundo Barros (2004) a demonstração do resultado do exercício – DRE apresenta os dados da empresa correspondentes ao período de um ano, de forma que demonstre quais foram os saldos acumulados das contas de receitas, despesas e custos, ou seja, as contas de resultado.

Na apuração da demonstração de resultado é possível verificar se a empresa obteve lucro ou prejuízo, caso suas receitas forem maiores que suas despesas e custos, entende-se que está lucrando, na hipótese de as despesas e custos serem maiores que as receitas, indicará então, que a empresa teve prejuízo no determinado período de apuração dos resultados.

Conforme Ludícibus e Marion (2002, p. 186) a demonstração do resultado do exercício “apresenta-se de forma *dedutiva* (vertical), ou seja, das receitas subtraem-se as despesas e, em seguida, indica-se o resultado (lucro ou prejuízo).” Deste modo, será obtido o lucro ou prejuízo.

Barros (2004) em sua obra ressalta o conceito de receita, custo e despesa:

- a) **Receita:** é o lucro que a empresa irá obter com suas vendas ou prestação de serviço, seja este recebimento, a vista ou não.
- b) **Custo:** é o gasto que se tem ao adquirir ou produzir um produto de venda ou de uso, pode ser classificado como custo da mercadoria vendida.
- c) **Despesa:** é o gasto que se obtêm com as vendas, com a administração e com os juros de empréstimos bancários.

O Quadro 5 apresenta um exemplo de demonstração do resultado do exercício:

| DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO EM 31.12.20X1 | |
|--|--------------------------------------|
| RECEITA BRUTA DAS VENDAS | |
| Receitas de Vendas de Mercadorias..... | 256.000,00 |
| DEDUÇÕES DA RECEITA BRUTA | |
| (-) Impostos Incidentes sobre Vendas..... | <u>53.100,00</u> |
| (-) Descontos Incondicionais..... | <u>5.000,00</u> |
| RECEITA LÍQUIDA DE VENDAS..... | 197.900,00 |
| (-) CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS..... | <u>40.000,00</u> |
| LUCRO BRUTO..... | 157.900,00 |
| DESPESAS OPERACIONAIS | |
| (-) Despesas Administrativas..... | 92.250,00 |
| (-) Encargos Financeiros Líquidos..... | <u>200,00</u> <u>92.450,00</u> |
| LUCRO OPERACIONAL..... | 65.450,00 |
| (-) PROVISÃO PARA IRPJ E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO..... | <u>14.800,00</u> |
| LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO..... | 50.650,00 |

Quadro 5: Demonstração do Resultado do Exercício

Fonte: Barros (2005, p. 208).

Conforme o Quadro 5 entende-se que a demonstração do resultado do exercício visa apurar o lucro líquido do período, de forma que seja possível visualizar a atual situação em que a empresa se encontra.

2.6.5 Fluxo de Caixa

O fluxo de caixa é responsável pela verificação dos valores que entram e saem da conta caixa da empresa, cabendo aos gestores observar se os valores financeiros são suficientes para pagar suas obrigações.

O fluxo de caixa pode ser elaborado pelas contas que apresentam as disponibilidades da empresa, como bancos e aplicações financeiras. (PADOVEZE, 2009).

Tendo como um de seu principal objetivo demonstrar a visão geral da empresa, Zdanowicz (2004, p. 41) descreve em seu livro alguns outros objetivos básicos do fluxo de caixa:

- facilitar a análise e o cálculo na seleção das linhas de crédito a serem obtidas junto às instituições financeiras;
- programar os ingressos e os desembolsos de caixa, de forma criteriosa, permitindo determinar o período em que deverá ocorrer carência de recursos e o montante, havendo tempo suficiente para as medidas necessárias;
- permitir o planejamento dos desembolsos de acordo com as disponibilidades de caixa, evitando-se o acúmulo de compromissos vultuosos em época de pouco encaixe;
- determinar quanto de recursos próprios a empresa dispõe em dado período, e aplicá-los de forma mais rentável possível, bem como analisar os recursos de terceiros que satisfaçam as necessidades da empresa;
- proporcionar o intercâmbio dos diversos departamentos da empresa com a área financeira;
- desenvolver o uso eficiente e racional do disponível;
- financiar as necessidades sazonais ou cíclicas da empresa;
- providenciar os recursos para atender aos projetos da implantação, expansão, modernização ou realocização industrial e/ou comercial;
- fixar o nível de caixa, em termos de capital de giro;
- auxiliar na análise dos valores a receber e estoques, para que se possa julgar a conveniência em aplicar nesses itens ou não;
- verificar a possibilidade de aplicar possíveis excedentes de caixa;
- estudar um programa saudável de empréstimos ou financiamentos;
- projetar um plano efetivo de pagamento de débitos;
- analisar a viabilidade de serem comprometidos os recursos pela empresa;
- participar e integrar todas as atividades da empresa, facilitando assim os controles financeiros.

Para que o fluxo de caixa seja eficiente deve-se observar dia após dia se o montante em caixa é o suficiente para a empresa efetuar seus pagamentos, honrando seus compromissos com terceiros, como fornecedores.

Zdanowicz (2004, p. 38) diz que para tal fato ser coerente é preciso ter uma projeção do fluxo de caixa:

[...] a projeção do fluxo de caixa depende de vários fatores como o tipo de atividade econômica, o porte da empresa, o processo de produção e/ou comercialização, se é contínuo ou não, etc. Deve-se considerar, também, as fontes de caixa que podem ser internas e/ou externas. Os ingressos decorrentes de fontes internas podem ser originados por vendas à vista, cobrança das vendas à prazo, vendas de itens do ativo permanente, enquanto as fontes externas são identificadas como provenientes de fornecedores, instituições financeiras e governo.

Padoveze (2009) observa que o fluxo de caixa diário é elemento vital para o setor financeiro, cabendo a ele responsabilidade, não podendo esperar mais de algumas horas para um tratamento contábil. “Enquanto a movimentação dos recursos financeiros dia a dia é de importância operacional para realizar os pagamentos e recebimentos imediatos, o fluxo de caixa mensal possibilita visão de conjunto e de relevância.” (PADOVEZE, 2009, p. 80).

O fluxo de caixa pode ser desenvolvido de duas formas, demonstrativo de fluxo de caixa pelo método direto e demonstrativo do fluxo de caixa pelo método indireto. Conforme Silva (2008) o método direto é o mais utilizado na elaboração do fluxo de caixa. Silva cita ainda algumas características desta elaboração, como segue abaixo:

- é construído a partir das informações de despesas, investimentos e receitas de caixa projetados e já conhecidos;
- são utilizados frequentemente mapas auxiliares para resumir e detalhar as informações recebidas das diversas áreas da empresa.

Com o método direto torna-se fácil a visualização dos movimentos financeiros da empresa, demonstrando de forma objetiva o saldo final do caixa.

No método de demonstração do fluxo de caixa indireto, segundo Iudicibus, Martins e Gelbcke (2007) é criada uma ligação do lucro líquido do DRE com o caixa gerado pelas operações financeiras. Os autores citam ainda:

a principal utilidade desse método é mostrar as origens e aplicações de caixa decorrente das alterações temporárias de prazo nas contas relacionadas com o ciclo operacional do negócio (normalmente, clientes, estoques e fornecedores). (IUDÍBUS; MARTINS; GELBCKE 2007, p. 446).

Este método é mais complexo, contendo informações valiosas para a empresa, porém, cabe ao *controller* da organização, auxiliar o administrador na interpretação dos dados obtidos.

Entende-se que, por meio do fluxo de caixa é que os gestores terão mais confiabilidade no período em que deverão adotar suas decisões, pois com este, é possível obter uma visão geral da empresa, em suas atividades do dia-a-dia.

2.7 Logística

A logística surgiu na época das guerras e, desde então, vem passando por constantes transformações e aprimoramentos, tornando-se de vasta importância dentro das empresas, proporcionando serviços apropriados com um custo admissível para seus clientes, nos mais variados tipos de transportes e armazenagem de produtos. A respeito desta questão, Razzolini (2006, p. 21) explica o porquê do desenvolvimento da logística no transcorrer de cada década:

a preocupação central, era com as questões relativas ao transporte para o escoamento da produção agrícola, pois a demanda existente, na maioria dos casos, ultrapassava a capacidade produtiva das empresas que se preocupavam unicamente em produzir nos maiores volumes possíveis.

Conforme os autores Figueiredo, Fleury e Wanke (2003) a logística no Brasil, nos últimos anos obteve alguns avanços, direcionados a uma maior sofisticação, “essas transformações são evidenciadas em diferentes aspectos, sejam eles relacionados à estrutura organizacional, às atividades operacionais, ao relacionamento com os clientes, ou às questões financeiras.”

Entretanto, a partir da década de 70, foi onde as empresas passaram a conscientizar-se dos benefícios originados pela logística empresarial, por exemplo, o acréscimo de lucros. Pozo (2007) explica que a logística empresarial expõe todas as atividades que sucedem na empresa, como a circulação e armazenagem de produtos, desde sua aquisição até o consumo final do mesmo.

Christopher (2007, p.3), conceitua logística como sendo “o processo de gerenciamento estratégico da compra, do transporte e da armazenagem de matérias-primas, partes e produtos acabados [...] de tal modo que haja lucratividade.” Sobre esta temática os autores Bowersox, Closs e Cooper (2008, p. 209) reforçam afirmando que o “transporte é o maior elemento do custo logístico.”

Para estabelecer melhoramentos, se faz necessário dinamizar a logística, unindo o fornecimento de materiais e de componentes, ocasionando a movimentação dos produtos, até o fornecimento final aos clientes (DIAS, 1993).

A logística oferece ao cliente a possibilidade de receber suas mercadorias com segurança, qualidade e rapidez com o menor custo e/ou o custo mais apropriado, tudo para atender as precisões dos clientes. Sobre esta visão Bowersox, Closs e Cooper (2007, p. 59), aperfeiçoam informando:

o método mais simples e mais amplamente aceito de definir a satisfação do cliente é conhecido como avaliação de expectativas. Dito de modo simples, se as expectativas de um cliente em relação ao desempenho de um fornecedor forem atendidas ou superadas, o cliente estará satisfeito.

Para, Bowersox e Closs (2004) o objetivo central da logística a busca por um nível de serviço que seja desejado pelo cliente, garantindo a este o menor custo possível.

