

**FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO**

**CENTRO UNIVERSITÁRIO ÁLVARES PENTEADO**

**MESTRADO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE ESTRATÉGICA**

**DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADO POR SEGMENTO DE  
MERCADO APLICADA EM UMA INDÚSTRIA DE ABRASIVOS  
NA REGIÃO DA GRANDE SÃO PAULO: ESTUDO DE CASO**

**JOÃO HENRIQUE ALMENDRO**

**São Paulo**

**2002**



FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO - FECAP

Presidente Honorário FECAP - Silvio Álvares Penteado Neto

Presidente do Conselho de Curadores: Horácio Berlinck Neto

Membros do Conselho:

Abram Abe Szajman

Antonio Carlos de Salles Aguiar

Ester de Figueiredo Ferraz

Flávio Fava de Moraes

Mário Amato

Paulo Ernesto Tolle

Diretor Superintendente: Marcelo Freitas Camargo

Diretor Institucional: José Joaquim Boarin

Diretor Administrativo-Financeiro: Roberto Uchôa Alves de Lima

Diretor Acadêmico: Manuel José Nunes Pinto

CENTRO UNIVERSITÁRIO ÁLVARES PENTEADO

Reitor: Prof. Manuel José Nunes Pinto

Vice-Reitor: Prof. Luiz Fernando Mussolini Júnior

Pró-reitor de Extensão: Prof. Dr. Fábio Appolinário

Pró-reitor de Graduação: Prof. Jaime de Souza Oliveira

Pró-reitora de Pós-graduação: Prof<sup>a</sup>. Dr<sup>a</sup> Maria Sylvia Macchione Saes

Coordenadora do Curso de Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica: Prof<sup>a</sup>. Dr<sup>a</sup>. Nena Geruza Cei

## FICHA CATALOGRÁFICA

Almendro, João Henrique  
A448d Demonstração de resultado por segmento de mercado aplicada em uma indústria de abrasivos na região da Grande São Paulo: estudo de caso / João Henrique Almendro  
São Paulo, [s.n.], 10.12.2002  
p.171

Orientadora: Prof<sup>a</sup>. Dr<sup>a</sup>. Nanci Pereira de Vasconcelos

Dissertação (mestrado) – Centro Universitário Álvares Penteado da Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - UNIFECAP  
Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica

1. *Disclosure* contábil 2. Sistemas integrados de informação (ERP) 3. Segmentação de mercado industrial 4. Contabilidade gerencial

CDD 657.8

**FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO**  
**CENTRO UNIVERSITÁRIO ÁLVARES PENTEADO**  
**MESTRADO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE ESTRATÉGICA**

**DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADO POR SEGMENTO DE MERCADO**  
**APLICADA EM UMA INDÚSTRIA DE ABRASIVOS NA REGIÃO DA GRANDE**  
**SÃO PAULO: ESTUDO DE CASO**

**JOÃO HENRIQUE ALMENDRO**

**São Paulo**

**2002**

**FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO**  
**CENTRO UNIVERSITÁRIO ÁLVARES PENTEADO**  
**MESTRADO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE ESTRATÉGICA**

**DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADO POR SEGMENTO DE MERCADO**  
**APLICADA EM UMA INDÚSTRIA DE ABRASIVOS NA REGIÃO DA GRANDE**  
**SÃO PAULO: ESTUDO DE CASO**

**JOÃO HENRIQUE ALMENDRO**

Dissertação apresentada ao Centro Universitário Álvares Penteado da Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - UNIFECAP, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Controladoria e Contabilidade Estratégica.

**Orientadora: Prof<sup>a</sup>. Dr<sup>a</sup>. Nanci Pereira de Vasconcelos**

**São Paulo**

**2002**

*Dedico esse trabalho à  
minha querida esposa Sueli  
e meus amados filhos  
Marina, Marcus e Camila.*

## **Agradecimentos**

Em primeiro lugar gostaria de agradecer a Deus pelo dom da vida e pela oportunidade de estar a cada dia aprendendo com seus ensinamentos.

Agradeço à minha mãe Adelaide e ao meu pai Baltazar pelo apoio e incentivo constantes.

À Prof<sup>ª</sup>. Dr<sup>ª</sup>. Nanci pela dedicação e paciência na orientação segura deste estudo.

À coordenação do curso de mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica, representada pela Prof<sup>ª</sup>. Dr<sup>ª</sup>. Nena Geruza Cei cuja perseverança e paciência conduziu a FECAP ao reconhecimento da excelência de ensino.

Aos professores do mestrado pelas suas valiosas contribuições que deram a esse trabalho no transcorrer do curso.

Aos meus colegas do programa de mestrado, pelas ótimas horas de convivência nos estudos e trabalhos desenvolvidos durante o curso.

À empresa Saint-Gobain, na pessoa do Sr. Roberto Lede Mourino pela receptividade e colaboração o que possibilitou que este trabalho se tornasse uma realidade.

Aos gerentes de mercado da Saint-Gobain Abrasivos que participaram da pesquisa respondendo ao questionário solicitado.

Ao Guedes, Maria Teresa e Silvana, por disporem de seu valioso tempo para participarem da entrevista, que muito ajudou na conclusão desse estudo de caso.

## Resumo

Este trabalho tem como objeto de estudo as Demonstrações de Resultado por segmento de mercado aplicada em uma indústria de abrasivos na região da Grande São Paulo: um estudo de caso.

Este estudo está circunscrito a três pontos fundamentais, que são: a normatização contábil relativa aos relatórios por segmentos, os conceitos sobre segmentação de mercado e a utilização dos softwares integrados de gestão (ERP) para suportar as decisões de negócio, o trabalho foi desenvolvido no sentido de demonstrar que as transformações as quais vêm passando o mundo dos negócios com a abertura dos mercados, os avanços da tecnologia da informação, e os avanços nos processos de normatização contábil foram fatores preponderantes que levaram uma indústria de abrasivos a tomar a decisão de visualizar as suas demonstrações financeiras nos segmentos de mercado em que ela atua.

A contabilidade gerencial, desse modo, teve papel primordial em atender a essa demanda, estruturando de forma adequada as informações contábeis de forma que os gestores pudessem ter uma outra visão do negócio que estão gerenciando.

Assim esse trabalho de pesquisa demonstrou, por meio da revisão bibliográfica e do estudo de caso, o modelo de Demonstração de Resultado por segmento de mercado utilizado na referida indústria.

## **Abstract**

The purpose of this paper is the analysis of Income Statement by market segment adopted in an abrasives industry based in the region of the Great São Paulo: a case study.

The study focused on three fundamental points: the accounting standardization related to reports by segments, the concepts of market segmentation and the use of the Enterprise Resource Planning software to support the business decision-making processes.

The study was conducted in such a way as to demonstrate that the transformations the business world has been undergoing with the market openings, the advances in information technology and the headways made in the accounting standardization processes have been crucial factors leading the abrasives industry to make the decision of visualizing its financial statements in the market segments in which it operates.

The managerial accounting, therefore, performed a decisive role to meet this demand by appropriately structuring accounting data so that the managers could view the businesses they are managing from a brand-new perspective.

Thus, this research project showed, by means of a bibliographical review and the case study, the model of Income Statement by market segment used by the mentioned industry.

## SUMÁRIO

<b>DEDICATÓRIAS</b> .....	I
<b>AGRADECIMENTOS</b> .....	II
<b>RESUMO</b> .....	III
<b>ABSTRACT</b> .....	IV
<b>SUMÁRIO</b> .....	V
<b>LISTA DE FIGURAS</b> .....	VIII
<b>LISTA DE TABELAS</b> .....	X
<b>CAPÍTULO 1 – INTRODUÇÃO AO PROBLEMA</b> .....	1
1.1 Introdução .....	1
1.2 Delimitação do tema .....	4
1.3 Problema da pesquisa .....	6
1.4 Objetivo da pesquisa .....	7
1.5 Metodologia de pesquisa .....	7
1.5.1 Tipo de pesquisa .....	7
1.5.2 Método de abordagem .....	8
1.5.3 Método de procedimentos .....	8
1.5.4 Organização do relatório de pesquisa .....	11
1.6 Limitações da pesquisa.....	14
<b>CAPÍTULO 2 – HISTÓRICO DA NORMATIZAÇÃO CONTÁBIL</b> .....	15
2.1 Introdução .....	15
2.2 Relatórios por segmentos versus Contabilidade Gerencial.....	16
2.2.1 O SFAS nº. 131 – Evidenciação contábil por segmentos segundo o FASB.....	16
2.2.2 O IAS nº. 14 – Evidenciação contábil por segmentos segundo o IASB.....	21
2.2.3 O surgimento da Contabilidade Gerencial .....	27
2.3 Sistema de informação contábil no Brasil – uma abordagem histórica.....	36
2.3.1 O Alvará de 1808 .....	36
2.3.2 O Código comercial de 1850 .....	37
2.3.3 O Decreto-lei nº 2627 de 1940 .....	37
2.3.4 A Lei nº 6.404 de 1976 .....	40
2.4 A importância do sistema de informação contábil – o valor atribuído à informação .....	41
<b>CAPÍTULO 3 – CONCEITOS SOBRE SEGMENTAÇÃO DE MERCADO</b> .....	47
3.1 Introdução.....	47
3.2 Marketing – abordagem da segmentação de mercado .....	48
3.2.1 Definições de segmentação de mercado .....	48
3.2.2 Objetivos da segmentação de mercado .....	49
3.2.3 Vantagens da segmentação de mercado .....	52
3.2.4 Bases para segmentação do mercado industrial.....	54

3.2.5	Classificação dos mercados industriais.....	57
3.2.6	Seleção e avaliação dos segmentos de mercados-alvo.....	64
3.2.7	Objetivos e estratégias das unidades de negócios .....	65
3.3	Fatores restritivos à segmentação de mercado .....	71
3.4	Fatores contributivos à segmentação de mercado .....	73
3.5	O relacionamento do marketing com outros departamentos .....	74
3.6	Lucratividade do marketing .....	76
<b>CAPÍTULO 4 – EVOLUÇÃO DOS SISTEMAS INTEGRADOS DE GESTÃO (ERP)</b> .....		85
4.1	Introdução .....	85
4.2	Evolução dos sistemas integrados ERP .....	85
4.3	Características dos sistemas ERP .....	88
4.3.1	Estrutura do sistema .....	88
4.3.2	Funcionalidade do sistema .....	90
4.4	Integração entre os sistemas ERP e os sistemas de informações contábeis .....	93
4.5	Sistema integrado ERP – SAP/R3 .....	97
4.5.1	Um breve histórico do SAP/R3 .....	97
4.5.2	Integração do módulo CO-PA com o Demonstrativo de Resultado Contábil .....	98
4.5.3	O gerenciamento das mudanças e os impactos na estrutura organizacional.....	100
<b>CAPÍTULO 5 – DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADO POR SEGMENTO DE MERCADO APLICADA EM UMA INDÚSTRIA DE ABRASIVOS NA REGIÃO DA GRANDE SÃO PAULO: ESTUDO DE CASO.....</b>		103
5.1	Introdução .....	103
5.2	Protocolo para o estudo de caso.....	104
5.2.1	Visão geral.....	104
5.2.2	Procedimentos de campo.....	105
5.2.3	Modelo do relatório final do estudo de caso.....	107
5.3	O perfil da empresa pesquisada .....	108
5.3.1	Breve histórico do Grupo Saint-Gobain.....	108
5.4	A estrutura organizacional .....	109
5.4.1	Estrutura tradicional .....	110
5.4.2	Nova estrutura organizacional.....	113
5.4.2.1	Organograma regional dos setores de atividade.....	117
5.4.2.2	Organograma na visão mundial.....	118
5.4.3	A criação das controladorias divisionais de negócio .....	119
5.5	A decisão de segmentar os mercados .....	123
5.5.1	A estrutura de vendas e marketing .....	124
5.5.2	Segmentação de mercado baseada na codificação SIC (Standard Industrial Classification) .....	126
5.5.3	Modelo de relatório de Demonstração de Resultado baseado na segmentação de mercado .....	127
5.6	Resultados obtidos por meio do questionário e entrevistas aplicados aos gerentes.....	135
5.6.1	Resultados da pesquisa realizada junto aos gerentes.....	137

<b>CAPÍTULO 6 – CONCLUSÕES .....</b>	<b>159</b>
6.1 Considerações sobre o resultado da pesquisa.....	159
6.2 Recomendações para estudos futuros.....	166
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....</b>	<b>168</b>
<b>ANEXOS.....</b>	<b>172</b>

## LISTA DE FIGURAS

<b>FIGURA</b>	<b>IDENTIFICAÇÃO</b>	<b>PAG.</b>
1	Delimitação do tema .....	5
2	Tipos básicos de projetos para os estudos de caso.....	9
3	Convergência de várias fontes de evidências (estudo único) .....	11
4	Identificação dos segmentos reportáveis – teste dos 10%.....	20
5	Novo enfoque de administração .....	34
6	Posição principal dos clientes no organograma .....	36
7	Modelo de Demonstração da Conta de Lucros e Perdas – baseado no Decreto-lei 2627/40.....	39
8	Modelo de Demonstração do Resultado do Exercício – baseado na Lei 6.404 de 15-12-1976 .....	41
9	Métodos para uma segmentação industrial .....	51
10	Sistema Norte-americano de classificação industrial .....	62
11	Cinco padrões de seleção de mercados-alvo .....	65
12	Ciclo econômico e segmentos .....	67
13	Sistema matricial por gerência de produto/mercado.....	68
14	Um demonstrativo simplificado de resultados.....	78
15	Mapeamento das despesas totais em termos de despesas funcionais .....	78
16	Bases para alocação de despesas funcionais dos canais de varejo...	80
17	Demonstrativo de resultado para os canais.....	81
18	Abrangência do MRP e do MRP II .....	87
19	Anatomia de um sistema ERP.....	89
20	Representação gráfica de um sistema contábil integrado.....	95
21	Módulos integrados do SAP R/3.....	98
22	Objetivos da análise de lucratividade segundo o SAP em seu módulo COPA .....	99
23	Estrutura organizacional baseada no SAP .....	101
24	Organograma tradicional – Divisão de Abrasivos – 1990.....	111
25	Novo organograma – Divisão de Abrasivos por Setor de Atividade....	117

26	Organograma na visão mundial dos setores de atividade.....	118
27	Organograma MBU industrial – Divisão de Abrasivos – 2002.....	125
28	Organograma MBU Distribuição – Divisão de Abrasivos – 2002.....	126
29	Classificação dos clientes por código SIC e gerência de mercado.....	127
30	Menu principal de seleção de transação do SAP R/3.....	129
31	Menu principal de seleção de relatório do SAP R/3.....	129
32	Tela de seleção dos relatórios financeiros.....	130
33	Tela de seleção do ano de referência e gerencia de mercado.....	131
34	Tela do relatório mensal de resultado.....	131
35	Tela do relatório mensal de resultado – visão MBU.....	132
36	Tela do relatório mensal de resultado – visão MBU e sub-grupo SIC.	132
37	Tela do relatório mensal de resultado – visão Setor de Atividade.....	133
38	Tela do relatório de resultado por Setor de Atividade.....	133
39	Tela da Demonstração de Resultado – comparação real x orçado.....	134
40	Barra de navegação do sistema – visões do resultado.....	134
41	Demonstração das contas contábeis que compõe o resultado.....	135
42	Resumo geral dos respondentes por assertiva (Questões 1 a 12).....	138
43	Resumo geral dos respondentes por assertiva (Questões 13 a 24)....	139
44	Resumo das participações dos respondentes por assertiva (Questões 1 a 12).....	140
45	Resumo das participações dos respondentes por assertiva (Questões 13 a 24).....	141

## LISTA DE TABELAS

<b>TABELA</b>	<b>IDENTIFICAÇÃO</b>	<b>PAG.</b>
1	Bases para segmentação de mercado .....	56
2	Fatores restritivos à segmentação de mercado industrial .....	72
3	Fatores contributivos à segmentação de mercado industrial .....	74
4	Relacionamento do marketing com outros departamentos .....	75
5	Classificação dos módulos e funções dos sistemas ERP .....	90
6	Aplicação de seis estruturas para propósitos diferentes dos estudos de caso.....	107
7	Variáveis que afetam a avaliação dos sistemas contábeis.....	121

## **CAPÍTULO 1 – INTRODUÇÃO AO PROBLEMA**

### **1.1. - Introdução**

O processo de globalização dos mercados verificado nas últimas décadas tem provocado nas empresas fortes preocupações com relação aos custos de seus produtos, aos novos posicionamentos estratégicos em seus mercados de atuação, aos novos investimentos em tecnologias, tanto da informação, quanto dos processos produtivos, e isso tem promovido um redirecionamento de seus objetivos, a fim de colocá-las em níveis de competitividade internacional.

As transformações que vêm ocorrendo com a abertura dos mercados, os avanços com a tecnologia da informação, as mudanças sócio-culturais e econômicas dos mercados são fatores preponderantes que levaram as empresas a mudarem de rumo em suas decisões estratégicas.

A velocidade da informação imprimiu ao mundo dos negócios modelos de decisões mais ágeis e sábios; o conhecimento se tornou um fator crítico de sucesso.

As empresas, preocupadas com a gestão de seus negócios, têm procurado identificar, por meio dos modernos modelos de gestão, as ferramentas gerenciais mais adequadas, que possibilitem uma visão mais abrangente do seu negócio, bem como posicioná-las quanto aos seus resultados operacionais em seus diversos segmentos de mercado, na qual é fornecedora.

Nesse contexto, os profissionais de Contabilidade e Controladoria vêem-se diante de um desafio, que é, a busca de alternativas para a melhoria qualitativa das informações contábeis, as quais servirão de suporte às decisões gerenciais do negócio.

Desse modo, a contabilidade estratégica tem como papel primordial atender à demanda por informações contábeis melhor estruturadas de forma que os administradores possam ter outra visão do segmento de negócio que estão gerenciando.

A escolha do tema Demonstração de resultado por segmento de mercado aplicada em uma indústria de abrasivos na região da Grande São Paulo é fruto da experiência profissional vivida pelo pesquisador na implantação dessa ferramenta gerencial em um grupo multinacional francês denominado Saint-Gobain.

Por muito tempo, ao longo da história da ciência contábil, as Demonstrações de Resultados, uma peça importante gerada pela contabilidade das empresas, tem sido uma das ferramentas mais utilizadas pelos administradores na condução dos seus negócios, bem como orientando suas decisões com relação ao futuro.

Devido ao aumento da complexidade das atividades empresariais, a contabilidade estratégica, atendendo à demanda dos empresários, vislumbrou a necessidade de disponibilizar a mesma ferramenta, porém de forma mais abrangente, com vistas a melhorar as decisões em nível estratégico e operacional.

A contabilidade estratégica tem procurado, por meio dessa ferramenta gerencial, mostrar as várias formas como os resultados podem ser demonstrados, ou seja:

- 1) **Na visão de negócio:** quando as empresas estão segmentadas em unidades de negócio de mercado; e,
- 2) **Na visão de produto:** quando as empresas segregam seus resultados ao nível dos produtos que fabricam.

As empresas industriais, de maneira geral, segmentam suas atividades em unidades de negócio de mercado, onde o objetivo é disponibilizar produtos específicos cujas características são determinadas pelo segmento de mercado nos quais seus clientes estão inseridos.

Essa visão permite às empresas estabelecer uma estratégia mais direcionada para o segmento, no qual pretendem expandir-se.

A necessidade que as empresas industriais têm de visualizar os seus resultados ao nível dos segmentos de mercados é um desafio estratégico, pois, para que a empresa se mantenha em uma posição lucrativa e sustentável, exige-se um conhecimento profundo do mercado, no qual ela atua.

Diante desse desafio, surge a necessidade de se obter uma ferramenta gerencial e de cunho estratégico, que demonstre os resultados operacionais sob a ótica da segmentação de mercado.

Com os avanços da tecnologia da informação e inseridos que estão nesse contexto, surgem os softwares integrados de gestão (ERP - Enterprise Resources Planning), os quais vêm auxiliar as empresas industriais em seus

processos de gestão, nos desenhos das ferramentas gerenciais necessárias ao processo decisório.

Os softwares integrados de gestão trazem várias funcionalidades que permitem visualizar as demonstrações de resultado sob vários aspectos e formas, desde que parametrizados, tornando possível a disponibilização dessa ferramenta, que é a visão do resultado por segmento de mercado.

## 1.2. – Delimitação do tema

Com objetivo de restringir a natureza do tema, orientando o trabalho para uma contribuição aos profissionais de controladoria e contabilidade, abaixo são colocadas algumas delimitações:

- a) **Demonstração de Resultado Contábil:** demonstração contábil onde são reconhecidas as receitas e despesas originadas em determinado período contábil.
- b) **Segmento de Mercado:** classificação das atividades industriais, comerciais e serviços, atribuídas às empresas segundo codificação SIC (Standard Industrial Classification). Essa codificação é amplamente utilizada nos países industrializados e serve de base para se definir tipos específicos das atividades de uma empresa.
- c) **Unidades de Negócios:** segmentação da empresa em áreas estratégicas de negócio, onde um conjunto específico de produtos é ofertado a determinados segmentos de mercado. A empresa é dividida

por área de responsabilidade, onde cada unidade estratégica de negócio é responsável pela sua lucratividade.

- d) **Software Integrado de Gestão (ERP)**: ferramenta de processamento de dados utilizado para o gerenciamento dos processos de negócios das empresas. Organiza e sistematiza as informações de forma a possibilitar ao administrador uma visão mais ampla de sua atividade. Todas as informações geradas pelo sistema estão integradas, tais como: vendas, compras, controle da produção, controle dos inventários, distribuição, logística, contabilidade legal e gerencial, finanças e controladoria.