2.8 Logística e Competitividade

O aumento de empresas devido à globalização acresceu ainda mais a competitividade já existente no mercado, fazendo com que administradores adotassem medidas para manterem-se acima da concorrência, desenvolvendo assim, novas técnicas dentro da empresa, acarretando mais agilidade. Costa (2003, p. 56) determina competitividade como:

o resultado – positivo ou negativo – de uma disputa real ou potencial, atual ou futura, da empresa ou instituição com suas concorrentes reais ou potenciais, numa disputa pela preferência da sua clientela ou de seu público-alvo, num ambiente de livre concorrência.

Para se conservarem no mercado, as empresas devem estar em contínua busca de vantagens sobre as outras empresas do mesmo ramo de atividade. A logística, por exemplo, é apresentada como uma ampla influência na competitividade das empresas de transporte, podendo até mesmo, determinar o sucesso ou derrota da mesma. Para Pozo (2007, p. 13): “a logística é vital para o sucesso de uma organização. Ela é uma nova visão empresarial que direciona o desempenho das

empresas, tendo como meta reduzir o *lead time*³ entre o pedido, a produção e a demanda [...].”

De acordo com Ballou (2001), é imprescindível que empresas do ramo de transporte apresentem um apropriado entendimento a respeito de logística, pois desta forma, tornará o segmento de transporte competitivo no quesito de distribuir produtos para cidades distantes e com preços atraentes.

Com suas novas tecnologias a logística tornou-se então, um potencial para a economia do país, almejando o desenvolvimento das empresas, e, ao mesmo tempo suprimindo com as necessidades e exigências da clientela, por meio dos fundamentos estratégicos organizados diante da concorrência existente no comércio.

2.9 Transporte Rodoviário

O transporte rodoviário de cargas é o mais conhecido no Brasil, tendo como sua grande responsabilidade movimentar as mercadorias de uma localização geográfica para outra, até mesmo, em lugares distantes, de acordo com a necessidade de cada empresa. O setor rodoviário, segundo Dias (1993), corresponde de 70% a 80% das cargas transportadas no Brasil.

De acordo com Bertaglia (2003, p. 283) sobre o transporte rodoviário:

[...] possibilita movimentar uma grande variedade de materiais para qualquer destino, devido à sua flexibilidade, sendo utilizado para pequenas encomendas, e curtas, médias ou longas distâncias, por meio de coletas e entregas ponto a ponto. Ele faz a conexão entre os diferentes modos de transportes e os seus respectivos pontos de embarque e desembarque.

A transportadora encarregada de realizar o deslocamento da mercadoria deverá observar os gastos necessários para realizar o transporte, como combustível, pedágios, comissão, entre outras despesas. Dias (1993, p. 320) descreve que:

as empresas transportadoras remuneram seus serviços mediante cobrança do frete e seus adicionais. Cada uma dentro de seu critério necessita obter remuneração compatível com seus custos operacionais, que não são diferentes das outras atividades econômicas. Assim, ao estipular o frete por tonelada ou por metro cúbico ou por viagem, a empresa tem de considerar todos os seus custos diretos e indiretos.

³ *Lead Time*: Prazo de execução

Para a realização do transporte a empresa encarregada deste serviço deverá observar alguns fatores como: no que se refere ao produto deverá ser lembrado o peso, volume e valor, no mercado observa-se sua sazonalidade, o tamanho, local e acesso, quanto à negociação se esta é a prazo e quais seus custos e na geografia ressalta-se a produção, armazenagem, consumo e infra-estrutura. (BERTAGLIA, 2003).

O grande obstáculo das empresas de transportes são as rodovias em mal estado de conservação que acabam danificando os veículos. Para solucionar este problema, são arrecadados os pedágios no decorrer das rodovias brasileiras, isso faz com que encareça mais o preço final dos transportes, ocasionando maiores gastos com manutenção dos veículos e com pedágios pagos.

Bertaglia (2003, p. 284) ressalta:

no Brasil, as rodovias estão sendo privatizadas. Investimentos em infra-estrutura com o objetivo de tornar esse meio de transporte mais competitivo estão sendo feitos a fim de reduzir o consumo de combustível e baixar os gastos com manutenção dos veículos além de proporcionar uma maior fluidez das cargas.

No que diz respeito às rodovias de Santa Catarina, encontra-se a situação conforme mostra o quadro a seguir:

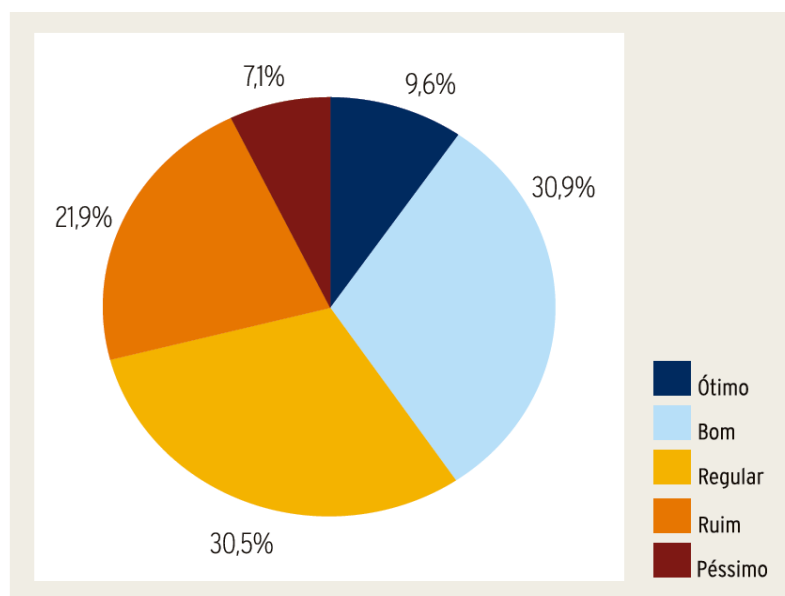


Figura 1: Situação das Rodovias de Santa Catarina em 2010

Fonte: www.cnt.org.br

Percebe-se que as rodovias catarinenses são poucas as que encontram-se em ótimo estado de conservação, no quadro a seguir é demonstrada a situação das rodovias do estado de São Paulo.

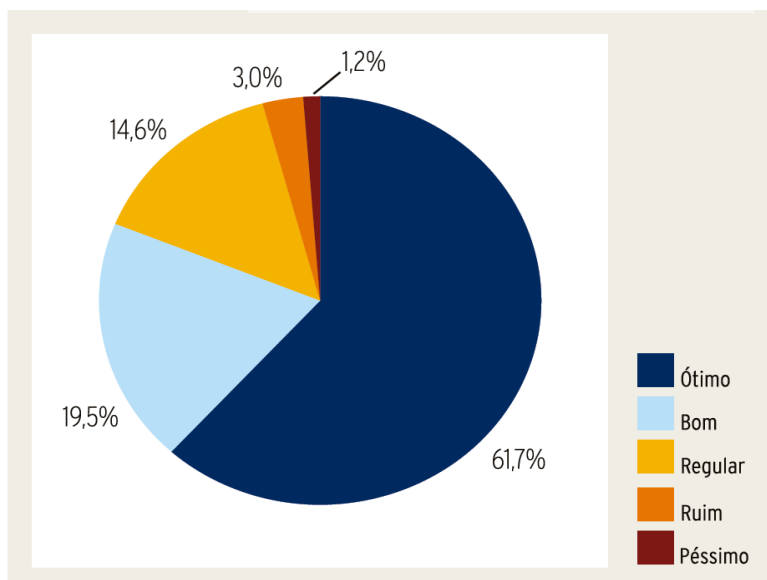


Figura 2: Situação das Rodovias de São Paulo em 2010

Fonte: www.cnt.org.br

Observa-se que em termos de infra-estrutura das rodovias o estado de São Paulo, encontra-se num grau de desenvolvimento muito maior que no estado de Santa Catarina, São Paulo tem 61,7% de suas rodovias em ótimo estado de conservação, isto implica que falta infra-estrutura nos estados brasileiros, onde um tem mais vantagens sobre o outro.

Depois de estudada a parte teórica, parte-se para o estudo de caso, elaborado com informações de uma empresa de transporte rodoviário de cargas da região sul de Santa Catarina.

3 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Neste capítulo apresenta-se a descrição do estudo de caso juntamente com a caracterização da empresa pesquisada, com o desígnio de cumprir com o objetivo geral da pesquisa, evidenciando a importância da contabilidade gerencial para um empreendimento, propondo a empresa de transporte rodoviário de cargas da cidade de Criciúma - SC, a implantação da contabilidade gerencial, demonstrando as ferramentas que auxiliam os administradores na tomada de decisão, calculando margem de contribuição e ponto de equilíbrio, efetuando o fluxo de caixa e DRE, entre outros cálculos que também serão realizados no transcorrer deste capítulo, sempre visando melhorias com um desempenho que proporcione lucratividade. Por motivos éticos, não será revelada à razão social da empresa em estudo.

3.1 Caracterização da Empresa

A empresa na qual foi realizada a pesquisa é atuante no ramo de transporte rodoviário de cargas. Foi fundada em janeiro de 2005, e desde então, segue transportando mercadorias para todo o território nacional, contando com a frota de caminhões próprios e com o serviço de caminhões terceirizado.

Enquadrada como sociedade limitada e micro empresa, constituída por dois sócios de iguais quotas e desde o início de suas atividades encontra-se localizada no sul de Santa Catarina, mais precisamente na cidade de Criciúma, não possuindo filiais.

Antes de tornar-se proprietário de uma empresa de transporte, um dos sócios prestava serviço terceirizado para outras empresas deste setor, com o passar dos anos, foi adquirindo mais caminhões. Foi então, que surgiu a idéia de abrir uma empresa em seu nome, começou com apenas dois funcionários, o próprio dono do estabelecimento e um funcionário contratado para o serviço de gerente comercial, contando com motoristas próprios e com terceirizados.

Ano após ano a transportadora foi crescendo juntamente com seu quadro de funcionários. A empresa obrigou-se a trocar seu endereço, mudando para um ambiente mais espaçoso, com uma localização de fácil acesso aos caminhões que transportam as cargas, e um amplo estacionamento.

O quadro de funcionários da empresa conta atualmente com seis funcionários internos e seis externos, sendo os funcionários internos um sócio-gerente, dois gerentes comerciais, um financeiro, uma secretária e um supervisor responsável pelos caminhões próprios. Quanto aos funcionários externos tratam-se de motoristas incumbidos de trabalhar nos caminhões da transportadora. No que diz respeito ao setor contábil, este serviço é terceirizado.

A transportadora pesquisada é composta com mais de 50 caminhões terceirizados, entre eles encontra-se caminhões truck, carretas e bitrens. O Quadro 6 demonstra a diferença entre estes modelos de caminhões:

| MODELO DO CAMINHÃO | QUANTIDADE DE TON. QUE SUPORTA |
|---------------------------|---------------------------------------|
| Truck – 3 eixos | 14 ton. |
| Bitruck – 4 eixos | 19 ton. |
| Carreta simples – 5 eixos | 27 ton. |
| Carreta trucada – 6 eixos | 32 ton. |
| Bitrem – 7 eixos | 38 ton. |

Quadro 6: Capacidade de Toneladas por Caminhão

Fonte: Elaborado pela autora.

A empresa de transporte pesquisada é optante pelo regime do lucro presumido, onde a apuração acontece trimestralmente, os impostos são pagos de acordo com o percentual estabelecido sobre o valor dos serviços realizados, sendo obrigada a apuração cumulativa do PIS de 0,65% e COFINS de 3% sobre o faturamento.

Alguns dos produtos transportados pela empresa são: matérias-primas, produtos químicos, pisos e azulejos, máquinas de grande porte, entre outros. Para a

realização do transporte destas mercadorias a empresa possui: seguro de cargas, seguro de meio ambiente, certificado do IBAMA e FATMA e licença de funcionamento da Polícia Federal para o transporte de produtos químicos, com o acompanhamento de um engenheiro químico.

O setor de transporte rodoviário de cargas é considerado competitivo, existindo diversas empresas do mesmo ramo de atividade em cada região do país. Além disso, o mercado altera de acordo com os períodos do ano, por exemplo, nos feriados de natal e carnaval o setor encontra-se em baixa.

Conforme pesquisa realizada com o sócio-gerente, a empresa tem como objetivo satisfazer a necessidade de seus clientes, lhes proporcionando serviços de transporte com qualidade, segurança e rapidez, com o intuito de crescer cada vez mais no seu ramo de atuação, sempre com honestidade, respeito, pontualidade, simplicidade e seriedade no que faz.

3.1.1 Filosofia da Empresa

A empresa estudada visa manter parcerias sólidas e fortes, seja com seus clientes ou fornecedores, garantindo um melhor serviço, conseguindo desta forma, seu lugar no mercado de trabalho.

Para conquistar tais metas, a transportadora tem como sua Missão: “buscar a excelência na prestação de serviços, de forma a alcançar a plena satisfação de nossos clientes, colaboradores e fornecedores, primando pela ética, segurança, pontualidade e melhoria contínua”. Desta forma, a empresa estará cumprindo com sua finalidade social e econômica. Como foco a empresa oferece: “suprir a necessidade dos clientes, visando um crescimento de parcerias e o crescimento da própria empresa, buscando sempre atingir seus objetivos.”

3.1.2 Pontos Fortes e Pontos Fracos

A empresa de transporte informa que como pontos fortes encontram-se:

- Boas parcerias;
- Crescimento contínuo na demanda de transporte de cargas;
- Educação Ambiental;
- Profissionais qualificados;
- Qualidade nos serviços oferecidos;
- Bom companheirismo com seus clientes e fornecedores;
- Mercadoria entregue no destino, no dia estipulado;
- São tomados os devidos cuidados com as mercadorias, entre outros.

Nos pontos fracos da empresa encontram-se:

- Grande concorrência;
- Roubos ou furtos de caminhões;
- Roubos ou furtos das mercadorias transportadas;
- Má conservação das rodovias brasileiras, entre outros fatores.

3.2 Premissas de Projeção Orçamentária

Com a proposta de implantação da contabilidade gerencial, passa a existir a necessidade de elaboração de um orçamento para o segundo semestre de 2011, tendo como base os meses iniciais (passados) do mesmo ano, observando ainda as perspectivas para cada mês. A seguir é demonstrado como ficou distribuída as premissas orçamentárias.

- Quanto à prestação de serviços:

Houve um acréscimo no valor cobrado nos fretes entre 1,5% a 10% para o segundo semestre do ano.

Quadro 7: Preço dos Serviços Prestados

| PREÇOS PRATICADOS | | 2010 | 1º Sem/11 | 2º Sem/11 |
|-------------------|--|--------------|-----------|-----------|
| Dentro de SC | | R\$ 1.125,00 | 3,0% | 5,0% |
| Criciúma - SP | | R\$ 1.980,00 | 2,0% | 5,0% |
| Criciúma - PE | | R\$ 5.000,00 | 0,0% | 3,0% |
| Outras Regiões | | R\$ 1.200,00 | 2,0% | 5,0% |

Fonte: Dados da pesquisa (2011).

Os percentuais referem-se ao aumento de preços dos serviços prestados, tendo como base os preços estipulados no ano de 2010.

- Quanto às despesas:

As despesas com o custo do serviço foram calculadas com base nas informações do primeiro semestre de 2011.

Quadro 8: Custos dos Serviços

| DESPESAS OPERACIONAIS | 2010 | Varição % | 2011 |
|-------------------------------|------------------|-----------|------------------|
| Custos dos Serviços | 3.197.993 | - | 3.287.859 |
| Salários e encargos | 80.000 | 8,00% | 86.400 |
| Manutenções | 21.065 | 10,00% | 23.171 |
| Pneus | 17.647 | 2,00% | 18.000 |
| Pedágio | 43.085 | 2,00% | 43.947 |
| Impostos e Taxas (IPVA) | 6.900 | 0,00% | 6.900 |
| Auxiliar de Motorista (Chapa) | 18.191 | 2,00% | 18.555 |
| Telefone Celular (motorista) | 867 | 7,00% | 928 |
| Combustíveis | 1.689.320 | 3,00% | 1.740.000 |
| Seguros da Frota e das Cargas | 300.000 | 0,00% | 300.000 |
| Multas de Trânsito | 6.465 | 20,00% | 7.758 |
| Depreciação da Frota | 70.182 | 10,00% | 77.200 |
| Fretes Terceiros | 900.196 | 2,20% | 920.000 |
| Outras despesas | 44.074 | 2,10% | 45.000 |

Fonte: Dados da pesquisa (2011).

Nas despesas administrativas/comerciais, foram aplicadas o mesmo conceito utilizado nas despesas com o custo do serviço, conforme pode-se perceber no Quadro a seguir:

Quadro 9: Despesas Administrativas/Comerciais

| DESPESAS OPERACIONAIS | 2010 | Variação % | 2011 |
|-----------------------------------|----------------|------------|----------------|
| Administrativas/Comerciais | 158.058 | - | 168.402 |
| Salários e encargos | 86.667 | 8,00% | 93.600 |
| Manutenções (limpeza escritório) | 4.000 | 5,00% | 4.200 |
| Material de Escritório | 1.957 | 2,00% | 1.996 |
| Telefone | 10.252 | 4,00% | 10.662 |
| Combustíveis (carros adm) | 15.330 | 3,00% | 15.790 |
| Energia Elétrica | 1.623 | 5,00% | 1.704 |
| Água | 577 | 5,00% | 606 |
| Internet | 366 | 5,00% | 384 |
| Aluguel | 5.455 | 10,00% | 6.000 |
| Ctb terceirizada | 5.029 | 5,00% | 5.280 |
| Engº Químico | 1.204 | 8,00% | 1.300 |
| Outras despesas | 25.600 | 5,00% | 26.880 |

Fonte: Dados da pesquisa (2011).

- Quanto aos impostos:

Os impostos sobre as mercadorias transportadas são calculados de acordo com o destino de cada carga, por exemplo, em São Paulo a alíquota de ICMS é 12%, dentro do estado de Santa Catarina 17% e para Pernambuco tem-se a alíquota de 7% sobre o valor cobrado no frete. O PIS é calculado sobre o faturamento total da empresa com a alíquota de 0,65% e o COFINS com alíquota de 3% tendo como base o valor total do faturamento.

- Quanto ao crédito de ICMS:

O crédito é calculado com base no ICMS a pagar, sendo que neste caso a empresa credita 50% do valor.

- Quanto aos pagamentos e recebimentos realizados:

Tendo como base os pagamentos e recebimentos efetuados nos meses referentes ao primeiro semestre, pode-se elaborar o fluxo de caixa projetado para o

segundo semestre de 2011. Onde os recebimentos são programados para 30 e 60 dias em média, os pagamentos efetuados para fornecedores têm em média 30 dias.

Como a empresa enquadra-se no lucro presumido, os impostos como ICMS, PIS, COFINS devem ser pagos sempre no mês subsequente, já o IR e CS, estes deverão ser pagos no mês seguinte ao fechamento do trimestre em cota única.

Após elaboração das premissas (APÊNDICE A) torna-se possível a preparação do Fluxo de Caixa, DRE, entre outras informações gerenciais para a empresa analisada.

3.3 Ferramentas Gerenciais

Para a implantação da contabilidade gerencial julga-se o uso das ferramentas gerenciais, sendo estas, a base necessária para o acompanhamento dos dados da empresa. Estas ferramentas auxiliam a administração, analisando a empresa com maior facilidade, podendo desta forma, alterar seus preços, quantidade de compras efetuadas, entre outros.

A seguir apresentam-se as ferramentas gerenciais que foram utilizadas na proposta da implantação da contabilidade gerencial na empresa de transporte pesquisada.

3.3.1 Preço do Serviço Prestado

Conforme a pesquisa desempenhada, constatou-se que na empresa a elaboração do preço do serviço é formado para o cliente, de acordo com a quilometragem rodada do ponto de destino até o ponto de chegada da mercadoria. Observa-se ainda o preço pago nos pedágios, seguro da carga, prazo de pagamento, sazonalidade do mercado, além do total de toneladas transportadas.

No Quadro 10 é demonstrado o percentual da sazonalidade que a empresa de transporte pesquisada obteve no decorrer dos últimos anos:

Quadro 10: Sazonalidade sobre os Serviços Prestados

| SAZONALIDADE DOS SERV. PRESTADOS | |
|----------------------------------|-------------|
| JAN/11 | 6% |
| FEV/11 | 7% |
| MAR/11 | 8% |
| ABR/11 | 8% |
| MAI/11 | 8% |
| JUN/11 | 10% |
| JUL/11 | 10% |
| AGO/11 | 10% |
| SET/11 | 10% |
| OUT/11 | 9% |
| NOV/11 | 8% |
| DEZ/11 | 6% |
| TOTAL | 100% |

Fonte: Dados da Pesquisa (2011).

O quadro com sazonalidade foi elaborado observando os meses em que a empresa tem queda na prestação de seus serviços, como em épocas de feriados prolongados.

Conforme a formação do preço a ser cobrado na prestação do serviço, a empresa transportadora deve observar no cálculo a forma que lhe traga lucros no final do frete, ou seja, o preço estipulado no transporte deverá pagar as despesas da viagem e garantir lucratividade.