A figura abaixo procura demonstrar graficamente a delimitação do tema de pesquisa:

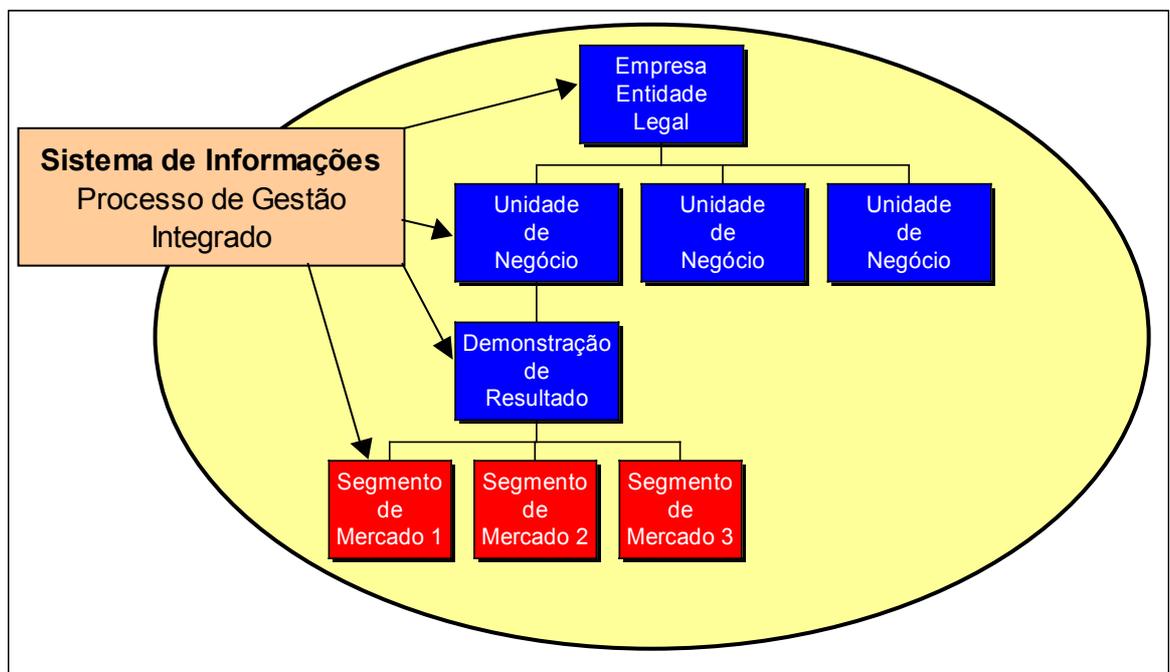


Figura 1 – Delimitação do tema

A contribuição que o presente trabalho de pesquisa pretende dar aos profissionais de controladoria e contabilidade está relacionada com os vários conceitos aqui apresentados sobre a questão da segmentação do mercado industrial, a visão dos resultados operacionais por segmento de mercado e suas implicações no processo decisório da empresa. Outra contribuição desse trabalho está relacionada com o disclosure, que é um dos objetivos básicos da Contabilidade; “ao garantir informações diferenciadas para os vários tipos de usuários” (Iudícibus, 2000, p.116).

### **1.3. – Problema de pesquisa**

O problema deste trabalho de pesquisa está relacionado com o fato de as Demonstrações dos Resultados Contábeis, na forma como se apresentam, possivelmente não atendem, de maneira abrangente e na visão de mercado, às necessidades do administrador.

Dessa forma, a contabilidade gerencial, sem ferir os princípios fundamentais que norteiam a contabilidade, trabalha as informações da Demonstração de Resultado, de forma que possam dar uma maior abrangência aos resultados, visualizando-os em cada segmento de mercado, nos quais a empresa, objeto desta pesquisa, foi fornecedora.

Daí surge o questionamento: as Demonstrações de Resultado na forma como se apresentam atendem de forma abrangente às necessidades dos gestores em uma indústria fabricante de produtos abrasivos, localizada na Grande São Paulo?

#### **1.4. – Objetivo da pesquisa**

O objetivo deste trabalho de pesquisa é um estudo exploratório seguido de um estudo de caso, procurando assim, demonstrar um modelo teórico de como podem ser demonstrados os resultados por segmento de mercado em uma indústria fabricante de produtos de abrasivos e quais os benefícios que essas demonstrações podem trazer no auxílio à tomada de decisão.

Este trabalho de pesquisa explora os fatores que contribuem ou restringem a implementação na prática, de uma demonstração de resultado contábil-gerencial na visão por segmento de mercado.

Tenta-se promover com esse trabalho de pesquisa, o entendimento, por parte dos profissionais de controladoria e contabilidade, quanto aos aspectos de visão de negócio, visto numa abordagem por segmento de mercado; com isso, uma nova perspectiva de analisar o resultado da empresa.

#### **1.5. – Metodologia de Pesquisa**

##### **1.5.1 – Tipo de Pesquisa**

O objetivo da pesquisa, já mencionado acima, visa demonstrar por meio de um modelo teórico, os resultados operacionais de uma empresa industrial, sob a ótica dos segmentos de mercado para os quais é fornecedora. Portanto, a pesquisa é entendida como sendo de caráter exploratório e seguida

de um estudo de caso, estando aberta ao reconhecimento e confirmação das teorias levantadas por meio da revisão bibliográfica.

### **1.5.2 – Método de Abordagem**

O método de abordagem é o hipotético-dedutivo, tendo em vista que esse trabalho de pesquisa procura operacionalizar conceitos contidos na delimitação do tema abordando questões como; a segmentação de mercado, os sistemas integrados de gestão, unidades de negócio. Esses conceitos são abordados de forma a se ter uma idéia do todo, para assim chegarmos a uma conclusão provável ao nível sistema empresa.

### **1.5.3 – Método de Procedimentos**

Alguns procedimentos serão seguidos de forma a contribuir para a possível solução do problema de pesquisa. Entre esses procedimentos estão os seguintes:

#### Etapas que envolvem o estudo de caso:

Segundo Yin (2001, p.61) as etapas para o estudo de caso envolvem quatro situações-tipo conforme a estrutura de coleta de dados (caso único ou mais de um caso) e a natureza do estudo de caso (holística – unidade simples de análise ou incorporada – unidades múltiplas de análise).

Através da figura abaixo, Yin (2001, p.61) ilustra os tipos básicos de projetos de estudo de caso.

	Projetos de Caso Único	Projetos de Casos Múltiplos
Holístico (unidade única de análise)	<b>TIPO 1</b>	TIPO 3
Incorporados (unidades múltiplas de análise)	TIPO 2	TIPO 4

Fonte: Yin (2001, p.61)

Figura 2 - Tipos básicos de projetos para os estudos de caso

A presente pesquisa está caracterizada pelo Tipo 1 – caso único e unidade única de análise.

Uma vez definida a característica do estudo de caso, na qual se enquadra a empresa objeto desse estudo, e dada sua condição societária - capital fechado, cumpre ressaltar que a pesquisa foi autorizada pelo Diretor de Recursos Humanos, com a única ressalva que a empresa faria uma avaliação prévia do trabalho analisando possíveis dados que julgassem sigilosos e que deveriam ser omitidos.

Dentro dos termos de respeito e reserva na divulgação das informações, a empresa não se opôs em apor sua denominação nesse trabalho, que é uma divisão de negócio pertencente ao grupo Saint-Gobain.

Dessa forma, abaixo estão definidos os procedimentos que caracterizam o estudo em questão.

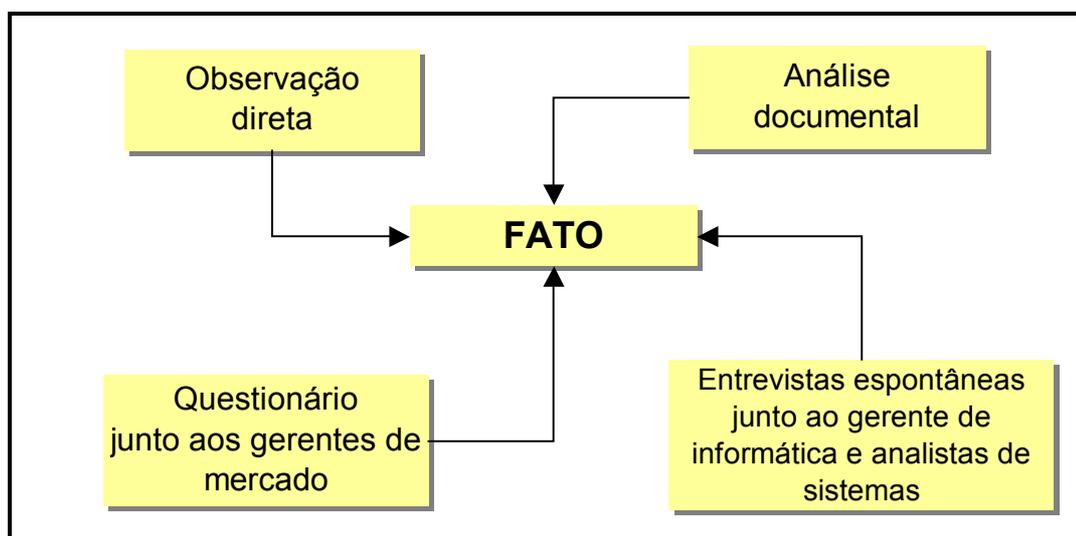
Procedimento para coleta de dados:

As técnicas utilizadas neste trabalho serão da observação direta, análise documental, entrevistas focais e espontâneas.

1. Observação direta: O fato de o pesquisador trabalhar na referida empresa pode ser um fator facilitador para a obtenção dos dados de pesquisa, no entanto é conveniente salientar que em virtude da empresa ter características de capital fechado, os dados numéricos aqui apresentados foram descaracterizados. Por se tratar de uma pesquisa exploratória e qualitativa não terá inferências estatísticas.
2. Análise documental: a análise documental é feita mediante o levantamento dos materiais de apoio ao projeto de implementação da ferramenta gerencial que dará suporte ao modelo referencial teórico, objeto desse estudo, tais como; modelos de telas do sistema integrado de gestão SAP/R3 e documentos extraídos da homepage da empresa na Internet.
3. Questionário dirigido aos gerentes de mercado: foi aplicado um questionário junto aos gerentes de mercado em nível estratégico e operacional com objetivo de extrair argumentos que possibilitem a convergir para as evidências que o estudo requer, ou seja, a necessidade de um instrumento abrangente que levará às melhores decisões de negócio, quer seja, a demonstração de resultado por segmento de mercado.
4. Entrevistas espontâneas: no decorrer dos trabalhos, são feitas entrevistas com o gerente de informática e analistas de sistemas participantes do projeto de implementação, cuja finalidade é

identificar alguns aspectos relacionados ao projeto de implementação da ferramenta de informática, bem como o alinhamento de objetivos do projeto aos propósitos da empresa.

Os procedimentos de coleta de dados aqui apresentados tentam seguir os três princípios colocados por Yin (2001, p.129), que é a busca pela validade dos constructos e a confiabilidade do estudo de caso. Dessa forma, e com base na figura 3 abaixo, demonstra-se os procedimentos de coleta de dados apresentados acima.



Fonte: Adaptado de Yin (2001, p.122)

Figura 3 – Convergência de várias fontes de evidências (estudo único)

#### 1.5.4 – Organização do relatório de pesquisa

Com base nos objetivos propostos nesse trabalho, o relatório de pesquisa sobre a “Demonstração de resultado por segmento de mercado

aplicada em uma indústria de abrasivos na região da Grande São Paulo: um estudo de caso” está estruturado da seguinte forma:

### **Capítulo 1 – Introdução ao problema**

Este capítulo apresenta uma introdução ao tema de pesquisa, colocando inicialmente, o contexto no qual se insere o trabalho e as justificativas que o motivaram. Em seguida, são definidos: o objeto de pesquisa, a delimitação do tema, o problema de pesquisa, seus objetivos, as limitações da pesquisa, a metodologia de pesquisa e as técnicas de coleta de dados, e por fim, são determinadas as etapas do trabalho de pesquisa.

### **Capítulo 2 – Histórico da normatização contábil**

Este capítulo apresenta um histórico da normatização contábil no que diz respeito aos Relatórios por Segmentos tratados pelo FASB (Financial Accounting Standards Board) em seu demonstrativo SFAS nº. 131 e pelo IASC (International Accounting Standards Committee) em seu demonstrativo IAS nº. 14. A contabilidade gerencial é abordada neste capítulo considerando os aspectos de sua importância para as tomadas de decisões gerenciais. Outro ponto abordado neste capítulo refere-se à evolução do uso das Demonstrações de Resultado no Brasil. Ao final, a abordagem está relacionada com a importância do sistema de informação contábil quanto ao valor atribuído à informação.

### **Capítulo 3 – Conceitos sobre segmentação de mercado**

Este capítulo desenvolve a questão da segmentação de mercado e sua importância para o processo decisório, procura-se levantar os conceitos, objetivos, características e classificação dos mercados industriais, bem como alguns fatores que venham a restringir ou contribuir para esse tipo de demonstração contábil. Em seguida, trata do relacionamento do marketing com outros departamentos da empresa, principalmente em relação à contabilidade e controladoria, responsáveis pela geração dos relatórios de resultados para efetiva gestão dos negócios.

### **Capítulo 4 – Evolução dos sistemas integrados de gestão (ERP)**

Este capítulo faz uma retrospectiva histórica da evolução dos sistemas integrados de gestão através da tecnologia da informação, sua integração com os sistemas contábeis e os impactos provocados por sua implementação com relação à cultura e ao ambiente da empresa.

### **Capítulo 5 – Demonstração de Resultado por segmento de mercado aplicada em uma indústria de abrasivos na região da Grande São Paulo: estudo de caso**

Este capítulo desenvolve um modelo teórico de Demonstração de Resultado na visão de segmento de mercado. De que forma, a indústria, objeto

do estudo de caso, estruturou o sistema de informações de forma que os resultados fossem apresentados nesse formato, por segmento de mercado.

## **Capítulo 6 – Conclusões**

Neste capítulo são apresentadas as considerações finais da pesquisa onde, através da revisão bibliográfica e do estudo de caso, tenta-se responder ao questionamento inicial. Neste capítulo são feitas sugestões para estudos futuros nesta área de pesquisa.

### **1.6. – Limitações da pesquisa**

Tendo em vista a natureza exploratória da dissertação, o estudo não permite conclusões definitivas e nem que se faça generalizações a respeito dos resultados obtidos pelo estudo de caso, uma vez que existem limitações do próprio método de pesquisa para o estudo, ou seja, as técnicas de coleta de dados (aplicação de questionário, entrevistas, levantamento de documentos) e o fato do pesquisador pertencer à própria empresa, objeto desse estudo.

Cumprido ressaltar que, por se tratar de uma pesquisa qualitativa, podem ter ocorrido erros de interpretação e possíveis distorções em estudos dessa natureza.

## **CAPÍTULO 2 – HISTÓRICO DA NORMATIZAÇÃO CONTÁBIL**

### **2.1. - Introdução**

Este capítulo discorre a respeito do histórico da normatização contábil por meio de uma revisão da literatura em relação aos objetivos propostos neste trabalho, visando inicialmente, uma abordagem sobre a evidenciação contábil por segmentos segundo os pronunciamentos SFAS 131 e o IAS 14.

Em seguida são tratados alguns aspectos relacionados ao surgimento da contabilidade gerencial, e considera-se essa abordagem válida, na medida em que a contabilidade gerencial vem se consolidando como suporte às decisões estratégicas de negócio, utilizando-se das informações contábeis disponíveis e atribuindo a elas um caráter qualitativo.

Dessa maneira, acredita-se que exista uma ligação entre a contabilidade gerencial, através de seus relatórios desenvolvidos internamente, para uso da alta administração em suas decisões estratégicas de negócio e a contabilidade financeira, através de seus relatórios desenvolvidos para os usuários externos (investidores, acionistas e auditores), para auxílio em suas decisões de investimento e auditoria.

Os relatórios por segmentos são exemplos dessa ligação, na medida em que os segmentos identificados como reportáveis pelo SFAS 131 e IAS14 deveriam, por parte das empresas, tomar como base sua estrutura organizacional e seus sistemas de relatórios internos.

## 2.2. – Relatórios por segmentos versus contabilidade gerencial

### 2.2.1 – O SFAS nº. 131 – Evidenciação contábil por segmentos segundo o FASB

Os princípios contidos no SFAS nº. 131 (Statement Financial Accounting Standards) demonstram que o disclosure contábil, ou seja, a evidenciação das demonstrações contábil-financeiras destinadas aos seus usuários tende a evoluir de uma forma mais ampla, abrangendo todas as empresas. Alguns dos conceitos de que tratam o SFAS nº. 131 podem ser estudados através da homepage do FASB <http://www.fasb.org> (Financial Accounting Standards Board) – Comissão de Padrões de Contabilidade Financeira.

Segundo o FASB, “este relatório estabelece padrões de maneira que as companhias abertas reportem as informações sobre os segmentos operacionais em um relatório financeiro anual e requer que estas empresas reportem informações selecionadas sobre os segmentos operacionais no relatório financeiro provisório publicado aos acionistas”.

Dickman et al. (1998) e Delaney (1998) abordam alguns conceitos contidos SFAS nº. 131, de maneira que se possa ter uma visão dos objetivos e finalidades desse relatório.

1. **“Segment reporting** (relatório por segmento) – a proposta de evidenciação por segmentos é auxiliar os investidores e concessionários de empréstimos na avaliação do potencial futuro da empresa. Os relatórios consolidados dão

aos usuários uma visão geral (resultados das operações, posição financeira, fluxo de caixa). No entanto, tendências, oportunidades, fatores de risco etc., podem se perder quando os dados de uma companhia diversificada estão fundidos nos relatórios consolidados”.

“O SFAS 131 possibilita as companhias a segmentar suas informações financeiras; por produtos ou serviços, por área geográfica, por entidade legal, ou por tipo de cliente”.

“O SFAS 131 não se aplica a organizações sem fins-lucrativos ou empresas não públicas”.

2. **Operating segments** (segmentos operacionais) – no SFAS 131, um segmento operacional é definido como”:

“Um componente de uma empresa empregado na atividade industrial para o qual pode obter receitas e incorrer em despesas, sobre a qual a informação financeira segregada está disponível, isto é avaliada regularmente pelo chefe para tomar decisões operacionais de como alocar recursos a assegurar o desempenho”. (Delaney, 1998).

“Nem toda parte da companhia é necessariamente parte de um segmento operacional. Por exemplo, componentes que não geram receitas (sede corporativa) ou que geram receitas que são somente incidentais às atividades centrais da companhia não são segmentos operacionais”. (Dickman, 1998).

3. **Reportable segments** (segmentos reportáveis) – Uma empresa deve reportar uma informação segregada e específica sobre cada segmento

operacional identificado pelas definições acima, tópico para vários critérios de agregação e princípios quantitativos”. (Dickman, 1998).

4. “**Aggregation criteria** (critério de agregação) – Existem critérios para agregação dos segmentos operacionais, quando o número de segmentos operacionais resultantes das definições acima é tão excessivo que o nível de detalhe não é proveitoso aos leitores dos relatórios financeiros e pode ser embaraçoso para apresentar. Quando este é o caso, o SFAS 131 estabelece para agregar a informação dos segmentos operacionais se os segmentos têm características econômicas similares e são similares em cada uma das seguintes áreas”: (Dickman, 1998).

- a) A natureza dos produtos e serviços;
- b) A natureza dos processos de produção;
- c) O tipo ou classe de cliente para os produtos ou serviços;
- d) O método usado para distribuir produtos e serviços; e,
- e) Se aplicável, a natureza do ambiente regulador.

5. “**Quantitative thresholds** (princípios quantitativos) – [...] uma companhia deve reportar informação sobre um segmento operacional se o segmento encontra algum dos seguintes três princípios”: (Dickman, 1998).

1. A receita reportada, incluindo ambas as vendas para clientes internos e externos, é 10% ou mais da receita consolidada, interna e externa, de todos os segmentos operacionais reportados;

2. O montante absoluto do seu lucro ou prejuízo reportado é 10% ou mais do resultado consolidado de todos os segmentos:
3. Seus ativos são 10% ou mais dos ativos combinados de todos os segmentos operacionais.

Delaney (1998, p.840) esclarece que “existem algumas limitações ao número de segmentos que devem ser reportados. Nesse particular, devem ser suficientes os segmentos reportados, de forma que ao menos 75% das receitas das não afiliadas é demonstrada pelo segmento reportável (teste dos 75%). Se o teste dos 75% não for satisfatório, segmentos adicionais devem ser designados como reportáveis até que o teste seja satisfeito. Também, o número de segmentos reportáveis não deveria ser muito amplo (dez é uma regra do polegar) para fazer a informação menos proveitosa. Quando um segmento reportável é excluído ou um segmento não reportável incluído, uma evidenciação apropriada deve ser feita.

Delaney (1998, p.840) exemplifica através da figura 4 abaixo os três testes dos 10% (receitas, lucro ou perda operacional, e ativos identificáveis) e o teste dos 75%:

Segmentos	Receitas não afiliadas	Receitas inter-segmentos	Total das receitas	Lucro (perda) operacional	Ativos identificáveis
A	\$90	\$90	\$180	\$20	\$70
B	120		120	10	50
C	110	20	130	(40)	90
D	200		200	0	140
E	330	110	440	(100)	230
F	380		380	60	260
<b>Total</b>	<b>\$1.230</b>	<b>\$220</b>	<b>\$1.450</b>	<b>(\$50)</b>	<b>\$840</b>

Teste das Receitas: (10%) (\$1,450) = \$ 145

Segmentos reportáveis: A, D, E, F

Teste dos Lucros ou Perdas Operacionais: (10%) (\$140) = \$ 14

Segmentos reportáveis: A, C, E, F

(Obs: Perda operacional (\$ 140) é maior que o lucro operacional, \$ 90)

Teste dos Ativos Identificáveis: (10%) (\$840) = \$ 84

Segmentos reportáveis: C, D, E, F

Segmentos reportáveis: Aqueles segmentos que passam ao menos em um dos testes dos 10%. Os segmentos A, C, D, E e F são reportáveis neste exemplo.

Teste dos 75%: (75%) (\$ 1,230) = \$ 922,50

Segmentos A, C, D, E, e F têm total de receitas não afiliadas de \$ 1,110, que é maior que \$ 922,50. O Teste dos 75% é satisfatório; nenhum segmento adicional precisa ser reportado.

Fonte: (Delaney, 1998: p.840)

Figura 4 – Identificação dos segmentos reportáveis – teste dos 10%

Dickman et al. (1998, p.1317) concluem que o “SFAS N°. 131 deve resultar em uma informação por segmento mais proveitosa, porque usa uma abordagem gerencial mais propriamente do que uma abordagem de linha de negócio. [...] por outro lado, alguma informação por segmento pode não ser facilmente compreendida, se for preparada usando regras de medição que não estão de acordo com os Princípios Contábeis Geralmente Aceitos”.

Outro ponto que Dickman et al. (1998, p.1321) ressaltam é que “o princípio do **full disclosure** chama para a evidenciação de qualquer informação financeira potencialmente significativa e o suficiente para influenciar o julgamento de um leitor (usuário) informado. Existe algum risco em levar este

princípio longe demais, o que pode resultar em sobrecarga de informação para os leitores (usuários)”.