Com a competitividade algumas empresas responsáveis pela mercadoria realizam cotações com as transportadoras, onde cada uma fornece determinado valor para a realização do transporte do produto, conforme encontra-se no apêndice B. Para garantir-se no mercado concorrencial a transportadora estudada utiliza caminhões próprios e conta também com caminhões terceirizados, onde os profissionais são capacitados para a realização da tarefa, tendo o compromisso de entregar o material sem danificações e no prazo estipulado pelo cliente dono da mercadoria.

3.3.2 Margem de Contribuição

A margem de contribuição por sua vez, na empresa de transporte, é responsável por indicar se o valor cobrado está gerando lucros ou prejuízos para a empresa.

O valor da margem de contribuição é apurado subtraindo-se o valor dos serviços prestados sobre as despesas e custos e custos variáveis.

O cálculo acima resolvido refere-se à margem de contribuição total da empresa, ou seja, o cálculo foi elaborado com as vendas e a soma dos custos e despesas variáveis totais obtidas no ano inteiro. No Quadro 11, a margem de contribuição é calculada com os valores unitários de cada frete, referentes somente ao mês de janeiro de 2011:

Quadro 11: Margem de Contribuição Unitária

| Fretes com Saída em Criciúma-SC | Para SC | Para SP | Para PE | outras regiões |
|--|-----------------|-----------------|-----------------|-----------------------|
| Preço Unitário do Serv. Por Região | 1.125,00 | 2.000,00 | 5.000,00 | 1.200,00 |
| (-) Despesas Variáveis | 264,00 | 1.201,62 | 3.078,82 | 439,00 |
| (-) Impostos | 136,69 | 193,00 | 357,50 | 115,80 |
| (=) Margem de Contribuição em Reais | 724,31 | 605,38 | 1.563,68 | 645,20 |
| Margem de Contribuição em % | 64,38% | 30,27% | 31,27% | 53,77% |

Fonte: Dados Pesquisa (2011).

A margem de contribuição encontrada no quadro acima trata somente dos valores dos fretes com os caminhões próprios da empresa, onde foi dividido o salário total por 30, referente aos dias do mês. Em seguida multiplica-se o valor encontrado pela quantidade de dias que leva para que se chegue ao término do frete. No caso do estado de Santa Catarina, ficou assim: R\$ 1.200,00 o salário total, dividido por 30 dias, chega-se ao valor de R\$ 40,00 por dia, caso o motorista faça 3

viagens por semana com este destino, multiplica-se R\$ 40,00 por 3. Obtêm-se então, o resultado de R\$ 120,00 por semana para o motorista.

Para a confecção do Quadro 11 usou-se os dados estipulados no Apêndice C.

De acordo com o Quadro, é possível verificar qual frete tem mais destaque, de acordo com os números. O frete com destino em Santa Catarina tem a melhor margem de contribuição.

3.3.3 Ponto de Equilíbrio

O ponto de equilíbrio é o momento onde a empresa averigua quantos fretes precisa transportar para cumprir com o pagamento de seus custos e despesas. É estimado como sendo a ocasião em que a empresa não alcança nem lucros e nem prejuízos. Considera-se que todos os fretes realizados posteriormente a obtenção do ponto de equilíbrio é denominado como sendo lucro, caso a transportadora não alcance seu ponto de equilíbrio significa que está em prejuízo.

3.3.4 Demonstração do Resultado do Exercício

O demonstrativo do resultado do exercício foi elaborado acompanhando os dados já existentes nos meses relativos ao primeiro semestre de 2011 e de acordo com os critérios de 2010. Os valores relacionados ao segundo semestre de 2011 estão baseados de acordo com as premissas orçamentárias do período, realizadas conforme as informações fornecidas pelo administrador. No apêndice A estão disponíveis as premissas utilizadas.

Quadro 12: Demonstrativo do Resultado do Exercício de 2010 e 2011

| DEMONSTRATIVO DE RESULTADO | 2011 | AV% | 2010 | AV% | AH% |
|---|------------------|-------------|------------------|-------------|--------------|
| RECEITA BRUTA DE VENDAS | 6.785.756 | 110% | 6.364.325 | 110% | 6,6% |
| Venda Prestação de Serviço | 6.785.756 | 110% | 6.364.325 | 110% | 6,6% |
| DEDUÇÕES DA RECEITA | (614.636) | 10% | (573.110) | 10% | 7,2% |
| ICMS | (366.956) | 6% | (340.813) | 6% | 7,7% |
| PIS sobre Vendas | (44.107) | 1% | (41.368) | 1% | 6,6% |
| Cofins sobre Vendas | (203.573) | 3% | (190.930) | 3% | 6,6% |
| RECEITA LÍQUIDA DE VENDAS | 6.171.120 | 100% | 5.791.215 | 100% | 6,6% |
| (-) Custo da Prestação de Serviço | (4.122.859) | 67% | (4.160.541) | 72% | -0,9% |
| LUCRO BRUTO | 2.048.261 | 33% | 1.630.674 | 28% | 25,6% |
| DESPESAS OPERACIONAIS | (168.882) | 3% | (145.410) | 3% | 16,1% |
| Administrativas/Comerciais | (168.882) | 3% | (145.410) | 3% | 16,1% |
| RESULTADO FINANCEIRO LÍQUIDO | (2.270) | 0% | (1.973) | 0% | 15,0% |
| Receitas Financeiras | 3.500 | 0% | 3.182 | 0% | 0,0% |
| Despesas Financeiras | (5.770) | 0% | (5.155) | 0% | 11,9% |
| RESULTADO ANTES DO IRPJ E CSSL | 1.877.109 | 30% | 1.483.290 | 26% | 26,6% |
| IRPJ 15% + 10% adicional | (136.590) | -2% | (128.082) | -2% | 6,6% |
| CSSL 9% | (73.601) | -1% | (69.021) | -1% | 6,6% |
| LUCRO/PREJ. LÍQUIDO DO EXERCÍCIO | 1.666.918 | 27% | 1.286.187 | 22% | 29,6% |

Fonte: Dados da Pesquisa (2011).

Conforme DRE nota-se que a empresa obteve lucro no ano de 2010 e no ano de 2011. Averigua-se ainda, que em 2011 a lucratividade da empresa apresenta melhorias em comparação ao do ano anterior, devido principalmente ao maior número de serviços prestados.

O montante das contas designadas no DRE foi retirado do DRE mensal, as tabelas a seguir apresentam-se analiticamente, separadas as informações do primeiro e segundo semestre.

Abaixo está estruturado o DRE realizado nos meses de janeiro a junho de 2011, sendo que o mês de junho trata-se de uma projeção.

Quadro 13: DRE – Primeiro Semestre de 2011

| DRE - 1º SEMESTRE | ACUM. | JAN/11 | FEV/11 | MAR/11 | ABR/11 | MAI/11 | JUN/11 |
|---|------------------|-----------------|-----------------|-----------------|-----------------|-----------------|-----------------|
| RECEITA BRUTA DE VENDAS | 3.143.066 | 401.243 | 468.116 | 534.990 | 534.990 | 534.990 | 668.738 |
| Dentro de SC | 599.074 | 76.478 | 89.224 | 101.970 | 101.970 | 101.970 | 127.463 |
| Criciúma - SP | 1.153.293 | 147.229 | 171.767 | 196.305 | 196.305 | 196.305 | 245.381 |
| Criciúma - PE | 1.339.500 | 171.000 | 199.500 | 228.000 | 228.000 | 228.000 | 285.000 |
| Outras Regiões | 51.200 | 6.536 | 7.626 | 8.715 | 8.715 | 8.715 | 10.894 |
| DEDUÇÕES DA RECEITA | (284.795) | (36.357) | (42.416) | (48.476) | (48.476) | (48.476) | (60.595) |
| ICMS | (170.073) | (21.711) | (25.330) | (28.949) | (28.949) | (28.949) | (36.186) |
| PIS sobre Vendas | (20.430) | (2.608) | (3.043) | (3.477) | (3.477) | (3.477) | (4.347) |
| Cofins sobre Vendas | (94.292) | (12.037) | (14.043) | (16.050) | (16.050) | (16.050) | (20.062) |
| RECEITA LÍQUIDA DE VENDAS | 2.858.271 | 364.886 | 425.700 | 486.514 | 486.514 | 486.514 | 608.143 |
| (-) Custo da Produção Vendida | (2.061.665) | (343.568) | (344.968) | (343.793) | (342.360) | (342.396) | (344.578) |
| LUCRO BRUTO | 796.606 | 21.317 | 80.732 | 142.721 | 144.154 | 144.118 | 263.564 |
| DESPESAS OPERACIONAIS | (81.104) | (14.036) | (13.365) | (13.438) | (13.444) | (13.384) | (13.437) |
| Administrativas/Comerciais | (81.104) | (14.036) | (13.365) | (13.438) | (13.444) | (13.384) | (13.437) |
| RESULTADO FINANCEIRO LÍQUIDO | (1.134) | (188) | (201) | (169) | (195) | (193) | (186) |
| Receitas Financeiras | 1.750 | 292 | 292 | 292 | 292 | 292 | 292 |
| Despesas Financeiras | (2.884) | (480) | (493) | (461) | (487) | (485) | (478) |
| RESULTADO ANTES DO IRPJ E CSSL | 714.368 | 7.093 | 67.165 | 129.114 | 130.515 | 130.541 | 249.941 |
| IRPJ 15% + 10% adicional | (63.299) | (8.098) | (9.435) | (10.773) | (10.773) | (10.773) | (13.448) |
| CSSL 9% | (34.103) | (4.360) | (5.082) | (5.804) | (5.804) | (5.804) | (7.249) |
| LUCRO/PREJ. LÍQUIDO DO EXERCÍCIO | 616.967 | (5.364) | 52.648 | 112.537 | 113.938 | 113.964 | 229.245 |

Fonte: Dados da Pesquisa (2011).

Para a composição do demonstrativo de resultado referente ao segundo semestre, obteve-se como base os dados realizados no semestre anterior. O Quadro 13 e expõe o ficou distribuído o DRE orçado para os meses de julho a dezembro.

Quadro 14: DRE – Segundo Semestre de 2011

| DRE - 2º SEMESTRE | ACUM. | JUL/11 | AGO/11 | SET/11 | OUT/11 | NOV/11 | DEZ/11 |
|---|------------------|-----------------|-----------------|-----------------|-----------------|-----------------|-----------------|
| RECEITA BRUTA DE VENDAS | 3.642.690 | 687.300 | 687.300 | 687.300 | 618.570 | 549.840 | 412.380 |
| Dentro de SC | 688.669 | 129.938 | 129.938 | 129.938 | 116.944 | 103.950 | 77.963 |
| Criciúma - SP | 1.338.772 | 252.599 | 252.599 | 252.599 | 227.339 | 202.079 | 151.559 |
| Criciúma - PE | 1.555.815 | 293.550 | 293.550 | 293.550 | 264.195 | 234.840 | 176.130 |
| Outras Regiões | 59.434 | 11.214 | 11.214 | 11.214 | 10.093 | 8.971 | 6.728 |
| DEDUÇÕES DA RECEITA | (329.841) | (62.234) | (62.234) | (62.234) | (56.011) | (49.787) | (37.340) |
| ICMS | (196.883) | (37.148) | (37.148) | (37.148) | (33.433) | (29.718) | (22.289) |
| PIS sobre Vendas | (23.677) | (4.467) | (4.467) | (4.467) | (4.021) | (3.574) | (2.680) |
| Cofins sobre Vendas | (109.281) | (20.619) | (20.619) | (20.619) | (18.557) | (16.495) | (12.371) |
| RECEITA LÍQUIDA DE VENDAS | 3.312.849 | 625.066 | 625.066 | 625.066 | 562.559 | 500.053 | 375.040 |
| (-) Custo da Produção Vendida | (2.061.194) | (342.241) | (347.196) | (343.042) | (344.054) | (342.107) | (342.552) |
| LUCRO BRUTO | 1.251.655 | 282.825 | 277.870 | 282.024 | 218.505 | 157.945 | 32.487 |
| DESPESAS OPERACIONAIS | (87.778) | (14.023) | (13.331) | (13.419) | (13.402) | (20.236) | (13.367) |
| Administrativas/Comerciais | (87.778) | (14.023) | (13.331) | (13.419) | (13.402) | (20.236) | (13.367) |
| RESULTADO FINANCEIRO LÍQUIDO | (1.136) | (175) | (183) | (203) | (193) | (187) | (193) |
| Receitas Financeiras | 1.750 | 292 | 292 | 292 | 292 | 292 | 292 |
| Despesas Financeiras | (2.886) | (467) | (475) | (495) | (485) | (479) | (485) |
| RESULTADO ANTES DO IRPJ E CSSL | 1.162.741 | 268.626 | 264.355 | 268.401 | 204.910 | 137.522 | 18.927 |
| IRPJ 15% + 10% adicional | (73.291) | (13.819) | (13.819) | (13.819) | (12.444) | (11.070) | (8.321) |
| CSSL 9% | (39.499) | (7.449) | (7.449) | (7.449) | (6.707) | (5.965) | (4.480) |
| LUCRO/PREJ. LÍQUIDO DO EXERCÍCIO | 1.049.951 | 247.358 | 243.087 | 247.133 | 185.758 | 120.488 | 6.126 |

Fonte: Dados da Pesquisa (2011).

Vale ressaltar que o Quadro 14 refere-se ao estimado para o período, podendo deste modo, haver contrariedade em alguns resultados no decorrer dos meses, cabe a administração analisar mensalmente, para caso isto acontecer, adotarem-se providências na readequação das informações gerenciais.

Para que se chegue aos resultados anteriores, utilizaram-se os valores de despesas administrativas/comerciais e do custo do serviço prestado conforme Apêndice D, onde as despesas e custos são detalhadamente evidenciados.

3.3.5 Fluxo de Caixa

O fluxo de caixa demonstra qual o montante pago e recebido da conta caixa. Para a realização do fluxo de caixa, usou-se os dados informados pelo administrador da empresa. As premissas do fluxo de caixa estão detalhadas no Apêndice E.

No Quadro 15, encontra-se o fluxo de caixa realizado no período de janeiro a junho de 2011:

Quadro 15: Fluxo de Caixa do Primeiro Semestre de 2011

| FLUXO DE CAIXA ORÇADO - MENSAL | TOTAL | JAN/11 | FEV/11 | MAR/11 | ABR/11 | MAI/11 | JUN/11 |
|-------------------------------------|------------------|-----------------|------------------|-----------------|-----------------|------------------|------------------|
| ENTRADAS OPERACIONAIS | 2.491.483 | 175.788 | 354.384 | 445.517 | 468.110 | 512.694 | 534.990 |
| Serv. Prestado | 2.491.483 | 175.788 | 354.384 | 445.517 | 468.110 | 512.694 | 534.990 |
| Outras Entradas | - | - | - | - | - | - | - |
| SAÍDAS OPERACIONAIS | 1.776.272 | 135.814 | 395.808 | 240.640 | 384.536 | 242.855 | 376.618 |
| Gastos com Pessoal | 90.000 | 15.000 | 15.000 | 15.000 | 15.000 | 15.000 | 15.000 |
| Comissões | - | - | - | - | - | - | - |
| Compra de Insumos | 1.509.570 | 96.400 | 354.035 | 195.764 | 339.654 | 198.033 | 325.683 |
| Administrativas/Comerciais | 34.304 | 6.236 | 5.565 | 5.638 | 5.644 | 5.584 | 5.637 |
| Tributárias | 142.398 | 18.178 | 21.208 | 24.238 | 24.238 | 24.238 | 30.297 |
| Outras Saídas Operacionais | - | - | - | - | - | - | - |
| GERAÇÃO BRUTA DE CAIXA | 715.211 | 39.974 | (41.424) | 204.877 | 83.573 | 269.839 | 158.372 |
| ENTRADA/SAÍDA FINANCEIRA | (1.134) | (188) | (201) | (169) | (195) | (193) | (186) |
| Entradas Financeiras Operacionais | 1.750 | 292 | 292 | 292 | 292 | 292 | 292 |
| Saídas Financeiras Operacionais | (2.884) | (480) | (493) | (461) | (487) | (485) | (478) |
| GERAÇÃO LÍQUIDA DE CAIXA | 714.077 | 39.785 | (41.625) | 204.708 | 83.378 | 269.646 | 158.186 |
| INVESTIMENTOS PERMANENTES | (200.000) | - | - | - | - | (100.000) | (100.000) |
| Investimentos em Caminhões | (200.000) | - | - | - | - | (100.000) | (100.000) |
| EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS | (405.000) | (30.000) | (75.000) | (75.000) | (75.000) | (75.000) | (75.000) |
| Amortização Financiamentos | (180.000) | (30.000) | (30.000) | (30.000) | (30.000) | (30.000) | (30.000) |
| Dividendos Distribuídos | (225.000) | - | (45.000) | (45.000) | (45.000) | (45.000) | (45.000) |
| ENTRADAS/SAÍDAS NÃO-OPERAC. | - | - | - | - | - | - | - |
| FLUXO DE CAIXA LÍQUIDO | 109.077 | 9.785 | (116.625) | 129.708 | 8.378 | 94.646 | (16.814) |
| SALDO DE CAIXA ANTERIOR | 125.464 | 125.464 | 135.249 | 18.624 | 148.332 | 156.710 | 251.355 |
| SALDO DE CAIXA ATUAL | - | 135.249 | 18.624 | 148.332 | 156.710 | 251.355 | 234.541 |

Fonte: Dados da Pesquisa (2011).

O saldo negativo apresentado no mês de fevereiro refere-se à falta de uma projeção do ano de 2010. Ou seja, os pagamentos recebidos e efetuados no ano de 2010, não aparecem no fluxo de caixa 2011. Optou-se por não exibi-los para facilitar a compreensão dos valores somente do ano da concretização da pesquisa.

O Quadro 16 trata de valores orçados, seguindo os dados da premissa (APÊNDICE E) cabe ressaltar que estes poderão ser alterados, caso haja alterações nos valores entre orçado e o realizado, no decorrer dos meses.

Quadro 16: Fluxo de Caixa Orçado do Segundo Semestre de 2011

| FLUXO DE CAIXA ORÇADO - MENSAL | TOTAL | JUL | AGO | SET | OUT | NOV | DEZ |
|-------------------------------------|------------------|------------------|------------------|------------------|------------------|------------------|------------------|
| ENTRADAS OPERACIONAIS | 3.861.281 | 579.568 | 630.333 | 681.111 | 687.300 | 664.392 | 618.577 |
| Serv. Prestado | 3.861.281 | 579.568 | 630.333 | 681.111 | 687.300 | 664.392 | 618.577 |
| Outras Entradas | - | - | - | - | - | - | - |
| SAÍDAS OPERACIONAIS | 1.559.123 | 401.932 | 395.459 | 107.304 | 215.755 | 225.115 | 213.557 |
| Gastos com Pessoal | 90.000 | 15.000 | 15.000 | 15.000 | 15.000 | 15.000 | 15.000 |
| Comissões | - | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Compra de Insumos | 1.263.224 | 349.592 | 343.811 | 55.568 | 167.147 | 172.785 | 174.320 |
| Administrativas/Comerciais | 40.978 | 6.223 | 5.531 | 5.619 | 5.602 | 12.436 | 5.567 |
| Tributárias | 164.920 | 31.117 | 31.117 | 31.117 | 28.005 | 24.894 | 18.670 |
| Outras Saídas Operacionais | - | - | - | - | - | - | - |
| GERAÇÃO BRUTA DE CAIXA | 2.302.159 | 177.636 | 234.874 | 573.807 | 471.545 | 439.277 | 405.020 |
| ENTRADA/SAÍDA FINANCEIRA | (1.136) | (175) | (183) | (203) | (193) | (187) | (193) |
| Entradas Financeiras Operacionais | 1.750 | 292 | 292 | 292 | 292 | 292 | 292 |
| Saídas Financeiras Operacionais | (2.886) | (467) | (475) | (495) | (485) | (479) | (485) |
| GERAÇÃO LÍQUIDA DE CAIXA | 2.301.023 | 177.460 | 234.691 | 573.604 | 471.352 | 439.090 | 404.826 |
| INVESTIMENTOS PERMANENTES | (600.000) | (100.000) | (100.000) | (100.000) | (100.000) | (100.000) | (100.000) |
| Investimentos em Caminhões | (600.000) | (100.000) | (100.000) | (100.000) | (100.000) | (100.000) | (100.000) |
| EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS | (495.000) | (75.000) | (75.000) | (75.000) | (75.000) | (75.000) | (120.000) |
| Amortização Financiamentos | (180.000) | (30.000) | (30.000) | (30.000) | (30.000) | (30.000) | (30.000) |
| Dividendos Distribuídos | (315.000) | (45.000) | (45.000) | (45.000) | (45.000) | (45.000) | (90.000) |
| ENTRADAS/SAÍDAS NÃO-OPERAC. | - | - | - | - | - | - | - |
| FLUXO DE CAIXA LÍQUIDO | 1.206.023 | 2.460 | 59.691 | 398.604 | 296.352 | 264.090 | 184.826 |
| SALDO DE CAIXA ANTERIOR | 125.464 | 234.541 | 237.002 | 296.692 | 695.296 | 991.648 | 1.255.738 |
| SALDO DE CAIXA ATUAL | - | 237.002 | 296.692 | 695.296 | 991.648 | 1.255.738 | 1.440.564 |

Fonte: Dados da Pesquisa (2011).