### **2.2.2 – O IAS nº. 14 – Evidenciação contábil por segmentos segundo o IASB**

Os relatórios por segmentos e regiões geográficas também estão previstos nas Normas Internacionais de Contabilidade, através da Norma Internacional de Contabilidade – NIC 14 (*Reporting Financial Information by Segment*), chamada de IAS 14, publicada originalmente em 1981 e posteriormente revisada em Agosto de 1997, sendo que sua efetivação se deu em 01/07/1998.

Segundo Deloitte, Touche & Tohmatsu (2002), o objetivo do IAS 14 revisado é estabelecer princípios para elaboração dos relatórios financeiros por linha de negócio e área geográfica.

Girardi (2002, p.50) observa que as informações sobre os diferentes tipos de produtos e serviços produzidos pela companhia e as diferentes áreas geográficas na qual opera, têm como objetivo ajudar os usuários das demonstrações contábeis a:

- a) “Entender melhor o desempenho da organização”;
- b) “Avaliar melhor os riscos e retornos da companhia”; e,
- c) “Ter condições de realizar julgamentos adequados sobre a empresa com um todo”.

As normas contidas no IAS 14 aplicam-se às empresas de capital aberto, cujas ações são publicamente negociadas nas Bolsas de Valores, para tanto, exige-se que as informações sejam evidenciadas por segmentos de negócio e área geográfica.

Girardi (2002, p.51) comenta que “de forma semelhante ao SFAS 131, o IAS 14 determina que a empresa observe seus sistemas de relatórios internos e sua estrutura organizacional, para poder identificar seus segmentos reportáveis”.

Deloitte, Touche & Tohmatsu (2002) e Girardi (2002, p.52-53) descrevem algumas definições chave estabelecidas pelo IAS 14 revisado:

- a) **Segmento de negócio**: componente de uma empresa que: 1) provê um único produto ou serviço ou um grupo de produtos e serviços e 2) que está sujeito a riscos e retornos diferentes de outros segmentos de negócio”.
- b) **Segmento geográfico**: componente de uma companhia que: 1) provê produtos e serviços dentro de um ambiente econômico particular e 2) que está sujeito a riscos e retornos diferentes dos componentes operacionais em outros ambientes econômicos”.
- c) **Segmento reportável**: um segmento de negócio ou segmento geográfico para o qual o IAS 14R requer informação por segmento a ser reportado”.
- d) **Receita do segmento**: receita, incluindo receita intersegmentos, que é diretamente atribuível ou razoavelmente alocada ao segmento. Inclui juros e receita de dividendos e lucros

com ações somente se o segmento for um segmento financeiro (banco, companhia de seguro etc.)”.

e) **“Despesas do segmento:** despesas, incluindo despesas relativas às transações intersegmentos, que: 1) resultam das atividades operacionais e 2) são diretamente atribuíveis ou razoavelmente alocadas ao segmento”. “Incluem despesas de juros e prejuízos com ações somente se o segmento é um segmento financeiro (banco, companhia de seguros etc.)”. Não são incluídas nas despesas dos segmentos:

1. Itens extraordinários;
2. Prejuízos sobre investimentos contabilizados pelo método de equivalência patrimonial;
3. Imposto de renda; e,
4. Despesas gerais administrativas.

f) **“Resultado do segmento:** são as receitas do segmento menos as despesas do segmento, antes de deduzir os juros dos minoritários”.

g) **“Ativos e passivos do segmento:** Todos os ativos e passivos operacionais que estão diretamente relacionados ou razoavelmente alocados ao segmento”.

h) **“Políticas Contábeis do Segmento:** são as políticas contábeis adotadas para preparar e apresentar os demonstrativos contábeis de um grupo consolidado ou de um empreendimento, assim como aquelas políticas contábeis que se relacionam especificamente aos relatórios por segmento”.

Em seus estudos, Girardi (2002, p.53) destaca alguns fatores que devem ser considerados na identificação dos segmentos de negócio:

- a) “A natureza dos produtos e serviços”;
- b) “A natureza dos processos de produção”;
- c) “O tipo ou classe de clientes para os produtos ou serviços”;
- d) “Os métodos usados para distribuir os produtos ou serviços”;
- e) “Se aplicável, a natureza do ambiente regulador, por exemplo: bancos, seguros, utilidade pública”.

Com relação aos segmentos geográficos, Girardi (2002, p.53) destaca os seguintes fatores a serem considerados na sua identificação:

- a) “Similaridade de condições econômicas e políticas”;
- b) “Relacionamento entre operações em diferentes áreas geográficas”;
- c) “Riscos especiais associados com determinadas áreas em particular”;
- d) “Proximidade de operações”;
- e) “Regulamentação de controles cambiais”;
- f) “Riscos de moedas”.

Segundo o IAS 14 revisado, um segmento de negócio ou segmento geográfico deve ser identificado como um segmento a ser evidenciado se a maior parte de suas receitas são obtidas de vendas para clientes e se:

- a) Suas receitas de vendas para clientes e de transações com outros segmentos representam 10% ou mais do total das receitas da empresa;
- b) O resultado do segmento seja lucro ou prejuízo, representa 10% ou mais do resultado combinado de todos os segmentos;
- c) Os ativos representam 10% ou mais do total de todos os segmentos;

Para aqueles segmentos que não atingirem este limite podem ser:

- a) Reportados separadamente, apesar de seu tamanho;
- b) Combinados com outros segmentos similares;
- c) Devem ser apresentados como um item reconciliado não alocado diretamente aos segmentos.

Girardi (2002, p.55) observa que “se existir algum segmento que não tenha exigência de ser evidenciado separadamente, ele pode ser combinado com outros se eles compartilharem de características semelhantes que definam um segmento de negócios ou segmento geográfico”.

O IAS 14R também exige simetria na inclusão de itens no resultado por segmento e nos ativos destes mesmos segmentos. Por exemplo, se determinado resultado do segmento possui despesa de depreciação, o ativo depreciado deve também estar alocado a este respectivo segmento.

Deloitte, Touche & Tohmatsu (2002) e Girardi (2002, p.60-61) destacam o que deve ser evidenciado nos relatórios por segmentos, segundo o IAS 14R, quais itens da receita e despesa devem ser considerados. Todas as

companhias deverão reportar uma medida padronizada de resultado por segmento – basicamente lucro operacional antes dos juros, impostos e despesas gerais corporativas. Para os segmentos primários de uma companhia, o IAS 14R exige que se evidencie:

- a) Receita de vendas (distinguindo entre vendas externas e intersegmentos);
- b) Resultado;
- c) Ativos;
- d) Base de preço intersegmento;
- e) Passivos;
- f) Adições ao imobilizado;
- g) Depreciação;
- h) Despesas que não impactam o caixa (exceto depreciação);
- i) Resultado de equivalência patrimonial; e,
- j) Reconciliação de contas com o consolidado.

Para os segmentos secundários, O IAS 14R exige que se evidencie:

- a) Receitas;
- b) Ativos; e,
- c) Adições ao imobilizado.

Pode-se observar que as exigências feitas pelo IAS 14R com relação a evidenciação das informações dos segmentos primários é mais abrangente do que para os segmentos secundários, para isso Girardi (2002, p.54) explica que “o segmento primário poderá ser o segmento de negócios ou

o segmento geográfico. Se os riscos e taxas de retorno do empreendimento são afetados predominantemente por diferenças nos produtos e serviços que ele produz, o segmento primário deve ser o de negócios. Similarmente, se os riscos e taxas de retornos do empreendimento são afetados predominantemente por fatores relativos aos diferentes países ou áreas geográficas em que opera, o segmento primário deve ser o geográfico”.

### **2.2.3 – O surgimento da contabilidade gerencial**

Segundo Schmidt (2000, p.112) a Contabilidade gerencial, da mesma forma como ocorreu com a Contabilidade financeira, surgiu da necessidade de um desenvolvimento teórico e doutrinário, por parte de uma associação de contadores preocupados com o tema.

Na visão de Ludícibus (1998, p.21) “a contabilidade gerencial, num sentido mais profundo, está voltada única e exclusivamente para a administração da empresa, procurando suprir informações que se “encaixem” de maneira válida e efetiva no modelo decisório do administrador [...]”, “[...] A contabilidade gerencial também se vale, em suas aplicações, de outros campos de conhecimento não circunscritos à contabilidade. Atinge e aproveita conceitos da administração da produção, da estrutura organizacional, bem como da administração financeira [...]”, “todo procedimento, técnica, informação ou relatório contábil feitos “sob medida” para que a administração os utilize na tomada de decisões entre alternativas conflitantes, ou na avaliação de desempenho, recai na contabilidade gerencial”.

Nesse sentido Drucker (1999, p.112) entende que “um sistema de informações adequado precisa incluir informações que levem os executivos a questionar essa suposição. Elas devem levá-los a fazer as perguntas certas, não apenas lhes fornecer as informações que eles esperam. Isso pressupõe que os executivos sabem de quais informações necessitam e também que as obtenham regularmente. Finalmente, é preciso que eles integrem sistematicamente as informações às suas tomadas de decisões”.

Considerando a teoria contábil sob uma abordagem sistêmica, Ludícibus (2000, p.26) entende esta ser “a base profícua para a Contabilidade, que, de fato, pode ser conceituada como o método de identificar, mensurar e comunicar informação econômica, financeira, física e social, a fim de permitir decisões e julgamentos adequados por parte dos usuários da informação”.

“Esse processo de comunicação implica o reconhecimento dos tipos de informação necessária para cada principal usuário da informação contábil e a avaliação da habilidade dos usuários em interpretar a informação adequadamente”.

Simon apud Schmidt (2000, p.112) conceitua a Contabilidade gerencial como um processo de: “identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação de informações usadas pelos administradores para planejamento, avaliação e controle de uma organização”.

Segundo Schmidt (2000, p.112) “o crescimento dos negócios em tamanho, em complexidade e em diversidade geográfica, ocorrido no século XIX levou os administradores a aperfeiçoar seus sistemas contábeis para possibilitar o fornecimento de informações necessárias para as várias decisões

gerenciais, incluindo desempenho, avaliação, planejamento e controle. O estudo e a prática da Contabilidade gerencial foram desenvolvidos para produzir esses sistemas e fornecer as informações necessárias para a tomada de decisões gerenciais”.

Schmidt (2000, p.113) lembra que o período que marcou o final do século XIX e o início do século XX registrou um grande “movimento científico-administrativo de novas idéias e abordagens para o gerenciamento e controle das atividades, centrando o foco de atenção na eficiência”.

Segundo Schmidt (2000, p.113) foi nessa época que surgiu o trabalho de Frederick Winslow Taylor, “que desenvolveu um estudo para aumentar a eficiência e a utilização da mão-de-obra e dos materiais. Taylor desenvolveu padrões físicos, como quantidade de material por unidade fabricada, horas de mão-de-obra por unidade etc. Ele procurou uma forma de padronizar todos os elementos de produção, incluindo salários e outros custos. Dividiu os processos de produção em intervalos de tempo e desenvolveu padrões baseados em estudos de tempos e movimentos”.

Nesse sentido Robbins (2000, p.489) lembra que Taylor “definiu quatro princípios de administração [...]”, “afirmou que sua adoção resultaria na prosperidade da administração e dos trabalhadores [...]”, esses princípios eram:

1. “Para cada elemento do trabalho de um indivíduo desenvolver uma ciência que substitua o velho método da regra empírica”.
2. “Selecionar cientificamente e depois treinar, ensinar e desenvolver o trabalhador”.

3. “Cooperar sinceramente com os trabalhadores para garantir que todo o trabalho seja realizado conforme os princípios da ciência que foi desenvolvida”.
4. “Dividir o trabalho e a responsabilidade da maneira mais igualitária possível entre a administração e os trabalhadores”.

Por isso Kaplan e Atkinson (1998, p.2) entendem que “talvez a maior força no desenvolvimento do sistema de Contabilidade Gerencial tenha ocorrido em função do aparecimento e do rápido crescimento das estradas de ferro em meados do século XIX. A inovação trazida pelas ferrovias desenvolveu sofisticados meios de negociações e transações financeiras que requeriam extensas operações que exigiam sistemas de apuração de custos e de rateios”. “Novas medidas de desempenho [...] foram desenvolvidas para ajudar os gerentes a avaliar a eficiência do seu processo operacional”.

Na visão de Schmidt (2000, p.114) “uma das mais importantes obras desse período (metade do século XX) foi a de Robert N. Anthony, intitulada Planning and Control Systems: A Framework for Analysis, Cambridge, Harvard University Press, 1965. O tema central desse trabalho foi o uso da informação contábil pelo administrador como instrumento para promover tomada de decisões. Nos dois grandes segmentos de trabalho da escola norte-americana de Contabilidade, a informação contábil sempre surge como o principal foco de atenção”.

No entanto, trazendo a questão para atualidade, Peavey (1990) apud Souza (2001, p.5-6) se manifesta contrário em relação aos benefícios obtidos pela contabilidade gerencial e comenta que “há claramente uma

deficiência dos tradicionais modelos e informações contábeis, devido à revolução atual no ambiente de fabricação. Tais modelos foram formulados para uma época que não mais existe, faz-se necessária adoção de novas propostas e modelos que representem a realidade atual e, conseqüentemente, melhor direcionem as avaliações e decisões gerenciais”.

Mais objetivamente essas críticas resumem-se à afirmação de que as condições operacionais das empresas sofreram mudanças significativas, e de que a Contabilidade Gerencial, por sua vez, continua a utilizar práticas que eram úteis para um ambiente totalmente diferente do atual. Logo, não estariam elas dando sua contribuição aos tomadores de decisões.

No mesmo sentido, Turney e Anderson (1989) apud Souza (2001, p.6), ao tratarem do aperfeiçoamento contínuo, destacam que a Contabilidade é parte integrante do sistema de planejamento e controle de qualquer operação de fabricação. Destacam que em muitas companhias a função contábil tem falhado por não se adaptar a um novo ambiente competitivo, que requer um aperfeiçoamento contínuo no projeto, na fabricação e no marketing de um produto. Acrescentam que, como resultado, o sucesso das estratégias corporativas é colocado em perigo, tendo em vista que os sistemas contábeis são obsoletos e restritos.

Drucker (1999, p.89) também comenta que “a contabilidade está sendo abalada até as raízes por movimentos de reforma que visam fazer com que ela deixe de ser financeira e se torne mais operacional”.

Ainda Drucker (1999, p.89) considera que “a contabilidade tornou-se a área intelectualmente mais desafiadora no campo gerencial e a mais

turbulenta. Todas essas novas teorias contábeis visam a transformação dos dados contábeis em informações para tomadas de decisões pelos gerentes”.

Dentro desse contexto Horngren (2000, p.2) apresenta cinco objetivos principais aos quais um sistema contábil deveria atender:

1. “Formulação das estratégias gerais e dos planos de longo prazo: inclui desenvolvimento de novos produtos e investimentos em ativos tangíveis (equipamentos) e intangíveis (marcas e patentes)”;
2. “Decisões de alocação de recursos com ênfase no produto e no cliente, tanto quanto no preço: envolve com freqüência relatórios sobre a rentabilidade dos produtos ou serviços, categorias de marcas, clientes, canais de distribuição etc”;
3. “Planejamento e controle de custo das operações e atividades: envolve relatórios sobre receitas, custos, ativos e exigibilidades das divisões, fábricas e outras áreas de responsabilidade”;
4. “Mensuração da performance e avaliação das pessoas: envolve a comparação dos resultados obtidos com os planejados. Pode estar baseado em medidas financeiras e não-financeiras”.
5. “Adequação com a regulamentação externa e as exigências legais de publicação dos demonstrativos: regulamentações e estatutos tipicamente prescrevem os métodos contábeis a serem seguidos. Pense nos relatórios financeiros que são fornecidos aos acionistas que estão tomando decisões de comprar, manter, ou vender ações da companhia”.

Hornngren (2000, p.2) observa que os objetivos de 1 a 4 compreendem os tipos de informações a serem fornecidas pela contabilidade gerencial, quais sejam aquelas que mensuram e relatam as informações financeiras e que vão ajudar os gerentes a atingir as metas da organização. Já o objetivo 5, concentra os demonstrativos dirigidos aos usuários externos, os quais devem seguir os princípios contábeis geralmente aceitos.

Hornngren (2000, p.2) ressalta que a contabilidade gerencial não se direciona exclusivamente às partes internas. Os administradores, segundo ele, estão cada vez mais compartilhando a informação contábil com as partes externas, como fornecedores e clientes.

Dessa forma, Hornngren (2000, p.10) em seu enfoque à Contabilidade Gerencial esclarece que sua existência é no sentido de ajudar os administradores a tomar as melhores decisões. “Mudanças na maneira como os gestores operam requerem uma reavaliação no design e da operação dos sistemas contábeis”. Com isso, ele apresenta um novo enfoque de administração (Figura 5) e mostra o posicionamento dos clientes no organograma de uma moderna administração (Figura 6):

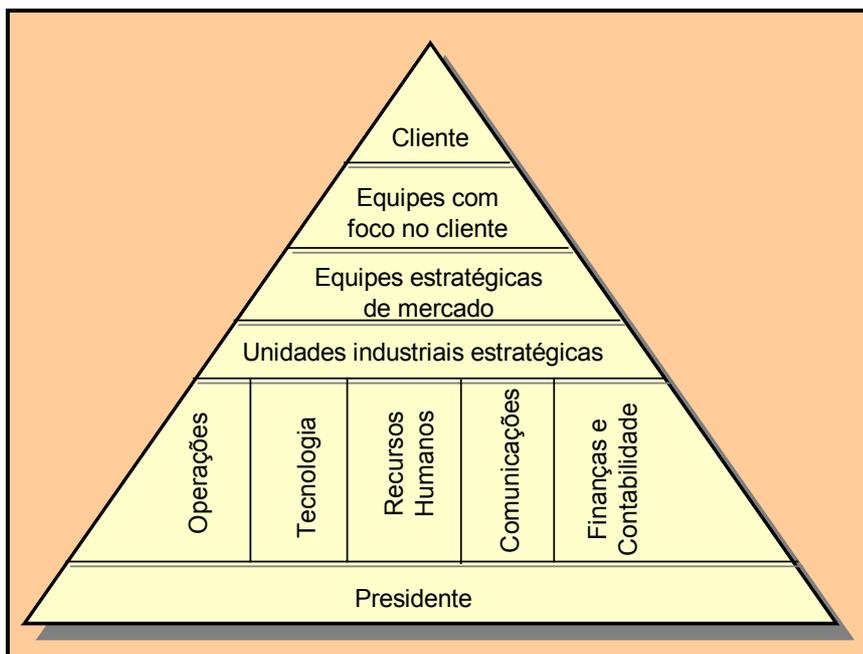
- ♦ “Qualidade – Os clientes esperam níveis de qualidade mais altos e são menos tolerantes à baixa qualidade que no passado”.
- ♦ “Tempo – a velocidade com que a empresa responde às necessidades de seus clientes, e a confiabilidade com que cumprem os prazos de entrega”.
- ♦ “Inovação – Existe um elevado reconhecimento de que um fluxo contínuo de produtos ou serviços novos é um pré-requisito para o sucesso de muitas organizações”.

3. “Análise da Cadeia de Valor: a análise da cadeia de valor significa focalizar todas as atividades relacionadas com um produto ou serviço desde sua origem até o seu fim, independentemente de se essas atividades ocorrem dentro da mesma organização ou em outras organizações legalmente independentes”.

4. “Melhoria Contínua: a melhoria contínua entre concorrentes cria uma interminável busca por níveis mais altos de desempenho dentro de muitas empresas”.

5. “Foco nos ambientes interno e externo: os gestores operam tanto no ambiente fora da empresa quanto dentro. O ambiente externo inclui clientes, concorrentes, fornecedores e o governo. Muitas empresas estão agora reestruturando a definição de responsabilidade dos gerentes para dar maior ênfase no ambiente externo”.

Segundo Horngren (2000, p.11) “a ênfase dada aos cinco temas apresentados (acima) pode mudar, e novos temas podem surgir. Se os contadores querem se manter úteis aos gestores, eles devem estar atentos e atualizados quanto às mudanças no campo da administração”.



Fonte: Horngren (2000, p.10)

Figura 6 - Posição principal dos clientes no organograma

### **2.3. – Sistema de informação contábil no Brasil – uma abordagem histórica**

#### **2.3.1 – O Alvará de 1808**

Vasconcelos (1995, p.47) aponta “como ponto inicial de uniformização do sistema de informações contábeis no Brasil o Alvará de 28 de junho de 1808, quando D.João VI mandou adotar o método das partidas dobradas, assim redigido”:

“Para que o método de escrituração e fórmulas de contabilidade de minha Real Fazenda não fique arbitrário a maneira de pensar de cada um dos contadores gerais, que sou servido criar para o referido Erário: ordeno que a escrituração seja mercantil por partidas dobradas, por ser a única seguida pelas nações mais civilizadas, assim pela sua brevidade para o manejo de grandes somas, como por ser mais clara e a que menos lugar dá a erros e subterfúgios, onde se esconde a malícia e a fraude dos prevaricadores”.

### **2.3.2 – O Código Comercial de 1850**

Segundo Vasconcelos (1995, p.47) surge, em 1850, “o Código Comercial Brasileiro, que embora obrigasse as empresas a elaborar um Balanço Geral, anualmente, composto de ativo e passivo compreendendo os bens, direitos e obrigações dos comerciantes não fez nenhuma referência à padronização daquele demonstrativo”.

Ainda Vasconcelos (1995, p.47-48) até 1940 o sistema de informações contábeis permaneceu carente de uma padronização quanto a sua publicação, de forma que satisfizessem as necessidades de informações dos grupos de pessoas e dos interesses em torno das atividades empresariais.

### **2.3.3 – O Decreto-Lei nº. 2627 de 1940**

A partir daí, surge o Decreto-Lei nº 2627 de 26 de setembro de 1940, a primeira legislação sobre sociedades anônimas, a qual “além de ditar normas inovadoras na área contábil, padronizou a forma de apresentação do

Balanço Geral e obrigou a publicação da Conta de Lucros e Perdas” (Vasconcelos, 1995, p.48).

O artigo 129 determinava que: “no fim de cada ano ou exercício social, proceder-se-á ao Balanço Geral, para a verificação dos lucros ou prejuízos”.

O artigo 135 determinava que: “o Balanço deveria exprimir, com clareza, a situação real da sociedade, e atendidas as peculiaridades do gênero de indústria ou comércio explorado pela sociedade e nele seriam observadas as seguintes regras”:

- a) O Ativo seria dividido em ativo imobilizado, estável ou fixo, ativo disponível, ativo realizável em curto e longo prazo, contas de resultado pendente, contas de compensação; e,
- b) O Passivo seria dividido em passivo exigível, em curto e longo prazo e passivo não exigível. Neste compreendidos o capital e as reservas legais e estatutárias, e compreenderia também as contas de resultado pendente e as contas de compensação.