De acordo com os fluxos de caixa, a empresa de transporte pesquisada não alcançou e nem obterá resultados negativos no decorrer deste ano. A partir do segundo semestre conforme informações adquiridas, o preço arrecadado nos fretes tende a aumentar, ocasionando assim, maiores lucros para a transportadora.

3.4 Análise dos Dados Levantados

Conforme os dados apurados no decorrer deste estudo de caso, tornou-se possível demonstrar a ideia primordial deste trabalho, ou seja, conseguiu-se analisar as informações necessárias para a implantação da contabilidade gerencial em uma empresa transportadora.

De acordo com a pesquisa desenvolvida com o administrador da empresa, percebeu-se a falta de um gerenciamento de custos, despesas e faturamento, entre outros cálculos que se encontravam pendentes.

A confecção das tabelas possibilita a empresa tomar suas decisões com maior segurança ou mesmo fazer investimentos futuros. Vale ressaltar que não apenas as empresas do setor de transporte rodoviário que podem utilizar destas ferramentas gerenciais, mas as empresas de modo geral podem usufruir destes mecanismos de controle.

Com o controle mensal das informações relativas à empresa, o administrador poderá renegociar seus preços e prazos de pagamento e recebimentos, caso exista necessidade de alterações em algum período.

Este estudo auxilia a transportadora a controlar seus gastos, com tendência somente a obter lucros futuros, podendo observar se os valores cobrados no preço do frete estão disponibilizando rendas para o pagamento das dívidas, como o pagamento de motoristas terceirizados ou com seus fornecedores, que no caso são as maiores despesas que a empresa tem atualmente.

Apesar de a empresa não ter o uso das ferramentas gerenciais, esta encontra-se em contínuo desenvolvimento. Porém, agora com o controle gerencial, o administrador poderá averiguar com maior exatidão os números relativos as diversas áreas da empresa.

Finaliza-se o estudo de caso, onde se comprovou que a proposta de implantação da contabilidade gerencial em uma empresa de transporte de cargas tende somente a alavancar lucratividade e desenvolvimento, seja no ramo de transporte, como em quaisquer outros ramos de atuação.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Devido à globalização e a alta competitividade nos dias atuais, passa a existir a necessidade das empresas investirem em recursos gerenciais para manterem-se acima da concorrência, facilitando a interpretação dos dados operacionais, levando até a gestão informações precisas e eficazes para a tomada de decisão correta e em tempo hábil.

Constatou-se o objetivo da contabilidade em uma empresa. Em seguida demonstra-se as principais diferenças entre a contabilidade gerencial e a contabilidade financeira, onde a gerencial fornece informações necessárias apenas para usuários internos da empresa, enquanto a financeira fornece dados para usuários tanto internos quanto externos. Objetivou-se ainda, o papel do contador gerencial, analisando seus deveres a cumprir na organização.

A descrição sobre planejamentos possibilitará ao administrador planejar suas decisões antes de entrar em ação, a fim de ocasionar a exatidão na tomada de decisão.

Com as ferramentas gerenciais torna-se visível os cálculos necessários para a formação do preço de venda unitário, para a confecção da margem de contribuição e do ponto de equilíbrio.

Na demonstração do resultado do exercício e no fluxo de caixa a empresa encontrará todos seus resultados, possibilitando observar onde se encontram maiores despesas e maiores lucros.

Cabe ao administrador da empresa de transporte averiguar os dados e tomar a decisão de implantação da contabilidade gerencial.

REFERÊNCIAS

- BALLOU, Ronald H. **Gerenciamento da cadeia de suprimentos: planejamento, organização e logística empresarial**. 4.ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.
- BARROS, Sidney Ferro. **Contabilidade Básica**. 2 ed. São Paulo: IOB – Thomson, 2005.
- BARROS, Sidney Ferro. **Entendendo a contabilidade: um guia básico para iniciantes e não-contadores**. 2 ed. São Paulo: IOB – Thomson, 2004.
- BERTAGLIA, Paulo Roberto. **Logística: e gerenciamento da Cadeia de Suprimentos**. São Paulo: Saraiva. 2003.
- BOWERSOX, Donald J.; CLOSS, David J. **Logística empresarial: o processo de integração da cadeia de suprimento**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- BOWERSOX, Donald J.; CLOSS, David J.; COOPER, M. Bixby. **Gestão da Cadeia de Suprimentos e a Logística**. Tradução de Cláudia Mello Belhassof. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.
- BOWERSOX, Donald J.; CLOSS, David J; COOPER, M. Bixby. . **Gestão da cadeia de suprimentos e logística**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.
- CATELLI, Armando. **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica**. São Paulo: Atlas, 1999.
- CATELLI, Armando. **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica, gecon**. 2 ed São Paulo: Atlas, 2001.
- CNT, **Pesquisas CNT de rodovias 2010**. Disponível em: <http://www.sistemacnt.org.br/pesquisacntrodovias/2010>. Acesso em 31 de maio de 2010.
- COSTA, Eliezer Arantes da. **Gestão estratégica**. São Paulo: Saraiva, 2003.
- CORONADO, Osmar. **Controladoria no Atacado e Varejo: Logística integrada e modelo de gestão sob a óptica da gestão econômica logisticon**. São Paulo: Atlas, 2001.
- CORONADO, Osmar. **Contabilidade gerencial básica**. São Paulo: Saraiva 2006.
- CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade gerencial: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 1998.
- CHRISTOPHER, Martin. **Logística e Gerenciamento da Cadeia de Suprimentos: criando redes que agregam valor**. 2. ed. São Paulo: Thonsom Learning, 2007.

Custos: ferramentas de gestão/Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo; coordenação José Barbosa da Silva Júnior. – São Paulo: Atlas, 2000. – (Coleção seminários CRC-SP/IBRACON).

DIAS, Marco Aurélio P. **Administração de materiais**: uma abordagem logística. 4 ed. São Paulo: Atlas, 1993.

DIEHL, Astor Antônio; TATIM, Denise Carvalho. **Pesquisa em ciências sociais aplicadas**: métodos e técnicas. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2004.

FIGUEIREDO, Kleber Fossatti; FLEURY, Paulo Fernando; WANKE, Peter. **Logística e gerenciamento da cadeia de suprimentos**: planejamento do fluxo de produtos e dos recursos. São Paulo: Atlas, 2003.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. São Paulo: Atlas, 1999.

IUDÍBUS, Sérgio de. **Contabilidade gerencial**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1993.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. **Contabilidade Comercial**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**: aplicável às demais sociedades. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MARION, José Carlos. **Contabilidade empresarial**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MINAYO, Maria Cecília de Souza. **Pesquisa social**: teoria, método e criatividade. Petrópolis: Vozes, 2000.

MORANTE, Antonio Salvador; JORGE, Fauzi Timaco. **Controladoria**: Análise Financeira, Planejamento e Controle Orçamentário. São Paulo: Atlas, 2008.

OLIVEIRA, Claudionor dos Santos. **Metodologia científica, planejamento e técnicas de pesquisa**: uma visão holística do conhecimento humano. São Paulo: Editora LTR, 2000.

OLIVEIRA, Luis Martins; PEREZ JÚNIOR, José Hernandez, SILVA, Carlos Alberto dos Santos. **Controladoria Estratégica**. São Paulo: Atlas, 2002.

OLIVEIRA, Otávio J. (organizador). **Gestão Empresarial**: Sistemas e Ferramentas. São Paulo: Atlas, 2007.

PADOVEZE, Clovis Luís. **Contabilidade gerencial**: um enfoque em sistema de informação contábil. São Paulo: atlas, 2000.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Um enfoque em sistemas de informações contábeis**: fundamentos e análise. São Paulo: Atlas, 2002.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Controladoria estratégica e operacional**: conceitos, estruturas, aplicação. São Paulo: Pioneira Thomson learning, 2005.

PEREZ JR., Oliveira e Costa. **Gestão estratégica de custos**. São Paulo: atlas, 2005.

PIZZOLATO, Nélio D. **Introdução à contabilidade gerencial**. São Paulo: Makron Books, 2000.

POZO, Hamilton. **Administração de Recursos Materiais e Patrimoniais**: uma abordagem logística. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

RAZZOLINI FILHO, Edelvino. **Logística**: evolução na administração: desempenho e flexibilidade. Curitiba, PR: Juruá, 2006.

SANTI FILHO, Armando de; OLINQUEVITCH, José Elias. **Análise de balanço para controle gerencial**. 4. ed., São Paulo: Atlas, 2004.

SILVA, Edson Cordeiro da. **Como administrar o fluxo de caixa das empresas**: guia de sobrevivência empresarial. 3 ed. São Paulo: Atlas: 2008.

SOUZA, Luiz Carlos. **Controladoria**: Aplicada aos pequenos negócios. Curitiba: Juruá Editora, 2009.

ZDANOWICZ, José Eduardo. **Fluxo de caixa**: uma decisão de planejamento e controle financeiro. 10 ed. Porto Alegre. Sagra Luzzatto S.A.,2004

APÊNDICES

APÊNDICE A

PREMISSAS ORÇAMENTÁRIAS

PERCENTUAL DE FRETES EM RELAÇÃO AO ANO DE 2010

| VOL. DE TRANSPORTE PROJETADO EM UNIDADES PARA 2011 | | | |
|--|--|-------------|--------------|
| REGIÕES DE VENDAS - % | | 2010 | 2011 |
| Dentro de SC | | 37% | 1.100 |
| Criciúma - SP | | 41% | 1.219 |
| Criciúma - PE | | 19% | 565 |
| Outras Regiões | | 3% | 89 |
| TOTAL | | 100% | 2.974 |

Obs. 100% de serviços prestados a pessoas jurídicas.

COMPRAS EFETUADAS

| VOLUME DE COMPRAS PROJETADO EM UNIDADES | | | | | |
|---|------|---------|---------------------------------|-----|--------|
| REGIÕES DE COMPRAS | % | 0 | REGIÕES DE COMPRAS | % | 0 |
| Compra - materiais de SC | - | 407.706 | Compra - materiais fora de SC | - | 98.875 |
| Combustível | 80% | 372.328 | Combustível | 20% | 93.082 |
| Pneus | 100% | 18.000 | Pneus | 0% | - |
| Manutenção dos veículos (peças) | 75% | 17.378 | Manutenção dos veículos (peças) | 25% | 5.793 |

DEPRECIÇÃO TOTAL DA FROTA PRÓPRIA

| CUSTO COM DEPRECIÇÃO | 2010 |
|----------------------|-------|
| Veículos | 10,0% |

Obs. Não há previsão de depreciação administrativa e comercial / 10% sobre o valor total da frota.