O artigo 136 criou a Demonstração da Conta de Lucros e Perdas e determinou que a mesma acompanharia o Balanço e dela, conforme figura abaixo, deveriam constar:

DÉBITO	CRÉDITO
a) Saldo devedor do exercício anterior	a) Saldo não distribuído dos lucros anteriores
b) Despesas Gerais	b) O produto das operações sociais concluídas no exercício e discriminadas pelas diversas fontes ou grupos de atividades afins
c) Impostos	c) As rendas de capitais não empregadas nas operações sociais
d) Juros de Créditos de Terceiros	d) Lucros diversos
e) Amortização do ativo	e) O saldo que deveria ser transportado para o exercício seguinte
f) Perdas Diversas	
g) Constituição de Reservas e fundos especiais	
h) Dividendos que deveriam ser distribuídos	
i) Pertencentes pagas ou que deveriam ser pagas aos diretores	
j) Saldo Disponível para o exercício seguinte	

Fonte: Adaptado de Vasconcelos (1995, p.49)

Figura 7 – Modelo de Demonstração da Conta de Lucros e Perdas – baseado no Decreto-Lei 2627/40

Segundo Vasconcelos (1995, p.49) o Decreto-Lei nº 2627 “não obrigava as empresas de capital fechado a cumprir qualquer padronização nos demonstrativos contábeis, requisito este exigido somente das empresas de capital aberto”.

Schmidt (2000, p.207) considera que “a partir do Decreto-Lei nº 2627, os contabilistas passaram a ter um instrumento basilar para suas atividades. Ao longo de vários anos, esta legislação influenciou o ensino e a prática contábil no Brasil”.

### **2.3.4 – A LEI Nº. 6.404 de 1976**

Vasconcelos (1995, p.51) aborda que à época da publicação da Lei 6.404 mudanças sensíveis eram constatadas “na estrutura financeira, social e administrativa das empresas, na economia do país, no mercado de capitais e na forma de financiamento do capital de giro das empresas, se compararmos com a década de publicação da legislação anterior das sociedades anônimas”.

Segundo Vasconcelos (1995, p.51) é “através das Demonstrações Contábeis que as empresas fornecem atualmente aos interessados as informações sobre a atuação da gestão empresarial dos recursos”.

Dessa forma, Vasconcelos (1995, p.52-53) explica a importância da demonstração de resultado contábil para a gestão das empresas, como segue:

#### **A Demonstração do Resultado do Exercício**

“No fim de cada exercício social a empresa fica obrigada a apresentar esta demonstração que apresenta as receitas e despesas do período considerado, do período anterior e os detalhes do lucro ou prejuízo nas operações realizadas durante os períodos”.

“O Artigo 187 desta Lei fornece os conceitos básicos e a forma de apresentação das receitas, custos e despesas naquela demonstração para fins de publicação”.

Segundo Iudícibus (2000, p.302), com base nesse artigo, os seguintes elementos fundamentais deveriam compor as Demonstrações de Resultado do Exercício, vejamos a figura abaixo:

	Receita bruta de vendas e serviços
(-)	Deduções da receita
=	Receita líquida de vendas e serviços
(-)	Custo das mercadorias (ou serviços) vendidas
=	Lucro bruto
(-)	Despesas operacionais
	Com vendas
	Financeiras (deduzidas das receitas)
	Gerais e administrativas
	Outras despesas operacionais
=	Resultado operacional
±	Receitas e despesas não operacionais e saldo da correção monetária
=	Resultado antes do imposto de renda
(-)	Imposto de renda
=	Resultado antes das participações
(-)	Participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias para instituições ou fundos de assistência ou previdência a empregados
=	Resultado líquido (e o montante por ação do capital social)

Fonte: Adaptado de Ludícibus (2000, p.302-303)

Figura 8 – Modelo de Demonstração do Resultado do Exercício – baseado na Lei 6.404 de 15-12-1976

## 2.4 – A importância do sistema de informação contábil – o valor atribuído à informação

Magalhães (2000, pg. 19) considera que “as mudanças organizacionais, decorrentes dos diversos processos de desenvolvimento social, político, econômico, institucional e educacional, é que propiciaram o aperfeiçoamento, a evolução e a criação de novos sistemas, e estes estão relacionados com as mais diversas atividades do crescimento humano, especialmente com a Contabilidade”.

Diante dessa evolução e do surgimento dos novos sistemas gerando um volume muito grande de informações para serem tratadas, Catelli (1999, p.318) enfatiza que a “informação deve ter um sentido lógico para o gestor,

portanto, os conceitos de mensuração aplicados no sistema não podem ser dogmáticos, mas racionais. Os sistemas de informações contábeis tradicionais utilizam conceitos que não atendem às necessidades informativas para o gerenciamento das operações”.

Ainda Catelli (1999, p.318) “entre as diversas fraquezas e insuficiências desses conceitos, destacam-se”:

- a) “Soma de moeda de diferente poder aquisitivo”;
- b) “O valor de um bem ser influenciado pela condição de pagamento”;
- c) “Valores históricos defasados”;
- d) “Não-avaliação do impacto dos custos e receitas financeiros das atividades operacionais”;
- e) “Dificuldade de análise da contribuição dos produtos”;
- f) “Reconhecimento de receita somente por ocasião da venda, inibindo o reconhecimento de resultados das diversas atividades produtivas da empresa; e”;
- g) “Dificuldade de avaliação de desempenho das áreas em função de rateios arbitrários de gastos”.

Outra abordagem nesse mesmo sentido foi manifestada por Drucker (1999, p.95) dizendo que “as medições mais necessárias – e mais em falta – são aquelas que nos dão o controle da empresa. Contabilidade financeira, balanços, declarações de lucros e perdas, alocação de custos e assim por diante constituem uma radiografia do esqueleto da empresa”.

Drucker (1999, p.95) continua o raciocínio fazendo uma correlação da seguinte maneira: “mas assim como as doenças de que morremos mais comumente – cardiopatias, câncer, mal de Parkinson – não aparecem em radiografias do esqueleto, uma perda de posição no mercado ou o fracasso em uma inovação também não aparecem nas cifras contábeis até que o dano já esteja feito”.

Por isso, Drucker (1999, p.95) entende de que “precisamos de novas medições – [...] que dêem o controle efetivo da empresa”.

Padoveze (1997, p.36), por sua vez, define “Sistema de Informação” como um conjunto de recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros agregados segundo uma seqüência lógica para o processamento dos dados e tradução em informações, para com seu produto, permitir às organizações o cumprimento de seus objetivos principais.

Padoveze (1997, p.38) considera que a “informação contábil precisa atender primariamente a dois pressupostos básicos, para que tenha validade integral no processo de gestão administrativa”:

1. Sua necessidade como informação;
2. Seu planejamento e controle.

Na concepção de Padoveze (1997, p.38) “a informação deve ser tratada como qualquer outro produto que esteja disponível para consumo. Ela deve ser desejada, para ser necessária. Para ser necessária, deve ser útil”.

Com relação ao planejamento e controle, Padoveze (1997, p.39) observa que para atender plenamente aos usuários, é necessário que o sistema de informação contábil tenha um planejamento para produção dos relatórios. “É necessário saber o conhecimento contábil de todos os usuários, e

construir relatórios com enfoques diferentes para os diferentes níveis de usuários”. [...] “Só poderá ser controlado aquilo que é aceito e entendido”.

Nesse sentido, Drucker (1999, p.99) lembra que “desde que surgiram as novas ferramentas de processamentos de dados, há trinta ou quarenta anos, os homens de negócios têm exagerado e também subestimado a importância das informações na organização”.

Drucker (1999, p.99) observa que: “exageramos as possibilidades a ponto de falar em “modelos de negócios”, gerados em computador, que poderiam tomar decisões e até mesmo dirigir grande parte da empresa. Mas também subestimamos grosseiramente as novas ferramentas; vimos nelas os meios para fazer melhor aquilo que os executivos já estavam fazendo para administrar suas organizações”.

Dentro desse contexto, Corrêa et al. (2000, p.388) abordam a questão da informação para tomada de decisão mostrando a seqüência de transformações sucessivas pelas quais elas passam.

### **Fatos físicos transformam-se em dados**

Qualquer sistema de informações necessita, para apoiar qualquer atividade de tomada de decisão, reconhecer a situação atual e ter uma visão futura do que se pretende alcançar. (Corrêa, 2000, p.389).

A situação atual ou status atual é “informado” ao sistema de informações através da atividade genericamente conhecida como “apontamento”. “O apontamento é responsável pela transformação de fatos físicos de status em dados, numa forma que o sistema possa tratar”. (Corrêa, 2000, p.389). Como exemplo, Corrêa observa o fato físico de um caminhão

carregado chegando, sendo descarregado os materiais e em seguida, os materiais estando disponíveis no sistema de operações. “O apontamento é responsável por fazer com que esse fato físico passe a fazer parte do sistema de informações”.

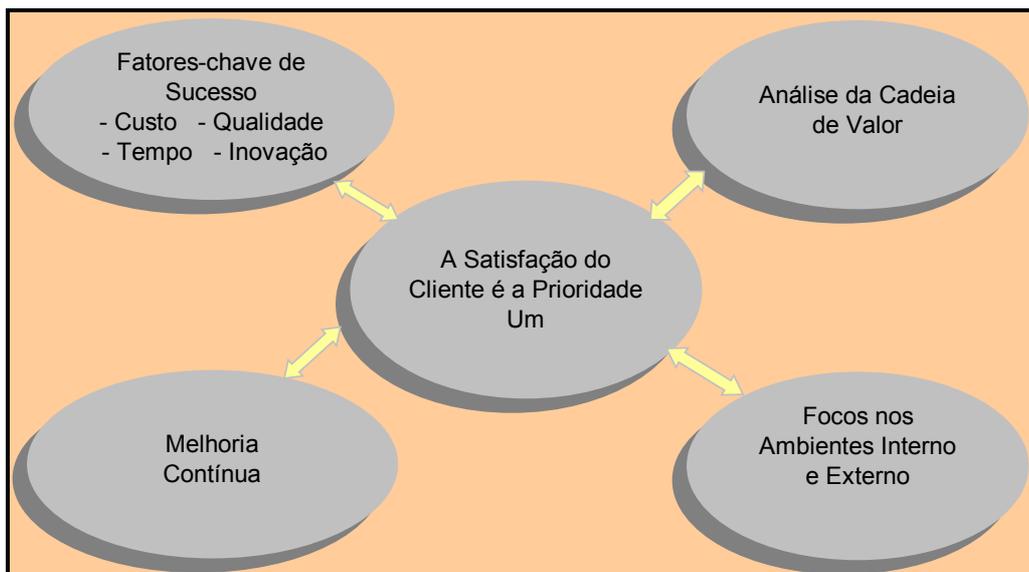
### **Dados transformam-se em informações**

Corrêa (2000, p.390) esclarece que a “transformação de dados em informações dá-se através de processos de cálculo baseados em lógicas conhecidas como algoritmos. Diferentes sistemas de informações podem, com base no mesmo conjunto de dados de entrada, produzir informações diferentes (que levam inclusive a decisões diferentes) porque se baseiam em algoritmos diferentes”.

Por isso, Corrêa (2000, p.391) adverte que “falhas na escolha do algoritmo a ser usado na transformação dos dados em informações podem ser fatais para a capacidade de o sistema de informações atender adequadamente às necessidades de apoio à tomada de decisão. Entretanto, mesmo que o algoritmo básico seja bem escolhido, falhas nas atividades de parametrização e de possível customização podem fazer também com que os algoritmos sejam inadequados às necessidades, disponibilizando informações que poderão levar às decisões em discordância com as necessidades e objetivos da empresa adotante do sistema”.

### **Informações transformam-se em decisões**

Segundo Corrêa (2000, p.391) “não basta a um sistema de informações disponibilizar informação de boa qualidade para suportar a



Fonte: Horngren (2000, p.10)

Figura 5 – Novo enfoque de Administração

Através dessa abordagem, Horngren (2000, p.8) descreve cada um desses novos enfoques:

1. "Satisfação do Cliente é a prioridade: os clientes são os pivôs do sucesso de uma organização; o número de organizações que visam a ser direcionadas para os clientes é expressivo e está aumentando cada vez mais".

2. "Fatores-chave de sucesso: os clientes estão demandando níveis de desempenho cada vez mais altos com a observância de diversos (ou todos) dos seguintes fatores":

- ♦ "Custo – As organizações estão sob pressão contínua para reduzir os custos dos produtos e serviços vendidos a seus clientes".

atividade de tomada de decisão – é necessário, adicionalmente, que o tomador de decisões *saiba o que fazer* para transformar a boa informação disponibilizada numa boa decisão”. Com isso, Corrêa descreve dois aspectos a serem considerados no processo de transformar a informação em decisão:

1. “A capacidade de o tomador de decisão gerar uma boa decisão – influenciada por quanto e quão bem o tomador de decisão foi treinado; e”,
2. “O comprometimento do tomador de decisão em, de fato, levar em conta a informação disponibilizada para sua tomada de decisão”.

### **Decisões transformam-se em vantagem competitiva**

Corrêa (2000, p.391-392) entende que, para que a decisão “repercuta em efetivo apoio à empresa em questão para ganhar vantagem competitiva, a decisão ainda necessita ser melhor do que as decisões de suas concorrentes no atendimento às necessidades dos nichos de mercados visados”. “Como a decisão depende do encadeamento de processos descritos acima, isso remete ao fato de que todos os processos anteriores devem ser feitos de forma melhor que a forma que a concorrência faz: planejar melhor que concorrência, prever melhor que a concorrência, apontar mais precisamente que a concorrência, customizar e parametrizar melhor que a concorrência, tomar decisões melhor que a concorrência”.

## **CAPÍTULO 3 – CONCEITOS SOBRE SEGMENTAÇÃO DE MERCADO**

### **3.1. – Introdução**

Este capítulo delinea alguns conceitos aplicados ao marketing focando principalmente os aspectos ligados à segmentação de mercado. A abordagem inicial considera as definições de segmentação de mercado, seus objetivos, as vantagens e as bases para a segmentação do mercado industrial.

A classificação dos mercados abordada neste capítulo é considerada como ponto importante de ligação ao estudo de caso, uma vez que a empresa, objeto de análise desse estudo, utilizou-se de tal classificação como pré-requisito para obtenção das demonstrações de resultado por segmento de mercado.

Outros aspectos considerados neste capítulo estão relacionados com os fatores restritivos e contributivos à segmentação de mercado. O relacionamento do marketing com outros departamentos, especificamente no que se refere à interação com os departamentos de controladoria e contabilidade, responsáveis por disponibilizar relatórios de resultados para gestão da empresa.

Essa interação reside no fato de que a contabilidade por estar de posse das informações contábeis, que são utilizadas pelos gestores para tomada de decisões, venha a produzir determinadas visões da demonstração de resultado, quer seja por cliente, por canal de distribuição ou por segmento de mercado, possibilitando aos gestores da empresa um direcionamento das

decisões estratégicas de investimentos para determinado cliente, canal ou segmento que eventualmente venham apresentar resultados insatisfatórios.

## **3.2. – Marketing – abordagem da segmentação de mercado**

### **3.2.1 – Definições de segmentação de mercado**

Segundo Kotler (2000, p. 30) o fato de “uma empresa raramente conseguir satisfazer a todos em um mercado, faz com que os profissionais de marketing comecem por segmentar os mercados; dessa forma esses profissionais podem identificar e traçar os perfis dos vários compradores que irão desejar ou mesmo exigir produtos e compostos de marketing variáveis”.

Por isso, Kotler (2000, p.278) entende que “um segmento de mercado consiste em um grande grupo que é identificado a partir de suas preferências, poder de compra, localização geográfica, atitudes de compra e hábitos de compra similares”.

Na visão de Yoram Wind e Richard N. Cardozo (1974) apud Hutt (2002, p. 162) segmentação de mercado é “um grupo de clientes ou clientes potenciais com algumas características em comum que sejam relevantes para explicar (e prever) suas respostas aos estímulos de marketing dos fornecedores”.

Nesse sentido Cobra (1997, p. 72) entende que “como resultado da chamada curva de experiência aplicada à produção e ao marketing que mostra uma correlação entre redução de custos e a economia de escala, surgiu a

necessidade da segmentação de mercado, que é a tarefa de identificar grandes quantidades de pessoas que constituem os mercados-alvo”.

Catelli et. al. (1999, p.43) por sua vez, entendem que “segmento pode ser definido como um conjunto de atividades que constituem determinado estágio de um ciclo econômico, que vai desde a obtenção dos insumos necessários às atividades dos participantes desse ciclo até o consumo final dos produtos e serviços gerados”.

Bradley (1995, p.122) define segmentação de mercado como sendo “a divisão do mercado em grupos consumidores cuja força exigem componentes de marketing distintos, refletindo benefícios diferentes dos produtos”.

Perreault e McCarthy (2001) consideram um segmento de mercado como um grupo de clientes (relativamente) homogêneos que responderão a um composto de marketing também de uma maneira similar.

Siqueira (1997, p. 76) conclui em seus estudos que entre as definições importantes sobre a segmentação de mercado, todas elas caminham num mesmo sentido que é “o ato de dividir o mercado em grupos distintos de compradores, que podem exigir mais de produtos e/ou mix de marketing distintos” (Kotler, 1991/1992).

### **3.2.2 – Objetivos da segmentação de mercado**

Segundo Siqueira (1997, p.99) “a segmentação de mercado tem sido comumente considerada uma estratégia de marketing” e seu objetivo é “determinar diferenças entre grupos de compradores separando-os em extratos

e segmentos, de forma que a empresa possa desenvolver seus esforços para a escolha daqueles mercados onde sua atenção se concentrará, determinando, conseqüentemente, uma política competitiva”.

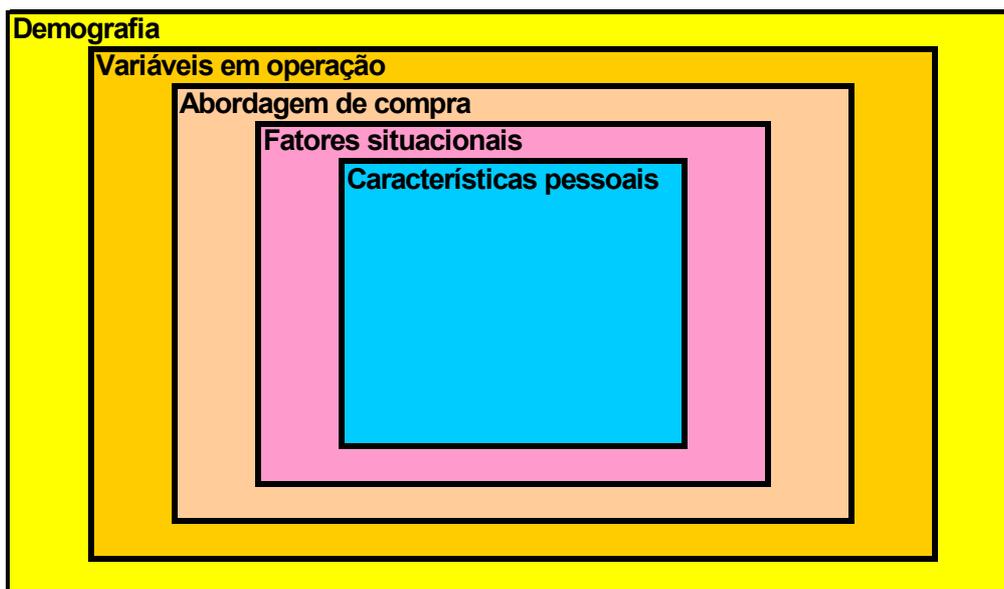
No mesmo sentido, Cobra (1997, p. 72) esclarece que “a segmentação de mercado tem por objetivo agrupar as pessoas em segmentos homogêneos, uma vez que elas normalmente estão agrupadas de maneira heterogênea”.

Sob um ponto de vista estratégico Kotler (2000, p. 30) observa que, “segmentos de mercado podem ser identificados analisando-se diferenças demográficas, psicográficas e comportamentais existentes entre compradores. A empresa decide então que segmentos apresentam as maiores oportunidades – aqueles a cujas necessidades a empresa pode atender de maneira superior”.

Segundo as observações de Moreira (1989, p. 93) “as empresas segmentam seus mercados de diversas formas. Umam optam pelas tradicionais indústrias: siderúrgica, mineração, eletrônica, telecomunicações, álcool & açúcar, construção civil, equipamentos, química e petroquímica, e um sem-número de derivações”.

Outras optam por uma nova abordagem, conforme Shapiro e Bonoma apud Moreira (1989, p. 93) onde, “parte da análise não somente do agrupamento simples de clientes e futuros clientes, mas também de agrupamentos mais complexos de situações, eventos e personalidades que interagem num processo de compras industriais”.

Esse método, segundo Moreira (1989, p. 93) “considera cinco critérios hierarquizados de *inclusões múltiplas*, que podem ser ilustrados como se fossem caixas que são colocadas umas dentro das outras”.



Fonte: Moreira (1989, p.94)

Figura 9 – Métodos para uma segmentação industrial

Assim Moreira (1989, p. 94) descreve esses critérios da seguinte maneira:

- a) **Critério Demográfico** – variáveis que permitem descrição generalizada da empresa [...] podem ser identificadas a partir de um trabalho de escrivania, incluindo dados como tamanho da indústria e sua localização.
- b) **Variáveis em operação** – pode-se identificar mais precisamente os clientes atuais e os potenciais, dentro das categorias demográficas.
- c) **Abordagem de compras** – considerado pelos autores como um dos métodos mais negligenciados nos Estados Unidos, é valioso numa segmentação industrial: envolve as abordagens de compras dos vários níveis de decisão do cliente e a filosofia da companhia.
- d) **Fatores situacionais** – semelhantes às variáveis em operação, porém são temporários e exigem profundo conhecimento da realidade do cliente.

e) **Características pessoais dos compradores** – não são as empresas que tomam as decisões de Compras, são os profissionais, como indivíduos, com suas preferências e motivações, que determinam os caminhos, embora limitados, de alguma forma, pelas políticas e necessidades de suas companhias.

Para Weinstein (1995) apud Siqueira (1997, p.74) “parece claro que o objetivo último da segmentação de mercado é auxiliar uma empresa a aumentar a base de consumidores e, assim, incrementar receitas e lucros”.