ORÇAMENTO SALÁRIOS COM ENCARGOS INCLUSOS

| SETORES/MÊS | Nº FUNC | Sal./médio | Folha Pgto |
|--------------------------|-----------|--------------|---------------|
| Administrativo/Comercial | 6 | 1.300 | 7.800 |
| Motoristas | 6 | 1.200 | 7.200 |
| TOTAL | 12 | 2.500 | 15.000 |

APÊNDICE B

PREÇOS PRATICADOS EM 2010

| VOLUME DE VENDAS | ACUM | JAN/2010 | FEV/2010 | MAR/2010 | ABR/2010 | MAI/2010 | JUN/2010 | JUL/2010 | AGO/2010 | SET/2010 | OUT/2010 | NOV/2010 | DEZ/2010 |
|----------------------|--------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|
| linha sazonalidade % | 100% | 6% | 7% | 8% | 8% | 8% | 10% | 10% | 10% | 10% | 9% | 8% | 6% |
| Dentro de SC | 985 | 59 | 69 | 79 | 79 | 79 | 99 | 99 | 99 | 99 | 89 | 79 | 59 |
| Criciúma - SP | 1.210 | 73 | 85 | 97 | 97 | 97 | 121 | 121 | 121 | 121 | 109 | 97 | 73 |
| Criciúma - PE | 550 | 33 | 39 | 44 | 44 | 44 | 55 | 55 | 55 | 55 | 50 | 44 | 33 |
| Outras Regiões | 92 | 6 | 6 | 7 | 7 | 7 | 9 | 9 | 9 | 9 | 8 | 7 | 6 |
| TOTAL | 2.837 | 170 | 199 | 227 | 227 | 227 | 284 | 284 | 284 | 284 | 255 | 227 | 170 |

| POLÍTICA DE PREÇOS | JAN/2010 | FEV/2010 | MAR/2010 | ABR/2010 | MAI/2010 | JUN/2010 | JUL/2010 | AGO/2010 | SET/2010 | OUT/2010 | NOV/2010 | DEZ/2010 |
|--------------------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|
| Dentro de SC | 1.125,00 | 1.125,00 | 1.125,00 | 1.125,00 | 1.125,00 | 1.125,00 | 1.125,00 | 1.125,00 | 1.125,00 | 1.125,00 | 1.125,00 | 1.125,00 |
| Criciúma - SP | 1.980,00 | 1.980,00 | 1.980,00 | 1.980,00 | 1.980,00 | 1.980,00 | 1.980,00 | 1.980,00 | 1.980,00 | 1.980,00 | 1.980,00 | 1.980,00 |
| Criciúma - PE | 5.000,00 | 5.000,00 | 5.000,00 | 5.000,00 | 5.000,00 | 5.000,00 | 5.000,00 | 5.000,00 | 5.000,00 | 5.000,00 | 5.000,00 | 5.000,00 |
| Outras Regiões | 1.200,00 | 1.200,00 | 1.200,00 | 1.200,00 | 1.200,00 | 1.200,00 | 1.200,00 | 1.200,00 | 1.200,00 | 1.200,00 | 1.200,00 | 1.200,00 |

| FATURAMENTO | ACUM | JAN/2010 | FEV/2010 | MAR/2010 | ABR/2010 | MAI/2010 | JUN/2010 | JUL/2010 | AGO/2010 | SET/2010 | OUT/2010 | NOV/2010 | DEZ/2010 |
|----------------|------------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|
| Dentro de SC | 1.108.125 | 66.488 | 77.569 | 88.650 | 88.650 | 88.650 | 110.813 | 110.813 | 110.813 | 110.813 | 99.731 | 88.650 | 66.488 |
| Criciúma - SP | 2.395.800 | 143.748 | 167.706 | 191.664 | 191.664 | 191.664 | 239.580 | 239.580 | 239.580 | 239.580 | 215.622 | 191.664 | 143.748 |
| Criciúma - PE | 2.750.000 | 165.000 | 192.500 | 220.000 | 220.000 | 220.000 | 275.000 | 275.000 | 275.000 | 275.000 | 247.500 | 220.000 | 165.000 |
| Outras Regiões | 110.400 | 6.624 | 7.728 | 8.832 | 8.832 | 8.832 | 11.040 | 11.040 | 11.040 | 11.040 | 9.936 | 8.832 | 6.624 |
| TOTAL | 6.364.325 | 381.860 | 445.503 | 509.146 | 509.146 | 509.146 | 636.433 | 636.433 | 636.433 | 636.433 | 572.789 | 509.146 | 381.860 |

| IMPOSTOS S/ VENDAS | ACUM | JAN/2010 | FEV/2010 | MAR/2010 | ABR/2010 | MAI/2010 | JUN/2010 | JUL/2010 | AGO/2010 | SET/2010 | OUT/2010 | NOV/2010 | DEZ/2010 |
|--------------------|----------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|
| ICMS | 340.813 | 20.449 | 23.857 | 27.265 | 27.265 | 27.265 | 34.081 | 34.081 | 34.081 | 34.081 | 30.673 | 27.265 | 20.449 |
| Dentro de SC | 94.191 | 5.651 | 6.593 | 7.535 | 7.535 | 7.535 | 9.419 | 9.419 | 9.419 | 9.419 | 8.477 | 7.535 | 5.651 |
| Criciúma - SP | 143.748 | 8.625 | 10.062 | 11.500 | 11.500 | 11.500 | 14.375 | 14.375 | 14.375 | 14.375 | 12.937 | 11.500 | 8.625 |
| Criciúma - PE | 96.250 | 5.775 | 6.738 | 7.700 | 7.700 | 7.700 | 9.625 | 9.625 | 9.625 | 9.625 | 8.663 | 7.700 | 5.775 |
| Outras Regiões | 6.624 | 397 | 464 | 530 | 530 | 530 | 662 | 662 | 662 | 662 | 596 | 530 | 397 |
| PIS - 0,65% | 41.368 | 2.482 | 2.896 | 3.309 | 3.309 | 3.309 | 4.137 | 4.137 | 4.137 | 4.137 | 3.723 | 3.309 | 2.482 |
| COFINS - 3% | 190.930 | 11.456 | 13.365 | 15.274 | 15.274 | 15.274 | 19.093 | 19.093 | 19.093 | 19.093 | 17.184 | 15.274 | 11.456 |
| TOTAL | 573.110 | 34.387 | 40.118 | 45.849 | 45.849 | 45.849 | 57.311 | 57.311 | 57.311 | 57.311 | 51.580 | 45.849 | 34.387 |

PREÇOS PRATICADOS EM 2011

| VOLUME DE VENDAS | ACUM | JAN/2011 | FEV/2011 | MAR/2011 | ABR/2011 | MAI/2011 | JUN/2011 | JUL/2011 | AGO/2011 | SET/2011 | OUT/2011 | NOV/2011 | DEZ/2011 |
|----------------------|--------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|
| linha sazonalidade % | 100% | 6% | 7% | 8% | 8% | 8% | 10% | 10% | 10% | 10% | 9% | 8% | 6% |
| Dentro de SC | 1.100 | 66 | 77 | 88 | 88 | 88 | 110 | 110 | 110 | 110 | 99 | 88 | 66 |
| Criciúma - SP | 1.215 | 73 | 85 | 97 | 97 | 97 | 122 | 122 | 122 | 122 | 109 | 97 | 73 |
| Criciúma - PE | 570 | 34 | 40 | 46 | 46 | 46 | 57 | 57 | 57 | 57 | 51 | 46 | 34 |
| Outras Regiões | 89 | 5 | 6 | 7 | 7 | 7 | 9 | 9 | 9 | 9 | 8 | 7 | 5 |
| TOTAL | 2.974 | 178 | 208 | 238 | 238 | 238 | 297 | 297 | 297 | 297 | 268 | 238 | 178 |

| POLÍTICA DE PREÇOS | 2010 | JAN/2011 | FEV/2011 | MAR/2011 | ABR/2011 | MAI/2011 | JUN/2011 | JUL/2011 | AGO/2011 | SET/2011 | OUT/2011 | NOV/2011 | DEZ/2011 |
|--------------------|---------------------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|
| Dentro de SC | R\$ 1.125,00 | 1.158,75 | 1.158,75 | 1.158,75 | 1.158,75 | 1.158,75 | 1.158,75 | 1.181,25 | 1.181,25 | 1.181,25 | 1.181,25 | 1.181,25 | 1.181,25 |
| Criciúma - SP | R\$ 1.980,00 | 2.019,60 | 2.019,60 | 2.019,60 | 2.019,60 | 2.019,60 | 2.019,60 | 2.079,00 | 2.079,00 | 2.079,00 | 2.079,00 | 2.079,00 | 2.079,00 |
| Criciúma - PE | R\$ 5.000,00 | 5.000,00 | 5.000,00 | 5.000,00 | 5.000,00 | 5.000,00 | 5.000,00 | 5.150,00 | 5.150,00 | 5.150,00 | 5.150,00 | 5.150,00 | 5.150,00 |
| Outras Regiões | R\$ 1.200,00 | 1.224,00 | 1.224,00 | 1.224,00 | 1.224,00 | 1.224,00 | 1.224,00 | 1.260,00 | 1.260,00 | 1.260,00 | 1.260,00 | 1.260,00 | 1.260,00 |

| FATURAMENTO | ACUM | JAN/2011 | FEV/2011 | MAR/2011 | ABR/2011 | MAI/2011 | JUN/2011 | JUL/2011 | AGO/2011 | SET/2011 | OUT/2011 | NOV/2011 | DEZ/2011 |
|----------------|------------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|
| Dentro de SC | 1.287.743 | 76.478 | 89.224 | 101.970 | 101.970 | 101.970 | 127.463 | 129.938 | 129.938 | 129.938 | 116.944 | 103.950 | 77.963 |
| Criciúma - SP | 2.492.065 | 147.229 | 171.767 | 196.305 | 196.305 | 196.305 | 245.381 | 252.599 | 252.599 | 252.599 | 227.339 | 202.079 | 151.559 |
| Criciúma - PE | 2.895.315 | 171.000 | 199.500 | 228.000 | 228.000 | 228.000 | 285.000 | 293.550 | 293.550 | 293.550 | 264.195 | 234.840 | 176.130 |
| Outras Regiões | 110.634 | 6.536 | 7.626 | 8.715 | 8.715 | 8.715 | 10.894 | 11.214 | 11.214 | 11.214 | 10.093 | 8.971 | 6.728 |
| TOTAL | 6.785.756 | 401.243 | 468.116 | 534.990 | 534.990 | 534.990 | 668.738 | 687.300 | 687.300 | 687.300 | 618.570 | 549.840 | 412.380 |