### **3.2.3 – Vantagens da segmentação de mercado**

Segundo Kotler (2000, p.278) “a segmentação é uma abordagem que fica entre o marketing de massa e o marketing individual. Supõe-se que os compradores de determinado segmento tenham preferências e necessidades muito similares. Porém, sempre existirão diferenças entre dois compradores”.

Assim Kotler (2000, p.279) explica que quando comparado o marketing de segmento ao marketing de massa, o primeiro “oferece vários benefícios a mais”. “A empresa pode criar um produto ou serviço mais adequado e oferecê-lo a um preço apropriado ao público-alvo”. “[...] A empresa também enfrenta menos concorrentes em um segmento específico”.

Siqueira (1997, p.71) entende que “as contribuições da segmentação de mercado ao marketing são várias e estende-se tanto aos aspectos estratégicos como aos operacionais”.

Na visão de Hutt (2002, p.163) “se os requisitos para uma segmentação eficaz forem atendidos, a empresa terá muitos benefícios”.

Dessa forma Hutt (2002, p.163-164) destaca três benefícios possíveis para uma boa segmentação:

1. “A mera tentativa de segmentar o mercado organizacional força o profissional de marketing a estar mais atento às necessidades específicas dos segmentos dos clientes”.
2. “O conhecimento das necessidades de um determinado segmento de mercado ajuda esse profissional a concentrar esforços no desenvolvimento de produtos e de estratégias de preços lucrativas, na seleção dos canais de distribuição [...], na criação e direcionamento de mensagens publicitárias, bem como no treinamento e desenvolvimento das equipes de vendas”.
3. “A segmentação de mercado dá ao profissional de marketing as diretrizes que têm valor significativo na alocação de recursos de marketing. As empresas sempre atendem a múltiplos segmentos de mercado e devem monitorar continuamente a atratividade relativa e o desempenho desses segmentos”.

Assim Hutt (2002, p.164) conclui que “a segmentação de mercado fornece uma unidade básica de análise para o planejamento e controle de marketing”.

### 3.2.4 – Bases para segmentação do mercado industrial

Para Kotler (2000 p.293) os mercados empresariais ou industriais podem ser segmentados usando algumas variáveis empregadas na segmentação do mercado consumidor, como as variáveis geográficas, os benefícios procurados e o índice de utilização. Os mercados empresariais podem ainda utilizar várias outras variáveis.

Kotler (2000, p.293) citando que Bonoma e Shapiro “propuseram segmentar o mercado empresarial a partir das variáveis demográficas, operacionais, abordagens de compras, fatores situacionais e características pessoais”. “As variáveis demográficas são as mais importantes, seguidas pelas variáveis operacionais. As características pessoais do comprador são as variáveis de menor importância”.

Outras abordagens relacionadas às bases de segmentação do mercado industrial são tratadas por Hutt (2002, p.164) onde “o mercado organizacional ou industrial pode ser segmentado em várias bases, classificadas de maneira ampla em duas categorias principais: macro-segmentação e micro-segmentação”.

Ainda Hutt (2002, p.164-165) esclarece que “a macro-segmentação concentra-se nas características e na situação da organização compradora, dividindo o mercado em características organizacionais, como tamanho, localização geográfica, classificação SIC [...] e estrutura organizacional. [...] a micro-segmentação, ao contrário, exige um alto grau de conhecimento de mercado, concentrando-se nas características das unidades de tomada de decisões dentro de cada macro-segmento – incluindo os critérios de decisão de

compras, a importância percebida da compra e as atitudes em relação ao vendedor”.

Cobra (1997, p. 74) entende que “a tarefa de identificação de um grupo de consumidores ou de utilizadores industriais requer a análise através de algumas bases conhecidas e outras novas de segmentação de mercado. Pois as mudanças sociais, as mudanças de hábitos de compra, nos estilos de vida e no comportamento em geral dos consumidores, por razões econômicas, de clima, de ciclo de vida de produtos entre outras exigem uma sofisticação crescente de tecnologia de pesquisa”.

Cobra (1997, p.74) descreve as bases mais conhecidas para segmentação de mercado:

Váriaveis	Descrição das variáveis de segmentação
1. Localização geográfica	a. limites políticos - regiões, estados e municípios b. área comercial - polarização comercial
2. Características demográficas	a. idade, sexo, estado civil, raça, religião, tamanho da família
3. Características socioeconômicas	a. renda - classes econômicas (A, B, C, D e E) b. ocupação - setor de atividades da população c. educação - grau de escolaridade por faixa etária
4. Características psicológicas	a. personalidade - tipos de personalidade b. atitudes - favoráveis: alto uso do produtos; desfavoráveis: baixo uso do produto c. estilos de vida - atividades, interesses, opiniões ou valores
5. Características relativas ao atributo do produto	a. benefícios - benefício buscado pelo consumidor b. configuração espacial - posicionamento gráfico do produto c. lealdade de marca - proporção de compra, preferência de marca d. tempo de compra - conservador ou inovador e. amplitude de modelos - por linha de produtos e por variedade de modelo f. durabilidade - tempo útil de uso g. utilizador final - características do usuário e suas expectativas de desempenho do produto
6. Características comportamentais do consumidor	a. processo e a ocasião de compra - normal ou especial b. quando as compras são feitas - semanal, mensal, etc. c. a taxa de uso do produto - baixa, média ou alta d. as razões de compra - utilidade, óbvia, psicológicas e. conhecimento na compra - nenhum ou pouca informação f. lealdade na compra - nenhuma, média, forte, total g. hábitos sócio-culturais - estratificação por tipo de hábito h. motivos de compra - necessidade real, status i. Influência de compra - quem usa o produto, quem compra j. benefícios buscados na compra - economia, conveniência k. como a compra é feita - por impulso ou por marca, frequência
7. Características relativas ao benefício buscado pelo consumidor	a. satisfação sensorial - estratificação por tipo - prazer, aventura b. atual - estratificação social - status c. psicológico - tipos de reações - posse, aceitação social d. durabilidade/qualidade - tipos de expectativas de desempenho
8. Características relativas ao ramo de marketing (atividades)	a. tipo de atividade - por setor de negócios b. tipo de distribuição ao consumidor - canais de distribuição c. tipos de compradores - classificação por estilos e processos de compra d. geográfica - por agrupamento setorial/geográfica e. tamanho do usuário - curva ABC de clientes
9. Características relativas ao marketing <i>mix</i>	a. preço - por faixa de preço b. marca - por grau de prestígio das marcas c. promoção de vendas - por tipo de promoção oferecida d. merchandising - por tipo de instrumento de persuasão e. publicidade - por tipo de caracterização do uso do produto f. esforço de vendas - por tipo de caracterização do uso do produto g. canal de distribuição - por tipo de canal

Fonte: Adaptado de Cobra (1997)

Tabela 1 – Bases para segmentação de mercado

Tendo em vista que o foco desse trabalho está relacionado à segmentação de mercado baseada na classificação SIC (Standard Industrial Classification), ou seja, uma abordagem direcionada aos ramos de atividades em que a empresa atua, procuramos nos ater mais detidamente a esse tópico oito, no qual Cobra (1997, p. 98) procura descrever: “a segmentação de mercado para serviços ou para produtos industriais exige uma compreensão do

que o produto ou serviço é, para que serve e o que os compradores buscam nele. Isto envolve um perfeito conhecimento do ramo de negócios ao qual o produto ou serviço se destina”.

### **3.2.5 – Classificação dos mercados industriais**

Segundo Siqueira (1997, p.18) para “um completo entendimento do mercado industrial ou mercado de negócios requer um exame mais minucioso dos diferentes clientes industriais”.

O entendimento nesse caso consiste na classificação dos clientes industriais em categorias, que com base nos estudos de Siqueira, são as seguintes:

#### **Tipos de clientes industriais**

1. **Empresas industriais e comerciais** – nacionais, internacionais ou globais e consistem em:

- a. Canais indiretos de distribuição – revenda de produtos industriais;
- b. Fabricantes de equipamento original – produtores e montadores de bens industriais;
- c. Usuários – compradores de produtos e serviços industriais que são usados em apoio às atividades industriais.

2. **Organizações governamentais** – unidades dos poderes executivo, legislativo e judiciário em seus níveis federal, estadual e municipal.

**3. Instituições diversas com ou sem fins lucrativos** - tais como escolas, universidades, hospitais, igrejas, sindicatos, partidos políticos, organizações beneficentes, etc.

#### **Classificações gerais dos mercados industriais:**

Segundo Cobra (1997, p. 99) “através da análise dos tipos de atividades de negócios existentes, pode esboçar-se um quadro setorial que permita uma segmentação adequada de mercado. E isto envolve a identificação de compradores atuais e potenciais para produtos e serviços existentes e para novos”.

Nesse sentido Catelli et. Al. (1999, p.43) exemplificam que: “a indústria automobilística constitui um ciclo econômico que agrega uma imensa variedade de recursos, que são oferecidos por diversas empresas às montadoras, as quais repassam seus produtos às concessionárias, e estas, por sua vez, distribuem-nos até os consumidores finais. Cada uma dessas entidades atua em determinado estágio desse ciclo, ou seja, no segmento de autopeças, de montadores, de concessionárias, etc.”.

Dessa forma Cobra (1997, p. 99) cita que a partir da classificação das atividades de negócios, feita pelo IBGE, pode-se encontrar diversas outras subclassificações. Por isso, entende-se que, segundo essas observações, a classificação geral dos mercados pode ser observada abaixo:

## **Classificações gerais dos mercados:**

### **1. SETOR PRIMÁRIO**

- a. Mineração
- b. Agricultura
- c. Pesca
- d. Pecuária
- e. Atividades extrativas em geral

### **2. SETOR SECUNDÁRIO**

- a. Indústria de construção
- b. Indústria manufatureira
- c. Indústrias artesanais
- d. Indústrias de transformação em geral

### **3. SETOR TERCIÁRIO**

- a. Comércio
- b. Bancos
- c. Transportes e comunicação
- d. Serviços em geral

## **Classificação das atividades econômicas segundo o IBGE (Instituto Brasileiro de Geografia Estatística)**

Para uma melhor compreensão no que se refere à maneira de como é elaborado esse tipo de classificação, destacam-se os pontos principais de que tratam o tema e que se encontram na homepage do IBGE no endereço <http://www.ibge.org.br>.

Segundo o entendimento do IBGE “as classificações de atividades econômicas são construídas para organizar as informações das unidades produtivas e institucionais com o objetivo de produzir estatísticas dos

fenômenos derivados da sua participação no processo econômico, a partir de ordenamento que privilegia a identificação de segmentos homogêneos quanto à tecnologia, mercado e organização de produção”.

Publicada no Diário Oficial da União, em 26/12/94, a Classificação Nacional de Atividades Econômicas – CNAE - é o resultado de trabalho coordenado pelo IBGE com participação de diversas entidades públicas e privadas envolvidas com cadastros e informações de agentes econômicos, orientados para ampla revisão das classificações adotadas até então dentro dos seguintes objetivos:

- a) Atualização do sistema classificatório de forma a melhor refletir a estrutura produtiva do País, guardando, ao mesmo tempo, compatibilidade com a classificação-padrão internacional e garantindo, desta forma, a comparabilidade internacional;
- b) Definição de uma classificação-padrão de atividades econômicas para uso generalizado pelos produtores de informações econômicas do País, abrangendo tanto o sistema estatístico como os registros administrativos, com vista à articulação das informações provenientes de diferentes fontes.

Por isso, a Classificação Nacional das Atividades Econômicas - CNAE tomou como ponto de partida a International Standard Industrial Classification - *ISIC*, terceira revisão (REV 3), preconizada pelas Nações Unidas como instrumento de harmonização na produção e disseminação de estatísticas econômicas no nível internacional.

Com isso percebe-se uma tentativa de uniformização aos padrões internacionais de classificação industrial promovida pelas entidades econômicas ligadas tanto ao governo quanto às entidades privadas.

### **Classificação dos setores industriais segundo a codificação SIC (Standard Industrial Classification)**

Segundo a homepage da North America Industrial Classification System (NAICS) a codificação SIC utilizada desde 1930, foi desenvolvida pelo Comitê Interdepartamental de Estatística Industrial, cuja meta foi desenvolver um plano de classificação de vários tipos de dados estatísticos da indústria e promover a adoção geral de tal classificação como uma classificação padrão do Governo Federal. A Lista das Indústrias de produção foi publicada em 1938, e a Lista das Indústrias classificadas como não produção completada em 1939, tornaram-se a primeira Classificação Industrial Padrão (*SIC em inglês*) nos Estados Unidos.

O objetivo da classificação industrial era promover uniformidade e comparabilidade dos dados coletados e publicados pelas agências do Governo dos Estados Unidos.

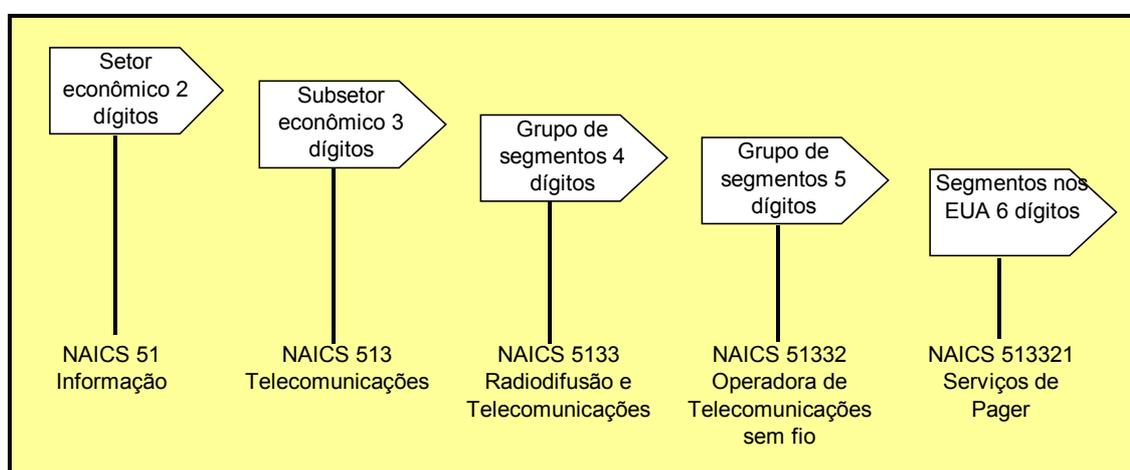
Em Abril de 1997, com objetivo de proceder a uma revisão nas classificações SIC, o NAICS introduz um novo sistema de classificação industrial, dando uma maior amplitude dos setores, incluindo nesse caso, empresas de serviços, o que não era muito bem identificado no sistema anterior. Uns dos objetivos também é tornar a classificação mais flexível, antecipando o aumento da globalização e provendo uma acentuada

comparabilidade entre as indústrias que compõe o Acordo Norte-Americano de Livre Comércio (NAFTA), isto é, o Canadá, o México e o próprio Estados Unidos.

Hutt (2002, p.55) vislumbra grandes oportunidades ao lembrar que “os profissionais de marketing podem ter grandes idéias de estratégia ao identificar as necessidades e requisitos dos diferentes tipos de empresas comerciais ou clientes organizacionais”.

Por isso, Hutt (2002, p.55) entende que “o NAICS é uma ferramenta valiosa para identificação de novos clientes e para dirigir os esforços para segmentos lucrativos de compradores de negócios”.

Fazendo um paralelo com o modelo de classificação do IBGE, Hutt (2002, p. 56) mostra como é a estrutura do sistema norte-americano de classificação industrial, conforme figura abaixo:



Fonte: Hutt (2002, p.56)

Figura 10 – Sistema norte-americano de classificação industrial

Por outro lado, Siqueira (1997, p.30) levanta a questão da relatividade da classificação dos mercados industriais, uma vez que “o fator-chave na inclusão de um produto ou serviço industrial em uma categoria da

classificação depende da utilização que o usuário industrial dará ao produto ou serviço em conexão com a sua atividade produtiva”.

Dessa forma, Siqueira (1997, p.30) exemplifica considerando as possibilidades de utilização de uma lata de tinta ou verniz por diversos consumidores. “Para o fazendeiro, esse bem industrial seria um suprimento de manutenção e conserto; para o fabricante de móveis, poderia ser tanto um material componente como um suprimento de manutenção, dependendo de o produto entrar ou não no produto final (móvel)”.

Dada essas condições, Siqueira (1997, p.30) alerta que “o fato de que certo item industrial poder ser classificado de diferentes maneiras por diversos clientes em potencial tem sérias implicações para o fabricante de bens industriais, especialmente se ele deseja servir dois ou mais grupos de consumidores. Se esses compradores vêem o mesmo produto físico de modo diverso, eles também podem querer comprá-lo de maneira diferente”.

Por outro lado e independentemente da questão da relatividade levantada por Siqueira, Hutt (2002, p.55) esclarece que o importante na identificação da classificação industrial padrão é que “cada fábrica ou estabelecimento de negócio recebe um código que reflete o principal produto produzido naquele local”, portanto minimizando eventuais problemas de entendimento quanto à identificação dos clientes potenciais.

### **3.2.6 – SELEÇÃO E AVALIAÇÃO DOS SEGMENTOS DE MERCADO-ALVO**

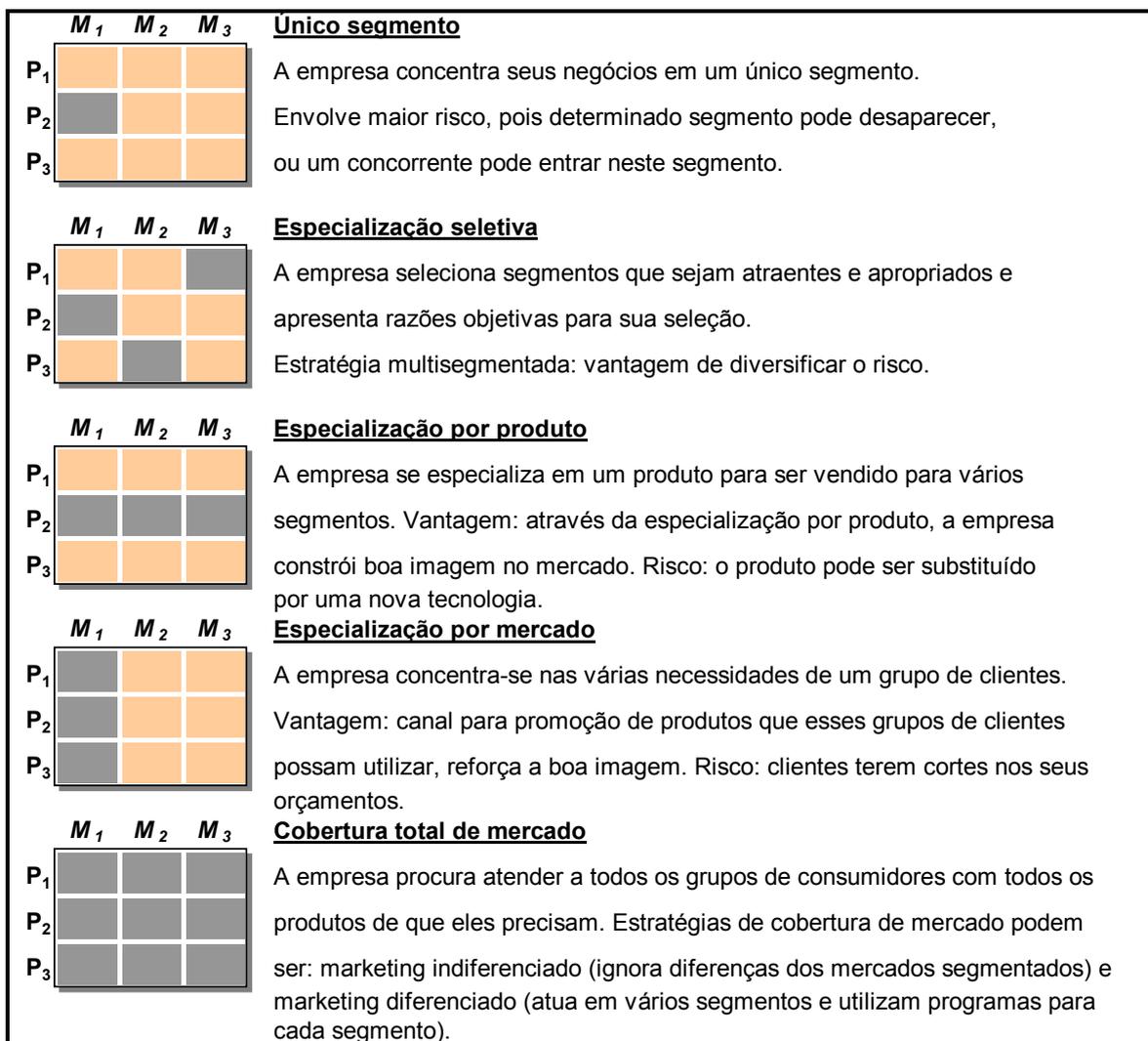
Kotler (2000, P.296) entende que “uma vez que a empresa tenha identificado suas oportunidades de segmento de mercado, deve decidir, quantos e quais segmentos quer atingir”.

#### **AVALIAÇÃO DOS SEGMENTOS DE MERCADO**

Segundo Kotler (2000, p.296) “ao avaliar diferentes segmentos de mercado, a empresa deve examinar dois fatores: a atratividade global do segmento e os objetivos e recursos da empresa. Primeiramente, ela deve perguntar se o segmento potencial possui características que o tornam atrativo, como tamanho, crescimento, aproveitamento, economias de escala e baixo risco. Em segundo lugar, a empresa deve considerar que o investimento em um segmento deve estar de acordo com seus objetivos e recursos. Alguns segmentos atraentes podem ser rejeitados se não estiverem de acordo com os objetivos de longo prazo da empresa ou se ela não tiver uma ou mais competências necessárias para oferecer um produto de valor superior”.

#### **SELEÇÃO DOS SEGMENTOS DE MERCADO**

Kotler (2000, p.296-297) entende que uma vez avaliado os diferentes segmentos, “a empresa deve considerar cinco modelos de seleção de mercado-alvo”, como podemos observar na figura abaixo:



Fonte: Adaptado de: (Kotler, 2000)

Figura 11 – Cinco padrões de seleção de mercado-alvo

### 3.2.7 – Objetivos e estratégias das unidades de negócios

Kotler (2000, p. 89) lembra que “a maioria das empresas opera vários negócios e freqüentemente os definem em termos de produtos: estão no negócio de automóveis ou no negócio de réguas de cálculo. LEVITT, no entanto, demonstrou que definir um negócio pelo mercado em que ele atua é melhor que defini-lo pelos seus produtos”.

Segundo Kotler (2000, p. 90) “um negócio pode ser definido em três dimensões: *grupos de clientes, necessidades de clientes e tecnologia*”.

Ainda Kotler (2000, p. 90) “cada UEN (unidade estratégica de negócio) tem três características”:

1. É um negócio isolado ou um conjunto de negócios relacionados que pode ser planejado separadamente do restante da empresa;
2. Tem seu próprio grupo de concorrentes;
3. Tem um gerente responsável pelo planejamento estratégico e pelo desempenho, e que controla a maioria dos fatores que afetam os lucros.

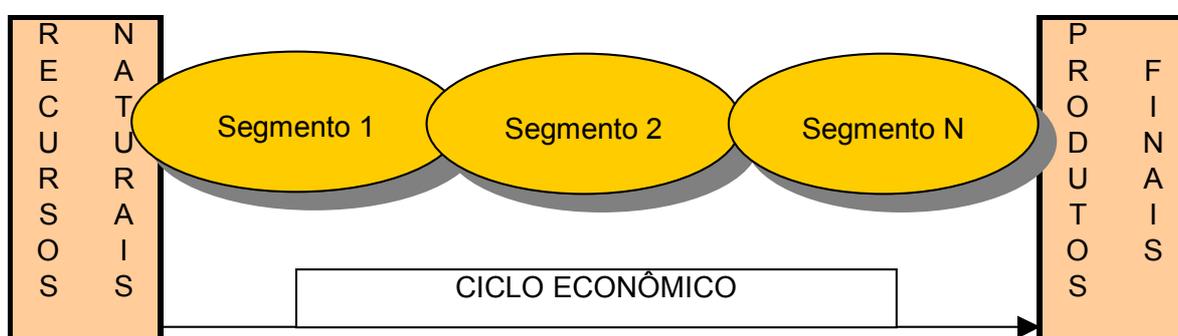
Porter (1989, p. 213) trata essa questão sob a ótica da segmentação da indústria que consiste na “divisão de uma indústria em subunidades com a finalidade de desenvolver a estratégia competitiva”.

Ainda Porter (1989, p.213) faz algumas considerações com relação às diferenças básicas entre a segmentação de mercado e a segmentação da indústria. Primeiramente, “a segmentação de mercado diz respeito à identificação de diferenças nas necessidades do comprador e no seu comportamento de compra, [...] a segmentação de mercado tende a enfatizar as atividades de marketing na cadeia de valores”.

Por outro lado, Porter (1989, p.213) observa que “a segmentação da indústria combina o comportamento de compra do comprador com o comportamento dos custos, não só os custos de produção como os custos para atender compradores diferentes. Esta segmentação da indústria abrange a cadeia de valores inteira”.

Nesse sentido Catelli (1999, p.44) inicia sua abordagem dizendo que nos diversos estágios do ciclo econômico, as entidades: fornecedores, clientes, concorrentes, consumidores formam uma *cadeia de relacionamentos*.

A figura 12 abaixo demonstra a idéia de Catelli (1999, p.44), onde um ciclo econômico, formado por diversos “elos”, compõe-se de diversos segmentos.



Fonte: Catelli (1999, p.44)

Figura 12 - Ciclo econômico e segmentos

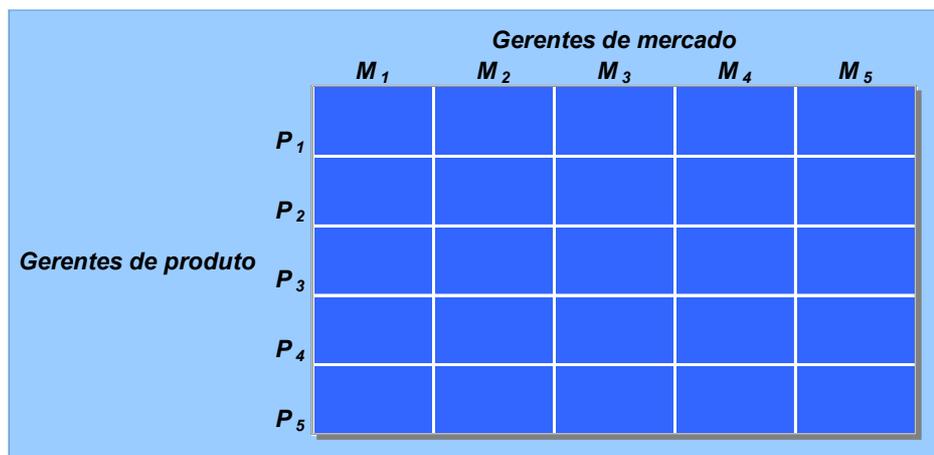
Analisando a figura acima, Catelli (1999, p.44) considera que a “eficácia de um ciclo econômico, que se refere ao atendimento de necessidades dos consumidores de seus produtos/serviços, depende fundamentalmente da eficácia de cada segmento, assim como a eficácia de um segmento é determinada pela eficácia das entidades que o compõem, bem como das demais entidades com que estas se relacionam”.

Dessa forma Catelli (1999, p.44) alerta que a “maximização dos resultados de determinado segmento, em detrimento de outro, pode não conduzir o todo a um nível maior de eficácia – o que requer considerar-se a noção de otimização de resultados”.

Ainda Catelli (1999, 46) lembra que “a visão de segmento desperta a atenção da empresa para as oportunidades e ameaças que possam surgir em mercados alternativos de recursos/produtos demandados/gerados internamente, evidenciando que a capacidade de competição da empresa determina tanto suas condições de continuidade quanto das atividades internas”.

### **Organização matricial (por gerência de produto /mercado)**

Segundo Kotler (2000, p.706) “as empresas que fazem muitos produtos dirigidos a muitos mercados tendem a adotar a organização matricial”, como podemos ver no exemplo da figura 13 abaixo:



Fonte: (Kotler, 2000)

Figura 13 – Sistema matricial por gerência de produto/mercado

Na visão de Kotler (2000, p.706-707) “o problema é que esse sistema é dispendioso e freqüentemente cria conflitos. Há o custo das funções de apoio a todos os gerentes. Há também perguntas a respeito de onde deveriam residir a autoridade e a responsabilidade. Existem dois dilemas principais, entre muitos outros”:

1. “Como a força de vendas deveria ser organizada? – [...] a orientação de marketing favorece a organização da força de vendas por mercados, não por produtos”.
2. “Quem deveria estabelecer os preços para um produto ou um mercado específico?” – Na opinião de Kotler, “os gerentes de produto, no entanto, deveriam manter a autoridade final sobre o preço”.

Ainda Kotler (2000, p.707) lembra que “no início da década de 80, algumas empresas haviam abandonado a gerência matricial, mas esse tipo de organização voltou à cena e está florescendo hoje sob a forma de *equipes de negócios* compostas por especialistas em regime de dedicação exclusiva que se reportam ao chefe da equipe. A principal diferença é que as empresas fornecem hoje o contexto adequado para uma matriz ter sucesso – uma ênfase em organizações com equipes achatadas e enxutas focalizadas nos processos de negócios que atravessam horizontalmente muitas funções”.

Segundo Kotler (2000, p.707) “à medida que empresas com múltiplos produtos servindo a múltiplos mercados crescem, freqüentemente convertem seus maiores grupos de produtos ou de mercado em divisões separadas. As divisões criam seus próprios departamentos e serviços, o que levanta a questão de quais serviços e atividades de marketing deveriam ser mantidos na sede corporativa”.

Com base nessas abordagens, “as empresas têm obtido diferentes respostas para essa pergunta”, segundo Kotler.

- a) *“Nenhum marketing corporativo – [...] cada divisão tem seu próprio departamento de marketing”*.
- b) *“Marketing corporativo moderado – algumas empresas têm uma pequena equipe de marketing corporativo responsável por algumas funções, principalmente (1) assessorar a alta administração, com avaliações de oportunidades globais; (2) fornecer consultoria às divisões quando solicitada; (3) ajudar as divisões que têm uma atividade de marketing pequena ou inexistente e (4) promover a orientação de marketing para toda a empresa”*.
- c) *“Marketing corporativo forte – algumas empresas têm uma equipe de marketing corporativo que, além de realizar as atividades mencionadas anteriormente, fornece também vários serviços de marketing para as divisões, como serviços de propaganda especializada, promoção de vendas, pesquisas de marketing, [...]”*.

Na avaliação de Kotler (2000, p.707) as empresas não têm preferência por nenhum desses modelos. “A contribuição potencial de uma equipe de marketing corporativo varia nos diferentes estágios da evolução de uma empresa. A maioria das empresas começa com uma atuação pequena de marketing em suas divisões e freqüentemente estabelece uma equipe corporativa para reforçar o marketing nas divisões [...]. À medida que as divisões reforçam seu marketing, o marketing corporativo tem menos a lhes oferecer. Algumas empresas decidem então que o marketing corporativo cumpriu sua missão e então eliminam o departamento”.

### **3.3. – Fatores restritivos à segmentação de mercado**

O processo de segmentação de mercado se torna complexo, na medida em que vários fatores contribuem para o pouco entendimento dos conceitos aplicados na segmentação, bem como a possibilidade de sua utilização de forma mais ampla.

Siqueira (1997, p.164) em seus estudos relaciona uma série de fatores que restringem a segmentação de mercado, no entanto, eles servem como um alerta para os profissionais do marketing industrial, no sentido de que eles possam investigar mais a fundo esses fatores, na tentativa de minimizar seus impactos negativos e assim conduzir os trabalhos de forma mais produtiva.

A tabela 2 abaixo demonstra um resumo dos principais fatores restritivos à segmentação de mercado estudadas por Siqueira:

Fatores restritivos	Comentários
1. Falta de orientação para o mercado	Em geral, as empresas tendem a se orientar para a produção, o produto e a tecnologia. Empresas que julgam não ser relevante a segmentação por não visualizarem seus benefícios.
2. Mercados e consumidores industriais	Dificuldade em encontrar grupos de consumidores com necessidades homogêneas. Os benefícios procurados dependem menos de características socioeconômicas e mais do uso final do produto.
3. Particularidades dos mercados e consumidores industriais	A concentração geográfica de consumidores industriais tendem a estar dispersas (regional e internacionalmente).
4. Características peculiares dos produtos industriais	Múltiplos usos para os produtos industriais, dificulta a procura por segmentos com comportamentos similares. Outro fator limitativo é a marca dominante, a vantagem competitiva é tão ampla que contraindica uma segmentação diferenciada.
5. Problemas de identificação e seleção de mercados-alvo	Um problema importante de segmentação industrial é identificar em quais mercados atuar, bem como determinar o número de segmentos a serem escolhidos. Outra restrição é a seleção das bases para segmentação, pois o número de variáveis é muito grande.
6. Concorrência nos segmentos de mercado industrial	O setor industrial das grandes economias desenvolvidas e até das emergentes costuma ser dominado por dois grupos de tamanhos equivalentes em termos de valor agregado: o setor corporativo (grandes empresas) e o setor competitivo (pequenas empresas)
7. Segmentação de mais ou de menos	As empresas podem se encontrar em duas situações extremas: primeiro: podem não ter identificado um número adequado de segmentos - se a técnica não tenha sido focada corretamente. Segundo: as empresas industriais dividem o mercado em um número muito grande de segmentos - dificultando a análise estratégica em face a uma montanha de dados.
8. Pesquisa de segmentação do mercado industrial	As pesquisas de segmentação de mercado ainda apresentam questões conceituais e metodológicas não resolvidas. A coleta e a análise das variáveis de micro-segmentação não é somente difícil, como também leva tempo e custa dinheiro (Wind/Cardozo). Falta foco nas pesquisas de segmentação.
9. Prática de segmentação e modelos normativos	A segmentação industrial como preconizada pelos acadêmicos quase não é usada. Muitas empresas industriais segmentam seus mercados mais por intuição do que por meio sólido planejamento de marketing. O aspecto mais difícil de qualquer projeto de segmentação de mercado é a tradução dos achados do estudo de segmentação em resultados para a estratégia de marketing. Nos modelos normativos de segmentação industrial para que os requisitos gerenciais não são considerados.
10. Diferença entre a prática de segmentação de mercado e os modelos normativos	Os modelos normativos de segmentação são diferentes do que se faz no mundo real. Para Wind, entender o que fazem os gerentes de marketing industrial e as dificuldades de tornar operacional a segmentação é o primeiro passo para reavaliar uma teoria normativa de segmentação de mercado. Os modelos de segmentação industrial falham em correlacionar segmentos de mercado com as variáveis de decisão do composto de marketing.
11. Falta de comprometimento dos escalões superiores com a segmentação de mercado	Em situações de mercado pouco competitivos ou em ocasiões em que a procura se mostra muito acima da oferta, a alta administração, normalmente, não se interessa muito pela segmentação de mercado. As empresas industriais, em geral, estão mais orientadas para o produto, a produção e a tecnologia do que para o mercado.
12. Literatura sobre a segmentação de mercado industrial	Outra restrição relativa à segmentação industrial é a carência de títulos sobre o tema. Para Wind, os estudos de segmentação são, em sua maioria, dirigidos ao mercado de bens de consumo.

Fonte: Adaptado de Siqueira (1997)

Tabela 2 – Fatores restritivos à segmentação de mercado industrial

### **3.4. – Fatores contributivos à segmentação de mercado**

Siqueira (1997, p.212) aborda a questão da necessidade de segmentar os mercados raciocinando da seguinte forma: “as atividades dos mercados industriais, quer nacionais quer globais, impõem às empresas melhor conhecimento dos ambientes de mercado, compreensão mais detalhada do comportamento de compra do comprador industrial, levantamento mais preciso das necessidades, objetivos e estratégias das empresas industriais e, ainda, alternativas de ação para fortalecer a capacidade competitiva”.

Em função das condições de competitividade em que as empresas estão inseridas e preocupadas que estão com a lucratividade de suas operações, Siqueira (1997, p.216) relaciona os fatores que contribuem para a segmentação do mercado industrial e que vão auxiliar a empresa no alcance dos resultados esperados. Entre os fatores citados na tabela 3 abaixo estão:

Fatores contributivos	Comentários
1. Torna operacional o conceito de marketing	A empresa orientada para o mercado foca sua atenção nas necessidades dos clientes-alvo. O processo que envolve a segmentação; objetivos, estratégias, seleção e desenvolvimento dos perfis dos segmentos-alvo contribuem para pôr em prática a idéia de conceito de marketing.
2. Evita a inércia de marketing	O conceito e a aplicação da segmentação obriga a empresa a ficar atenta às variações das necessidades e dos desejos dos mercados industriais e às ações competitivas realizadas nesses segmentos.
3. Facilita a elaboração de estratégias de marketing	Prioriza a escolha estratégica de segmentos com a finalidade de se obter vantagem competitiva. A decisão é em quantos e em quais segmentos de mercado competir. Desenvolvimento de perfis de segmentos e posicionamento competitivo.
4. Permite melhor planejamento de marketing	A segmentação de mercado ajuda na fixação mais precisa dos objetivos de marketing e conduz a uma alocação mais eficiente dos recursos de marketing.
5. Contribui para conhecer melhor as oportunidades de marketing	Marketing não é apenas vender e fazer propaganda, mas também um processo de pesquisa e aproveitar as melhores oportunidades de mercado. A segmentação permite melhor conhecimento dos consumidores quando identifica necessidades e benefícios procurados.
6. Aprimora as capacidades gerenciais	A segmentação de mercado aprimora a pesquisa de mercados, o processo decisório sobre quantos e quais segmentos escolher, força a repartir melhor os recursos entre as variáveis de decisão de marketing, requer estudo de considerações sobre a implantação e o controle do esforço de marketing para atingir os objetivos estratégicos.
7. Contribui para aperfeiçoar o desenvolvimento de estratégias competitivas	A segmentação de mercado permite que a empresa vendadora examine e analise as necessidades de cada segmento diante das ofertas competitivas e ajuda a conhecer a estrutura competitiva com a qual a empresa se defronta.
8. A segmentação de mercado contribui para uma melhoria dos resultados operacionais de marketing	Embora ainda não existam demonstrações concretas, diversos estudiosos evidenciaram a importância da segmentação de mercado na obtenção de melhores resultados de marketing. As empresas podem usar a segmentação para aumentar as vendas, os lucros e o retorno sobre o investimento.
9. A segmentação de mercado contribui para a melhoria na formulação de programas de marketing	A segmentação de mercado aumenta o sucesso de novos produtos lançados nos segmentos, possibilita melhores decisões de preços e distribuição de produtos, melhora a comunicação com os mercados e possibilita venda industrial mais eficiente.

Fonte: Adaptado de Siqueira (1997)

Tabela 3 – Fatores contributivos à segmentação do mercado industrial

### 3.5. – O relacionamento do marketing com outros departamentos

Kotler (2000, 707) entende que “em princípio, todos os departamentos empresariais deveriam interagir harmoniosamente para alcançar os objetivos globais da empresa. Na prática, no entanto, as relações interdepartamentais são freqüentemente caracterizadas por rivalidades e desconfianças profundas”.

Alguns conflitos, segundo Kotler (2000, p.708), “surgem de diferenças de opinião quanto ao que é melhor para os interesses da empresa,

alguns do conflito de interesses entre o bem-estar do departamento e o bem-estar da empresa e alguns de estereótipos e preconceitos despropositados”.

Kotler (2000, p.708) através da tabela 4 abaixo mostra as preocupações mais comuns do departamento de marketing em relação aos outros departamentos:

<p>Pesquisa e Desenvolvimento (P&amp;D)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Lançamento de novos produtos é frequentemente prejudicado por relações fracas de trabalho entre os departamentos de P&amp;D e marketing.</li> <li>• P&amp;D - possui cientistas e tecnólogos que se orgulham da curiosidade científica e do isolamento, gostam de trabalhar em problemas técnicos desafiadores sem muita preocupação com os resultados imediatos da venda.</li> <li>• Marketing e vendas possuem pessoas orientadas para o negócio, gostam de ter muitos produtos que possam impulsionar as vendas e sentem-se compelidos a prestar atenção aos custos dos produtos.</li> </ul>
<p>Engenharia</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Engenharia – responsável por encontrar maneiras práticas de projetar novos produtos e novos processos de produção, estão interessados em obter qualidade técnica, economia de custos e simplicidade de produção.</li> <li>• Para os engenheiros, o pessoal de marketing quer “enfeites” nos produtos em vez da qualidade intrínseca. É comum acharem que o pessoal de marketing é tecnicamente inapto. Esses problemas são minimizados quando os executivos de marketing têm o conhecimento de engenharia de produto.</li> </ul>
<p>Compras</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• São responsáveis pela obtenção dos materiais e componentes nas quantidades corretas, com a qualidade ideal e ao menor custo possível.</li> <li>• Para os compradores, os executivos de marketing forçam a produção de vários modelos diferentes em uma linha de produtos, o que exige a compra de menores quantidades de muitos itens. Também não gostam da imprecisão das previsões do marketing, que os obriga a fazer encomendas às pressas com preços desfavoráveis.</li> </ul>
<p>Produção</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• São responsáveis pela perfeita operação da fábrica para fazer os produtos certos, nas quantidades certas, no prazo certo, com o custo certo. O meio deles é a fábrica, com seus conseqüentes problemas de defeitos em máquinas, estoques e conflitos de mão-de-obra.</li> <li>• Para eles, os profissionais de marketing não</li> </ul>

	<p>compreendem bem a economia ou a política da fábrica.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Os profissionais de marketing se queixam de insuficiente capacidade, atrasos na produção, controle de qualidade deficiente e mau atendimento ao cliente.</li> </ul>
Finanças	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Os executivos de finanças orgulham-se de serem capazes de avaliar as implicações, para o lucro, de diferentes ações de negócios.</li> <li>• Os executivos de marketing pedem orçamentos substanciais para propaganda, promoção e força de vendas, sem serem capazes de provar quanta receita essas despesas produzirão.</li> </ul>
Contabilidade	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Os contadores vêem o pessoal de marketing como relaxado, por não fornecer relatórios de vendas no prazo. Desaprovam os negócios especiais que os vendedores fazem com os clientes porque eles exigem procedimentos contábeis especiais.</li> <li>• Os profissionais de marketing não gostam da maneira como os contadores alocam os custos fixos a diferentes produtos na linha. Os gerentes de marca podem achar que sua marca é mais lucrativa do que parece, e o problema é atribuir um custo fixo muito alto. Eles gostariam também que a contabilidade preparasse relatórios especiais sobre as vendas e a rentabilidade por segmentos, clientes importantes, produtos individuais, canais, territórios, tamanho de pedidos, etc.</li> </ul>
Crédito	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Os profissionais de crédito avaliam a situação de crédito dos clientes potenciais e negam ou limitam o crédito aos mais dúbios. Acham que os profissionais de marketing querem vender para qualquer um.</li> <li>• Os profissionais de marketing, por sua vez, freqüentemente sentem que os padrões para concessão de crédito são muito rigorosos. Acham que se a empresa não tem maus pagadores isso significa que ela perdeu muitas vendas e lucros. Acham que trabalham demais para encontrar clientes para depois ouvir que eles não são bons o suficiente para comprar da empresa.</li> </ul>

Fonte: Kotler (2000)

Tabela 4 – Relacionamentos do marketing com outros departamentos

### 3.6. – Lucratividade do marketing

Na avaliação de Kotler (2000, p.719) “as empresas claramente precisam avaliar a rentabilidade de seus produtos, territórios, grupos de

clientes, segmentos, canais comerciais e tamanhos de pedidos. Essa informação ajudará a gerência a determinar se alguns produtos ou atividades de marketing deveriam ser expandidos, reduzidos ou eliminados”.

Hutt (2002, p.383) considera que “a essência do controle de lucratividade é descrever onde a empresa está ganhando ou perdendo dinheiro em termos de segmentos importantes para seus negócios. Um **segmento** [...] pode ser um segmento de clientes, linhas de produtos, territórios ou estruturas de canal”.

Hutt (2002, p. 384) abordando a questão da lucratividade por segmento de mercado afirma que “relacionar receitas de vendas e custos de marketing aos segmentos de mercado melhora o processo de tomada de decisões”.

Ainda Hutt (2002, p.384) enfatiza que “o controle de lucratividade, um pré-requisito para planejar e implantar a estratégia exige informações rigorosas. Para ser eficaz, a empresa precisa de um sistema de informação de contabilidade de marketing”.