| IMPOSTOS S/ VENDAS | ACUM | JAN/2011 | FEV/2011 | MAR/2011 | ABR/2011 | MAI/2011 | JUN/2011 | JUL/2011 | AGO/2011 | SET/2011 | OUT/2011 | NOV/2011 | DEZ/2011 |
|--------------------|----------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|
| ICMS | 366.956 | 21.711 | 25.330 | 28.949 | 28.949 | 28.949 | 36.186 | 37.148 | 37.148 | 37.148 | 33.433 | 29.718 | 22.289 |
| Dentro de SC | 109.458 | 6.501 | 7.584 | 8.667 | 8.667 | 8.667 | 10.834 | 11.045 | 11.045 | 11.045 | 9.940 | 8.836 | 6.627 |
| Criciúma - SP | 149.524 | 8.834 | 10.306 | 11.778 | 11.778 | 11.778 | 14.723 | 15.156 | 15.156 | 15.156 | 13.640 | 12.125 | 9.094 |
| Criciúma - PE | 101.336 | 5.985 | 6.983 | 7.980 | 7.980 | 7.980 | 9.975 | 10.274 | 10.274 | 10.274 | 9.247 | 8.219 | 6.165 |
| Outras Regiões | 6.638 | 392 | 458 | 523 | 523 | 523 | 654 | 673 | 673 | 673 | 606 | 538 | 404 |
| PIS - 0,65% | 44.107 | 2.608 | 3.043 | 3.477 | 3.477 | 3.477 | 4.347 | 4.467 | 4.467 | 4.467 | 4.021 | 3.574 | 2.680 |
| COFINS - 3% | 203.573 | 12.037 | 14.043 | 16.050 | 16.050 | 16.050 | 20.062 | 20.619 | 20.619 | 20.619 | 18.557 | 16.495 | 12.371 |
| TOTAL | 614.636 | 36.357 | 42.416 | 48.476 | 48.476 | 48.476 | 60.595 | 62.234 | 62.234 | 62.234 | 56.011 | 49.787 | 37.340 |

APÊNDICE C

MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO REF. MÊS DE JAN/11

| Fretes com Saída em Criciúma-SC | SC | SP | PE | outras regiões |
|--|----------------------|----------------------|----------------------|-----------------------|
| Valor Unitário do Frete | 1.125,00 | 2.000,00 | 5.000,00 | 1.200,00 |
| ICMS | 95,63 | 120,00 | 175,00 | 72,00 |
| PIS | 7,31 | 13,00 | 32,50 | 7,80 |
| COFINS | 33,75 | 60,00 | 150,00 | 36,00 |
| TOTAL DOS TRIBUTOS SOBRE FRETE | <u>136,69</u> | <u>193,00</u> | <u>357,50</u> | <u>115,80</u> |
| | | | | |
| | | | | |
| Fretes com Saída em Criciúma-SC | SC | SP | PE | outras regiões |
| Despesas Variáveis | 264,00 | 1.201,62 | 3.078,82 | 439,00 |
| (-) Combustível | 154,00 | 560,62 | 1.683,82 | 215,00 |
| (-) Pedágio | 28,00 | 166,00 | 235,00 | 42,00 |
| (-) Telefone | 12,00 | 25,00 | 60,00 | 17,00 |
| (-) Auxiliar Motorista | 30,00 | 40,00 | 75,00 | 30,00 |
| (-) Manutenção | 0,00 | 75,00 | 140,00 | 55,00 |
| (-) Multas de Trânsito | 0,00 | 215,00 | 645,00 | 0,00 |
| (-) Salário do motoristas | 40,00 | 120,00 | 240,00 | 80,00 |
| | | | | |
| | | | | |
| Fretes com Saída em Criciúma-SC | Para SC | Para SP | Para PE | outras regiões |
| Preço Unitário do Serv. Por Região | 1.125,00 | 2.000,00 | 5.000,00 | 1.200,00 |
| (-) Despesas Variáveis | 264,00 | 1.201,62 | 3.078,82 | 439,00 |
| (-) Impostos | 136,69 | 193,00 | 357,50 | 115,80 |
| (=) Margem de Contribuição em Reais | 724,31 | 605,38 | 1.563,68 | 645,20 |
| Margem de Contribuição em % | 64,38% | 30,27% | 31,27% | 53,77% |

APÊNDICE E

PREMISSAS DO FLUXO DE CAIXA 2011

RECEBIMENTO DOS SERVIÇOS PRESTADOS

| | FATURAMENTO | JAN/11 | FEV/11 | MAR/11 | ABR/11 | MAY/11 | JUN/11 | JUL/11 | AGO/11 | SET/11 | OUT/11 | NOV/11 | DEZ/11 | JAN/12 | FEV/12 | MAR/12 | TOTAL |
|----------------|-------------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|-----------|
| Saldo Clientes | 552.196 | 175.788 | 220.650 | 155.780 | | | | | | | | | | | | | 552.196 |
| jan/11 | 401.243 | | 133.794 | 133.794 | 133.774 | | | | | | | | | | | | 401.243 |
| fev/11 | 468.116 | | | 156.023 | 156.023 | 156.070 | | | | | | | | | | | 468.116 |
| mar/11 | 534.990 | | | | 178.312 | 178.312 | 178.366 | | | | | | | | | | 534.990 |
| abr/11 | 534.990 | | | | | 178.312 | 178.312 | 178.366 | | | | | | | | | 534.990 |
| mai/11 | 534.990 | | | | | | 178.312 | 178.312 | 178.366 | | | | | | | | 534.990 |
| jun/11 | 668.738 | | | | | | | 222.890 | 222.890 | 222.357 | | | | | | | 668.738 |
| jul/11 | 667.300 | | | | | | | | 229.077 | 229.077 | 229.446 | | | | | | 667.300 |
| ago/11 | 667.300 | | | | | | | | | 229.077 | 229.077 | 229.446 | | | | | 667.300 |
| set/11 | 667.300 | | | | | | | | | | 229.077 | 229.077 | 229.446 | | | | 667.300 |
| out/11 | 618.570 | | | | | | | | | | | 206.169 | 206.169 | 206.231 | | | 618.570 |
| nov/11 | 549.840 | | | | | | | | | | | | 183.262 | 183.262 | 183.317 | | 549.840 |
| dez/11 | 412.380 | | | | | | | | | | | | | 137.446 | 137.446 | 137.487 | 412.380 |
| | 7.337.954 | 175.788 | 354.384 | 445.517 | 468.110 | 512.694 | 534.990 | 579.568 | 630.333 | 661.111 | 667.300 | 664.392 | 618.577 | 526.999 | 320.763 | 137.487 | 7.337.954 |

| O N Z E R E M I N I M I Z A D O R E S I S I A C O N T R O L E S P R E Z I D E S | Saldo | JAN/11 | FEV/11 | MAR/11 | ABR/11 | MAI/11 | JUN/11 | JUL/11 | AGO/11 | SET/11 | OUT/11 | NOV/11 | DEZ/11 | JAN/12 | FEV/12 | MAR/12 | | |
|--|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--|------|
| | jan/11 | | 33,33% | 33,33% | 33,34% | | | | | | | | | | | | | 100% |
| | fev/11 | | | 33,33% | 33,33% | 33,34% | | | | | | | | | | | | 100% |
| | mar/11 | | | | 33,33% | 33,33% | 33,34% | | | | | | | | | | | 100% |
| | abr/11 | | | | | 33,33% | 33,33% | 33,34% | | | | | | | | | | 100% |
| | mai/11 | | | | | | 33,33% | 33,33% | 33,34% | | | | | | | | | 100% |
| | jun/11 | | | | | | | 33,33% | 33,33% | 33,34% | | | | | | | | 100% |
| | jul/11 | | | | | | | | 33,33% | 33,33% | 33,34% | | | | | | | 100% |
| | ago/11 | | | | | | | | | 33,33% | 33,33% | 33,34% | | | | | | 100% |
| | set/11 | | | | | | | | | | 33,33% | 33,33% | 33,34% | | | | | 100% |
| | out/11 | | | | | | | | | | | 33,33% | 33,33% | 33,34% | | | | 100% |
| | nov/11 | | | | | | | | | | | | 33,33% | 33,33% | 33,34% | | | 100% |
| | dez/11 | | | | | | | | | | | | | 33,33% | 33,33% | 33,34% | | 100% |

PAGAMENTO DAS DESPESAS

| | COMPRAS | JANV1 | FEV11 | MAR11 | ABR11 | MAY11 | JUN11 | JUL11 | AGO11 | SET11 | OUT11 | NOV11 | DEZ11 | JANV2 | FEV2 | MAR2 | TOTAL |
|-------|-----------|--------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|--------|---------|---------|---------|--------|------|------|---------|
| SALDO | 121.500 | 96.400 | 24.100 | | | | | | | | | | | | | | 121.500 |
| JANV1 | 329.935 | | 329.935 | | | | | | | | | | | | | | 329.935 |
| FEV11 | 195.764 | | | 195.764 | | | | | | | | | | | | | 195.764 |
| MAR11 | 339.654 | | | | 339.654 | | | | | | | | | | | | 339.654 |
| ABR11 | 190.033 | | | | | 190.033 | | | | | | | | | | | 190.033 |
| MAY11 | 325.683 | | | | | | 325.683 | | | | | | | | | | 325.683 |
| JUNV1 | 349.592 | | | | | | | 349.592 | | | | | | | | | 349.592 |
| JUL11 | 346.811 | | | | | | | | 346.811 | | | | | | | | 346.811 |
| AGO11 | 55.568 | | | | | | | | | 55.568 | | | | | | | 55.568 |
| SET11 | 167.147 | | | | | | | | | | 167.147 | | | | | | 167.147 |
| OUT11 | 172.765 | | | | | | | | | | | 172.765 | | | | | 172.765 |
| NOV11 | 174.320 | | | | | | | | | | | | 174.320 | | | | 174.320 |
| DEZ11 | 24.482 | | | | | | | | | | | | | 24.482 | | | 24.482 |
| JANV2 | . | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | 2.772.795 | 96.400 | 354.035 | 195.764 | 339.654 | 190.033 | 325.683 | 349.592 | 346.811 | 55.568 | 167.147 | 172.765 | 174.320 | 24.482 | . | | |