E isto parece uma tendência no mundo dos negócios quando Oliver (1999, p.23) insere a importância da segmentação frente à globalização dos mercados e à tecnologia da informação afirmando que “nos negócios, a globalização atinge mais que a fabricação, marketing e distribuição de produtos e serviços pelo mundo. Ela é um novo modo de pensar. É a abordagem para resolver as necessidades dos consumidores, não importando em qual parte do mundo residam. É a segmentação dos mercados em nível mundial e o deslocamento em direção às redes integradas e aos padrões globais. E é a fonte de capital, pessoal, tecnologias e idéias de qualquer parte do mundo”.

Kotler (2000, p.719) por sua vez, procura exemplificar demonstrando as etapas da análise de lucratividade do marketing considerando o seguinte modelo:

“O diretor de marketing de uma empresa que fabrica cortadores de grama quer determinar a lucratividade da venda de seus cortadores por meio de três tipos de canais de varejo: lojas de ferragens, lojas de produtos para jardinagem e lojas de departamentos. O demonstrativo de resultados da empresa é apresentado na figura a seguir”:

Vendas		60.000
Custos dos produtos vendidos		<u>39.000</u>
Margem bruta		21.000
Despesas		
Salários	9.300	
Aluguéis	3.000	
Suprimentos	3.500	
		<u>15.800</u>
Lucro Líquido		<u><u>USD 5.200</u></u>

Fonte: Kotler (2000)

Figura 14 – Um demonstrativo simplificado de resultados

Despesas	Total	Vendas	Propaganda	Embalagem e expedição	Faturamento e cobrança
Salários	9.300	5.100	1.200	1.400	1.600
Aluguel	3.000	--	400	2.000	600
Suprimentos	3.500	400	1.500	1.400	200
	<u>USD 15.800</u>	<u>USD 5.500</u>	<u>USD 3.100</u>	<u>USD 4.800</u>	<u>USD 2.400</u>

Fonte: Kotler (2000)

Figura 15: Mapeamento das despesas totais em termos de despesas funcionais

**Etapa 1 - Identificação das despesas funcionais:**

Com base na figura 14, onde se supõe que para vender determinado produto, fazer sua propaganda, embalá-lo e expedi-lo, faturá-lo e cobrar o pagamento, existem despesas que precisam ser avaliadas quanto à sua atividade.

Dessa forma, supondo que a maior parte das despesas com salários seja com vendedores e que o restante cabe ao gerente de propaganda, a ajudantes de embalagem e expedição e a um contador, a distribuição dos salários, USD 9.300 foi de 5.100, 1.200, 1.400 e 1.600 (Figura 15).

No mesmo sentido, acontece com as despesas de aluguel que corresponde a USD 3.000, porém elas não são alocadas às vendas, uma vez que os vendedores não trabalham dentro do escritório, então os aluguéis são atribuídos às atividades que têm o maior peso, ou seja, embalagem e expedição.

A conta de suprimentos, nesse caso, responde pelos materiais promocionais, materiais de embalagem, combustível para as entregas e material de escritório, portanto são alocados aos usos funcionais dos suprimentos.

**Etapa 2 - Atribuição de despesas funcionais a entidades de marketing:**

A segunda etapa é avaliar quais despesas funcionais estão associadas com as vendas por meio de cada tipo de canal. O esforço de vendas é indicado pelo número de vendas por cada canal. Na figura 16, está demonstrado que 275 visitas foram feitas durante o período. Com isso, a

despesa total de vendas USD 5.500 dólares dividida pelo número de visitas corresponde a USD 20 dólares em média por visita.

Com base no número de anúncios direcionados aos diferentes canais, as despesas de propaganda podem ser alocadas de acordo com esse critério. Dessa forma, o custo médio por anúncio é de USD 31 dólares.

As despesas de embalagem/expedição e faturamento/cobrança são alocadas com base no número de pedidos colocados por tipo de canal.

Tipo de canal	Vendas	Propaganda	Embalagem e expedição	Faturamento e cobrança
Lojas de ferragens	200	50	50	50
Lojas de produtos de jardinagem	65	20	21	21
Lojas de departamentos	10	30	9	9
Despesas funcionais	USD 5.500	USD 3.100	USD 4.800	USD 2.400
nº. de unidades	275	100	80	80
Igual a	USD 20	USD 31	USD 60	USD 30

Fonte: Kotler (2000)

Figura 16 – Bases para alocação de despesas funcionais aos canais de varejo

### **Etapa 3 - Preparação de um demonstrativo de resultados para cada entidade de marketing:**

Depois de concluídas as fases um e dois, pode se preparar um demonstrativo de resultado para cada tipo de canal, como podemos verificar na figura 17. As lojas de ferragens correspondem à metade das vendas (30.000 em 60.000 dólares), portanto esse canal carrega a metade dos custos dos produtos vendidos (19.500 em 39.000 dólares). Isso deixa uma margem bruta para as lojas de ferragens de 10.500 dólares. A proporção das despesas funcionais consumidas pelas lojas de ferragens deve ser deduzida desse valor. Com base na figura 16, as lojas de ferragens receberam 200 de um total de

275 visitas. Ao valor de 20 dólares imputado a cada visita, as lojas de ferragens respondem por uma despesa de vendas de 4 mil dólares. O mesmo raciocínio deve ser usado para outras despesas funcionais. Essa análise deve ser repetida para os outros canais. A empresa está perdendo dinheiro com as lojas de produtos de jardinagem e obtém virtualmente todos os seus lucros das lojas de departamentos. Vale observar que as vendas brutas não são um indicador confiável dos lucros líquidos de cada canal.

	Lojas de ferragens	Lojas de produtos para jardinagem	Lojas de departamentos	A empresa como um todo
Vendas	30.000	10.000	20.000	60.000
Custo dos produtos vendidos	19.500	6.500	13.000	39.000
Margem bruta	10.500	3.500	7.000	21.000
Despesas				
Venda (USD 20 por visita)	4.000	1.300	200	5.500
Propaganda (USD 31 por anúncio)	1.550	620	930	3.100
Embalagem e entrega (USD 60 por pedido)	3.000	1.260	540	4.800
Cobrança (USD 30 por pedido)	1.500	630	270	2.400
Despesas totais	10.050	3.810	1.940	15.800
Lucro ou prejuízo líquido	USD 450	(USD 310)	USD 5.060	USD 5.200

Fonte: Kotler (2000)

Figura 17 – Demonstrativo de resultados para os canais

### Determinação das ações corretivas

Kotler (2000, p.721) entende que “seria ingênuo concluir que a empresa deveria abandonar as lojas de produtos para jardinagem e possivelmente as lojas de ferragens para se concentrar em lojas de departamentos”.

Antes que se tome qualquer decisão seria preciso responder às seguintes questões:

1. Em que extensão os compradores fazem suas compras com base no tipo de ponto-de-venda de varejo *versus* marca?

2. Quais são as tendências com relação à importância desses três canais?
3. Qual é a qualidade das estratégias de marketing da empresa direcionadas para os três canais?

Com base nas respostas, a administração de marketing pode avaliar cinco alternativas:

1. Estabelecer uma taxa especial para lidar com os pedidos menores;
2. Dar mais apoio promocional às lojas de produtos para jardinagem e às lojas de ferragens;
3. Reduzir o número de visitas e a quantidade de propaganda dirigida às lojas de produtos para jardinagem e de ferragens;
4. Não abandonar nenhum canal como um todo, mas apenas as unidades de varejo mais fracas de cada canal;
5. Não fazer nada.

Segundo Kotler (2000, p.721) “a análise de lucratividade do marketing indica a rentabilidade relativa dos diferentes canais, produtos, territórios ou outras entidades de marketing. Ela não prova que a melhor atitude é abandonar as entidades de marketing não-lucrativas, nem indica a probabilidade de aumento dos lucros se essas entidades forem abandonadas”.

### **Custeio direto versus custeio total**

Com relação às metodologias de custeio para se obter uma análise de lucratividade de marketing mais adequada, Kotler (2000, p.722) adverte que dependendo do grau de compreensão desses métodos e suas limitações, eles podem vir a orientar ou desorientar os executivos nas suas decisões.

Kotler (2000, p. 722) lembra que “há um outro elemento muito mais sério que afeta a análise da lucratividade. A questão é saber se, deve-se alocar custos totais ou apenas custos diretos e indiretos na avaliação do desempenho de uma entidade de marketing”.

Dessa forma, é preciso entender que existem três tipos de custos que têm que ser distinguidos, na visão de Kotler.

1. *“Custos diretos:* São custos que podem ser distribuídos diretamente às próprias entidades de marketing”. Como exemplo Kotler cita, as comissões, as despesas de propaganda e outros custos diretos para propósitos específicos, como salários da força de vendas.
2. *“Custos indiretos comuns:* São custos que só podem ser alocados indiretamente, mas em uma base plausível às entidades de marketing”. Como exemplo, o aluguel.
3. *“Custos não-rastreáveis comuns:* São custos cuja alocação às entidades de marketing é altamente arbitrária. Alocar gastos com a imagem corporativa igualmente para todos os produtos seria arbitrário, porque nem todos os produtos se beneficiam dessas despesas. [...] Outros exemplos são os salários da alta gerência, os impostos, os juros e outras despesas indiretas”.

Segundo Kotler (2000, p. 722) “ninguém contesta a inclusão dos custos diretos na análise de custos de marketing. Há uma pequena controvérsia quanto à inclusão dos custos indiretos comuns, que somam os custos que variam de acordo com a escala da atividade de marketing e os custos que não variam”.

No entanto, Kotler (2000, p. 722) considera que “a maior controvérsia é se os custos não-rastreáveis comuns deveriam ser alocados às entidades de marketing. Essa alocação é denominada abordagem de custo total e seus defensores alegam que todos os custos devem ser imputados, para determinar a lucratividade real. Esse argumento, no entanto, confunde o uso da contabilidade para a elaboração de relatórios financeiros e sua utilização na tomada de decisões gerenciais. O custeio total tem três grandes pontos fracos”:

1. A lucratividade relativa de diferentes entidades de marketing pode mudar radicalmente quando uma forma arbitrária de alocar os custos não-rastreáveis comuns for substituída por outra.
2. A arbitrariedade desmoraliza os gerentes, que sentem que seu desempenho é mal avaliado.
3. A inclusão dos custos indiretos comuns enfraquece os esforços de controle de custos reais. O gerenciamento operacional é mais eficaz para controlar os custos diretos e os custos indiretos comuns.

## **CAPÍTULO 4 – EVOLUÇÃO DOS SISTEMAS INTEGRADOS DE GESTÃO (ERP)**

### **4.1. – Introdução**

Este capítulo faz um resumo histórico da evolução dos sistemas integrados de gestão, os Enterprise Resources Planning (ERP)<sup>1</sup>, desde sua origem até o momento atual. São abordados aspectos específicos relativos às suas características pertinentes ao escopo desse trabalho. Em seguida, são apresentadas também as formas de integração entre os sistemas ERP e os sistemas de informações contábeis, as possibilidades de visualização da Demonstração de Resultado da empresa sob vários enfoques. Outro ponto abordado neste capítulo refere-se ao gerenciamento das mudanças organizacionais provocadas pela implementação de uma ferramenta de gestão baseada em uma tecnologia ERP.

As principais características do sistema SAP R/3 são apresentadas neste capítulo, devido sua ligação com o objeto do estudo de caso de que trata o capítulo 5 deste trabalho de pesquisa.

### **4.2. – Evolução dos sistemas integrados (ERP)**

Segundo Hehn (1999, p.17) os sistemas integrados de gestão empresarial, os “ERP’s são uma evolução expandida do MRP II (Manufacturing

---

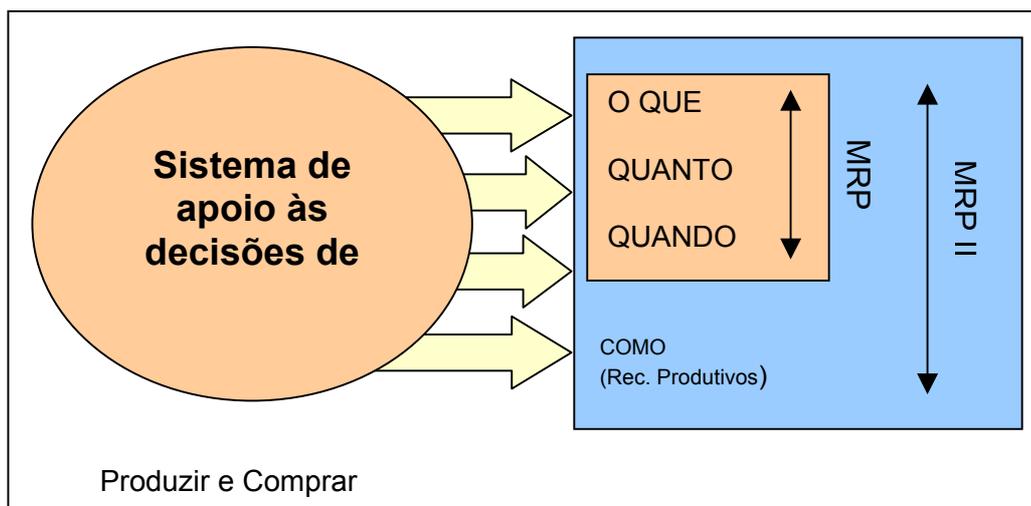
<sup>1</sup> Planejamento dos recursos da empresa

Resources Planning), que por sua vez é uma evolução do MRP (Material Requirement Planning)”.

Nesse sentido, Slack et al. (1999, p.327) explicam que: “O MRP I permite que as empresas calculem quantos materiais de determinado tipo são necessários e em que momento. Para fazer isso, ele utiliza os pedidos em carteira, assim como uma previsão para os pedidos que a empresa acha que irá receber. O MRP verifica, então, todos os ingredientes ou componentes que são necessários para completar esses pedidos, garantindo que sejam providenciados a tempo”.

Slack et al. (1999, p.327-328) lembram que “durante os anos 80 e 90, o sistema e o conceito de planejamento das necessidades de materiais expandiram e foram integrados a outras partes da empresa. Esta versão ampliada do MRP é conhecida atualmente como Planejamento dos Recursos de Manufatura (Manufacturing Resources Planning), ou MRP II”.

Corrêa et al. (2000, p.128-129) diferenciam o MRPII do MRP pelo tipo de decisão de planejamento que orienta; “enquanto o MRP orienta as decisões de o que, quanto e quando produzir e comprar, o MRP II engloba também as decisões referentes a como produzir, ou seja, com que recursos”. A figura abaixo ilustra a abrangência do MRP e do MRP II considerada por Corrêa.



Fonte: Corrêa (2000, p.129)

Figura 18 – Abrangência do MRP e do MRP II

Segundo Corrêa et al. (2000, p.342) o sistema MRP II “é basicamente composto de módulos que atendem às necessidades de informações para apoio à tomada de decisão de setores outros que não apenas aqueles ligados à manufatura: distribuição física, custos, recebimento fiscal, faturamento, recursos humanos, finanças, contabilidade, entre outros, todos integrados entre si e com os módulos de manufatura, a partir de uma base de dados única e não redundante”.

Zancul (2000, p.57) entende que “esses novos sistemas integrados, capazes de atender às necessidades de informação de diversos departamentos e processos de negócio das empresas, passaram a ser chamados de *sistemas ERP*”.

Com relação à aplicação dos sistemas ERP, Corrêa et al. (2000, p.344) identificaram que as estruturas dos ERPs “serão usadas pelas empresas como fundações (a grande base de dados corporativa para apoio à

tomada de decisão, principalmente operacional) dos sistemas de informação das empresas”.

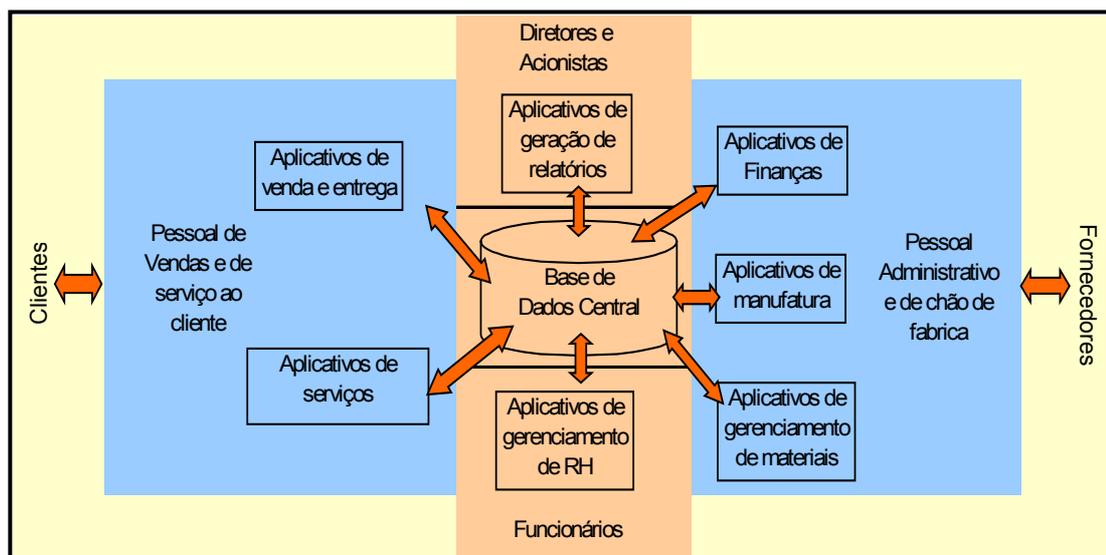
### **4.3. – Características dos Sistemas ERP**

Este item trata das características gerais dos sistemas integrados de gestão ERP, abordando a estrutura de funcionamento, a classificação dos seus módulos e funcionalidades e alguns aspectos da configuração desses sistemas.

#### **4.3.1 – Estrutura do sistema**

Davenport (1998) comenta de maneira simplificada, que os sistemas ERP são compostos, em sua essência, por uma base de dados central e um conjunto de módulos aplicativos.

A figura 19 abaixo apresenta a anatomia de um sistema ERP, segundo Davenport (1998).



Fonte: Adaptado de Davenport (1998)

Figura 19 – Anatomia de um sistema ERP

Davenport (1998) explica que “a base de dados central coleta e fornece dados para os módulos aplicativos, apoiando as atividades dos processos de negócio das organizações – através das funções, através das unidades de negócio e através do mundo. Quando uma nova informação é manipulada por um módulo e armazenada, as informações relacionadas são automaticamente atualizadas. Assim, a integração entre os módulos aplicativos é garantida”.

Zancul (2000, p.60) ressalta que “o termo *base de dados central* é empregado no sentido da definição centralizada da lógica de armazenamento e manipulação de dados, uma vez que, fisicamente, os dados podem estar distribuídos em mais de uma base de dados”.

### 4.3.2 – Funcionalidades do sistema

Corrêa et al. (2000, p.345-349) apresentam uma classificação genérica dos módulos e funcionalidades<sup>2</sup> de um sistema ERP. A classificação é de acordo com seu escopo de aplicação em módulos relacionados a operações e ao gerenciamento da cadeia de suprimentos, módulos relacionados à gestão financeira e contábil, e módulos relacionados à gestão dos recursos humanos.

A tabela 5 abaixo apresenta, segundo Corrêa et al. (2000, p.345-349) a classificação dos módulos dos sistemas ERP e a relação das principais funcionalidades de cada um dos seus módulos.

MÓDULOS	FUNCIONALIDADES
<b>Operações e gerenciamento da cadeia de suprimento</b>	
Previsões / Análise de Vendas ( <u>Forecasting/Sales Analysis</u> )	Auxilia a função de previsão de vendas por meio de modelos matemáticos; permitem levantamentos estatísticos de vendas históricas por período, por cliente, por região, entre outros.
Lista de Materiais (BOM – <u>Bill of Material</u> )	Auxilia na geração e manutenção das estruturas de produtos; substituição de componentes e mudanças de engenharia; substituição em massa de componentes (quando um componente não é substituído em apenas um produto, mas em todos onde aparece); geração de estruturas de produtos baseadas em outra já existente.
Programação de produção (Plano mestre / Capacidade aproximada)	Auxilia na definição dos programas de produção de produtos acabados; analisa a capacidade de produção do plano mestre.

<sup>2</sup> Entende-se por funcionalidades aquelas necessárias ao apoio às principais atividades das áreas funcionais das empresas.

Planejamento de Materiais (MRP)	Auxilia no cálculo das quantidades dos materiais necessários em um determinado momento.
Planejamento detalhado de capacidade	Auxilia na análise da capacidade de produção dos produtos.
Compras	Apoio ao processo decisório da função de suprimentos; auxílio a cotações; emissão e gestão do pedido de compra; <u>follow-up</u> de compras; manutenção do cadastro de fornecedores, desempenho dos fornecedores.
Controle de fabricação	Gerência com relação à alocação e coordenação recursos físicos e humanos da produção; instruções de trabalho; rastreabilidade do processo de fabricação.
Controle de estoques	Gerência os níveis dos inventários; transações de recebimento, baixas, alocações de materiais.
Engenharia	Controle das mudanças de engenharia, números de desenhos, mudanças nos processos produtivos e roteiros de fabricação.
Distribuição física	Planejamento das necessidades e recursos de distribuição.
Gerenciamento de transporte	Cadastramento e controle de fornecedores de serviço de transporte, alocação de veículos a rotas; montagem de cargas em veículos.
Gerenciamento de projetos	Gestão da rede de atividades inter-relacionadas, normalmente com lógica CPM ou PERT ( <u>Critical Path Method ou Program Evaluation and Review Technique</u> )
Apoio à produção repetitiva	Gestão da manufatura para altos volumes compatibilizando a forma como o MRP II trabalha (ordens de produção) com a forma que a fábrica trabalha (taxas de produção)
Apoio à gestão da produção em processos	Gestão da manufatura para fluxo contínuo; tratamento de <u>co-products</u> e <u>by-products</u> .
Apoio à programação com capacidade finita de produção discreta	Planejamento da produção com base no modelo do sistema produtivo, na demanda e nas condições reais do sistema produtivo em dado momento.

Configuração de produtos	Gerenciamento de estruturas de produto modulares genéricas; geração de estruturas específicas baseadas na estrutura modular.
--------------------------	--

### **Gestão financeira / contábil / fiscal**

Contabilidade geral	Funções tradicionais da contabilidade geral.
Custos	Apóia a apuração de custos de produção (custos-padrão e custos efetivos); custeio por atividades (ABC).
Contas a pagar	Apóia o controle das obrigações e pagamentos devidos pela empresa, cadastro de fornecedores.
Contas a receber	Apóia o controle de contas a receber, cadastro de clientes, situação creditícia de clientes, prazos.
Faturamento	Apóia a emissão e controle de faturas e duplicatas emitidas; receitas fiscais referentes à venda de produtos.
Recebimento fiscal	Apóia as transações fiscais referentes ao recebimento de materiais.
Contabilidade fiscal	Apóia as transações referentes à manutenção dos livros fiscais.
Gestão de caixa	Apóia a gestão de planejamento e controle financeiro.
Gestão de ativos	Apóia a gestão do controle de ativos (aquisição, manutenção e baixas).
Gestão de pedidos	Apóia a gestão dos pedidos de clientes, aprovação de crédito, controle de datas.
Definição e gestão dos processos de negócios / Fluxo de trabalho	Mapeamento e redefinição dos processos administrativos.

### **Gestão de recursos humanos**

Pessoal	Apóia a gestão de pessoal, alocação a centros de custos; programação de férias; currículos; treinamentos e avaliações.
Folha de pagamentos	Controla a folha de salários dos funcionários.

Fonte: Corrêa et al. (2000, p.345-349)

Tabela 5 – Classificação dos Módulos e Funções dos sistemas ERP

Davenport (1998) entende os sistemas ERP como sendo soluções genéricas e que refletem uma série de suposições sobre a forma que as empresas operam de maneira geral, é provável que formas particulares de se realizarem uma atividade não são apoiadas por um sistema ERP.

#### **4.4. – Integração entre os sistemas ERP e os sistemas de informações contábeis**

Neste item são analisadas as formas de como podem ser utilizadas as informações geradas por um sistema ERP e sua integração com o processo decisório da empresa.

Padoveze (1997, p.41) considera “um sistema de informação contábil como integrado quando todas as áreas necessárias para o gerenciamento da informação contábil estejam abrangidas por um único sistema de informação contábil. Todos devem utilizar-se de um mesmo e único sistema de informação”.

Gil (1995, p.13) por sua vez, conceitua um sistema como “uma entidade composta de dois ou mais componentes ou subsistemas que interagem para atingir um objetivo comum; sob esse aspecto, o termo aplica-se a uma comunidade, a uma família, a uma empresa”.

Gil (1995, p.13) comenta ainda que “um sistema de informação tem de trabalhar *dados* para produzir *informações*”. Logo:

- a) “O dado é a matéria-prima com que o sistema de informações vai trabalhar; e”,

b) “A informação é o produto final do sistema de informações e deve ser apresentada em forma, prazo e conteúdos adequados ao usuário”.

Nesse sentido, Hehn (1999, p.33) entende que o “ERP é, em parte, a resposta à tendência da evolução da integração das empresas e cadeias de valor através da tecnologia da informação”.

Segundo Hehn (1999, p.33) “ao estender a integração para toda uma cadeia de valor, em que diversas empresas, numa relação cliente/fornecedor, passam a estar integradas através de seus sistemas informatizados, podemos obter resultados incríveis de agilidade, sinergia e redução de ciclos”.

No entanto, Peleias (2000, p.1) considera que “dentro de um processo evolutivo, o planejamento de recursos afeta e é afetado por outras atividades que a empresa precisa desenvolver: seu plano de vendas, que afeta suas contas a receber; seus planos de aquisição de materiais e insumos, que afetam suas contas a pagar”.

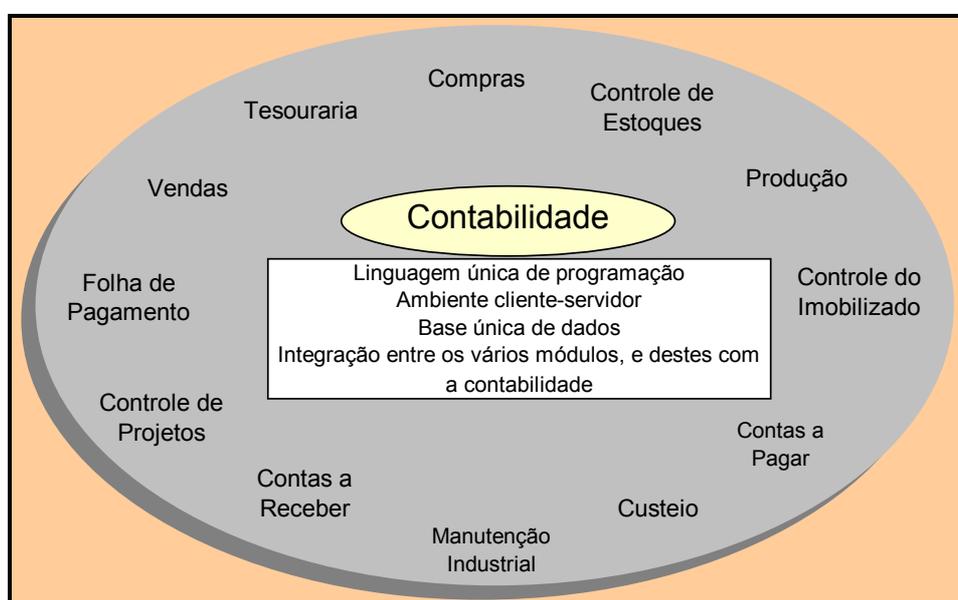
Assim Peleias (2000, p.1) explica que “as operações de compra e venda têm implicações de natureza fiscal, traduzidas em impostos indiretos (ICMS e IPI) a recuperar e a pagar. As transações de contas a receber e contas a pagar afetam o fluxo de caixa da empresa. Finalmente, todas as transações que afetam o patrimônio e os resultados precisam ser contabilizadas”.

Peleias (2000, p.2) também ressalta que “ao se decidir pela implementação de sistema integrado baseado na filosofia ERP, a

administração de uma empresa deve considerar os benefícios que terá a partir do momento em que a ferramenta “estiver no ar”, os impactos que a mudança causará na cultura e no ambiente da empresa, o grau de dificuldade durante o período de implementação, a relação custo-benefício envolvida [...], os aspectos que não serão atendidos, e também as facilidades e funcionalidades que existem no ambiente atual e podem não estar disponíveis na situação futura desejada”.

Nesse sentido Magalhães (2000, p.65) alerta que “a implantação de sistema deve ser feita de maneira gradual e com o cuidado de analisar e avaliar cada etapa de implantação, para verificar sua eficiência e adequação aos interesses dos usuários das informações que vier a produzir”.

Através da figura 20 abaixo, Peleias (2000, p.2) procura demonstrar de forma esquemática, o que é um sistema integrado:



Fonte: Peléias (2000)

Figura 20 – Representação gráfica de um sistema contábil integrado

Dessa forma, Peleias (2000, p.2) destaca alguns dos principais fatores que justificam a utilização e implementação de um sistema integrado:

- a) “Equilíbrio entre as vantagens da descentralização de atividades e o nível de controle interno requerido, gerando informações a partir dos ciclos de transações”;
- b) “Possibilitar que os empregados envolvidos nos ciclos de transações realizem suas atividades por meio do melhor uso dos recursos”;
- c) “Evitar duplicidades e redundâncias, promover sinergia e aumentar a fluidez no inter-relacionamento entre os ciclos de transações”;
- d) “Possibilitar a racionalização dos ciclos de transações, por meio de sua revisão e redesenho, da simplificação e da redução do tempo de execução das atividades”;
- e) “Permitir que a empresa incorpore as melhores práticas de negócios”;
- f) “Abranger a maioria dos aspectos da gestão dos negócios da empresa”;
- g) “Permitir a utilização de soluções e tecnologias já testadas, reduzindo significativamente os custos e esforços de desenvolvimento e customização de sistemas de informática”;
- h) “Propiciar uma clara delimitação das funções e atividades das áreas da empresa”.

#### **4.5. – Sistema Integrado ERP - SAP/R3**

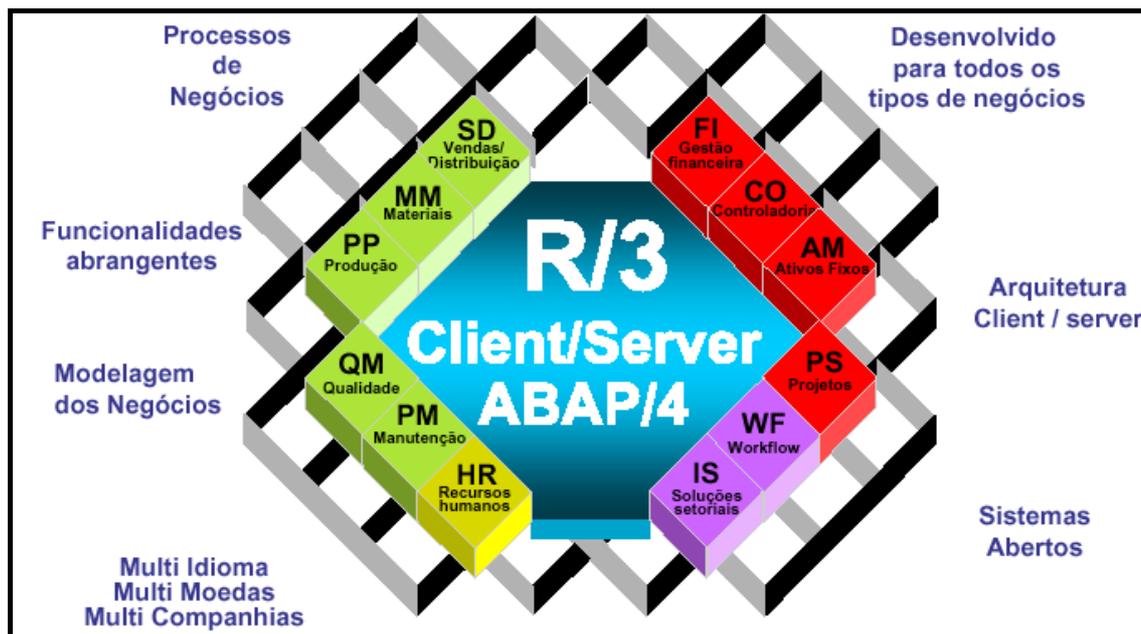
Este item aborda o surgimento do sistema integrado SAP R/3, o ambiente em que ele foi projetado, seus módulos e funcionalidades e as formas multidimensionais que esse sistema tem em demonstrar os resultados da empresa.

##### **4.5.1. – Um breve histórico do SAP/R3**

Segundo consta no site oficial da empresa SAP, “Em 1972, cinco engenheiros de sistemas decidiram abandonar seus empregos e, apostando numa idéia bastante extravagante para a época, abrir uma nova empresa. Surgia a SAP (Systemanalyse und Programmentwicklung). A idéia por trás dessa iniciativa era a criação de uma solução única, totalmente integrada, capaz de automatizar todos os processos inerentes a uma empresa”.

Segundo Zancul (2000, p.69) o SAP R/3 em sua versão 4.0B “é basicamente composto por módulos que podem ser utilizados tanto individualmente quanto de maneira integrada”.

A figura 21 abaixo, extraída em 26/07/2002 da Internet, mostra uma apresentação dos módulos do sistema SAP R/3 e como eles são integrados:



Fonte: Internet (2002) em: <http://www.sap.com/brazil/press/apresentacoes/cfg.pdf>

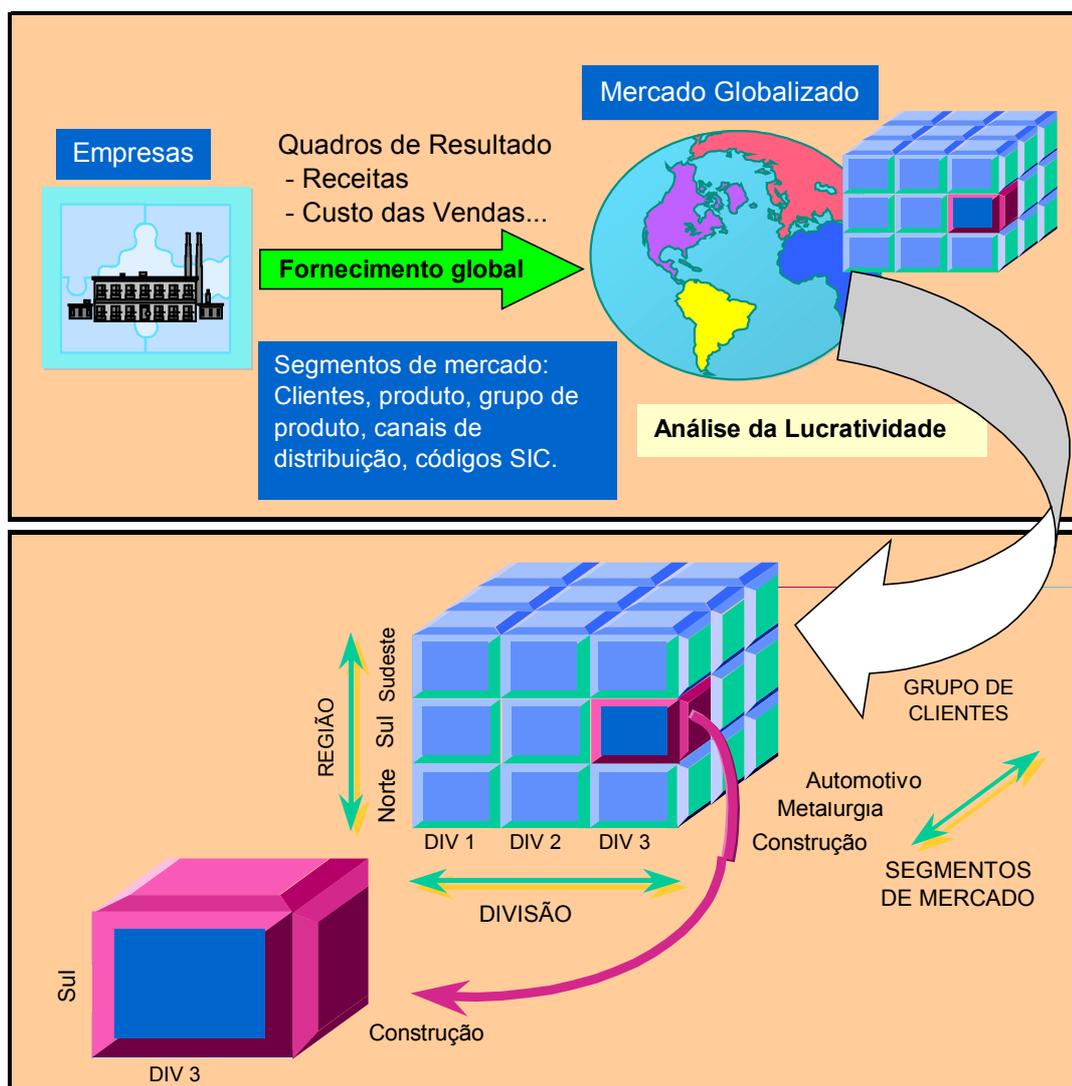
Figura 21: Módulos integrados do SAP R/3

#### 4.5.2. – Integração do módulo CO-PA com o Demonstrativo de Resultado Contábil

Segundo o Manual de Treinamento de 1998 (SAP AG – AC605 Profitability Analysis – p.2-10) o objetivo básico do módulo CO-PA (análise de lucratividade) é determinar a lucratividade dos segmentos de mercados.

Através de relatórios multidimensionais, as receitas de vendas, os custos das vendas, as margens de contribuição, as variações dos custos de produção, as despesas do período podem ser vistos em várias dimensões. O módulo CO (Controladoria) inclui contas de receitas e custos e, juntos com a Contabilidade de Centro de Lucro (CO-PCA), oferece todas as oportunidades de controle sem estar limitado à estrutura legal utilizada na contabilidade financeira (SAP-AC605, p.2-5).

O módulo CO é feito de componentes de múltiplas aplicações otimizadas para processar diferentes abordagens da Contabilidade Gerencial, e, uma das questões respondidas pelo módulo CO-PA refere-se à quais segmentos de mercado a empresa está tendo sucesso (SAP-AC605, p.2-5). Abaixo, pode-se observar as formas multidimensionais, nas quais os relatórios de Demonstração de Resultados podem ser apresentados:



Fonte: Adaptado da apostila do curso SAP (1998) AC605 – módulo COPA, p.2-10/3-7.  
 Figura 22 – Objetivos da Análise de Lucratividade segundo o SAP em seu módulo (COPA).

### **4.5.3. – O gerenciamento das mudanças e os impactos na estrutura organizacional**

Como descrito no item 4.4 em que Peleias (2000, p.2) ressalta os impactos que uma implementação de um sistema integrado, baseado na filosofia ERP, poderá causar na cultura e no ambiente da empresa, bem como as colocações de Hehn (1999, 40) em que “para sobreviver e prosperar em um ambiente onde todas as forças se combinam das mais diversas formas é preciso forte capacidade de planejamento, simulação, controle, redução de custos, redução de ciclos, flexibilização, eliminação de redundância, etc. [...] são necessários processos de gestão racionalizados e fortemente amparados pela tecnologia da informação”.

Dessa forma, o sistema integrado SAP/R3 em sua versão 4.0B tem como principal fator de mudança, o entendimento, por parte dos administradores e empregados envolvidos no projeto, de uma nova estrutura organizacional, que pode ser assim desenhada:



Fonte: Adaptada da apostila do curso SAP (1998) AC605 – módulo COPA, p.2-19.

Figura 23 – Estrutura organizacional baseada no SAP

Norris et al. (1998, p.83) também abordam a questão do gerenciamento de mudanças dizendo que isto envolve um alinhamento das pessoas e cultura da organização com as mudanças na estratégia dos negócios, estrutura organizacional, sistemas e processos.

Para isso, Norris et al. (1998) entendem que um gerenciamento de mudanças deve ser ativo, no sentido de ajudar no projeto de implementação do sistema e assim ter o sucesso esperado, porém alguns requisitos são necessários:

- a) Construir, através da compreensão das pessoas, o comprometimento para mudanças associadas à implementação;
- b) Alinhar os elementos organizacionais chave, tais como, estrutura, funções e habilidades, para suportar a mudança desejada;
- c) Capacitar um melhoramento contínuo para sustentar a mudança.

Norris et al. (1998, p. 163) consideram que a implementação de um software SAP e as mudanças nos processos de negócios que devem ocorrer simultaneamente, necessariamente afetam a estrutura organizacional do negócio e, mais importante, as funções individuais que um número de pessoas tem dentro da organização.

Dessa forma, o perfil do novo profissional requer o atendimento de uma série de novas competências, que lhe agreguem valor, tanto na esfera pessoal quanto profissional.

Nesse sentido, Nisembaum (2000, p.91) conceitua competência individual com sendo “a integração sinérgica das habilidades, conhecimentos e comportamentos, manifestada pelo alto desempenho da pessoa, que contribui para os resultados da organização. A noção de aprendizagem, evolução e transferibilidade fazem parte integral do conceito”.

Assim, Norris et al. (1998, p.173) dizem que “muito freqüentemente, uma implementação de um software SAP R/3 é considerada uma mudança técnica, que tem implicações somente para a organização da tecnologia da informação. Na realidade, o software SAP afeta cada função em outra parte da organização, na qual é implementada, incluindo mais notadamente a área financeira e de operações”.

Portanto, Norris et al. (1998, p.173) entendem que é imperativo que os gerentes do programa, gerentes dos projetos, e os líderes de equipe sejam escolhidos com base, tanto nas suas habilidades pessoais quanto nas suas habilidades técnicas e de negócios.

## **CAPÍTULO 5 – DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADO POR SEGMENTO DE MERCADO APLICADA EM UMA INDÚSTRIA DE ABRASIVOS NA REGIÃO DA GRANDE SÃO PAULO: ESTUDO DE CASO**

### **5.1. – Introdução**

Os capítulos precedentes apresentaram uma revisão da literatura abordando três pontos fundamentais e intimamente relacionados à proposição deste trabalho. Inicialmente, apresentou-se uma breve evolução da normatização contábil focada nos relatórios por segmentos e a importância da informação contábil para a gestão dos negócios. Em seguida, a abordagem passou a tratar os conceitos relativos à segmentação de mercado, seus objetivos, vantagens e as bases para segmentação, a importância da classificação dos mercados industriais e os fatores restritivos e contributivos para a segmentação de mercado. Por fim, e considerado como um ponto fundamental de ligação entre os demais assuntos tratados, abordou-se a evolução dos sistemas integrados de gestão, os chamados sistemas ERP (Enterprise Resources Planning), sistemas cuja necessidade se evidencia quando a integração entre os processos de gestão dos negócios se torna vital para os gestores em suas tomadas de decisões.

Acredita-se que a integração dos três pontos abordados nesse trabalho, suportados pela revisão da literatura, venha responder ao questionamento inicial.

Para que se possa ter uma visão global desse estudo de caso, é importante ressaltar que, de maneira geral, para que as empresas tomem

decisões estratégicas hoje, é necessário que elas tenham passado por diversas fases evolutivas, quer seja em sua estrutura organizacional, ou na maneira como ela venha a definir seus objetivos, missões e visões de resultado.

Assim, o estudo mostra as fases evolutivas pela qual a empresa passou, desde a transição de sua estrutura organizacional tradicional para a matricial até chegar ao ponto em que a decisão de visualizar suas demonstrações de resultados por segmentos tornou-se fator crítico de sucesso, na medida em que os efeitos da globalização sobre a economia dos países se evidenciaram para as empresas como uma oportunidade de vantagem competitiva.

Para atender aos requisitos desse estudo, foi elaborado um protocolo para o estudo de caso, com os seguintes pressupostos básicos:

## **5.2. – Protocolo para o estudo de caso**

### **5.2.1 – Visão geral**

O presente protocolo para o estudo de caso, objeto deste capítulo, visa à coleta de dados para verificação da aplicabilidade de um modelo de Demonstração de Resultado por segmento de mercado em uma indústria de abrasivos na região da Grande São Paulo.

O estudo de caso pretende investigar os aspectos relacionados ao problema proposto no início do trabalho que é: as Demonstrações de Resultado na forma como se apresentam atendem de forma abrangente às

necessidades dos gestores em uma indústria fabricante de produtos abrasivos, localizada na Grande São Paulo?

A proposta para o estudo de caso em questão teve o apoio da empresa pesquisada, permitindo assim, o acesso do pesquisador na obtenção das informações e documentos relevantes para o estudo.

### **5.2.2 – Procedimentos de campo**

Com base nos procedimentos para coleta de dados tratados no Capítulo 1 desse trabalho os procedimentos de campo serão seguidos da seguinte forma:

1. Observação direta: o projeto de implementação dessa ferramenta gerencial teve a participação direta do pesquisador facilitando o processo de entendimento da forma como foi estruturada as Demonstrações de Resultado por segmento de mercado.

2. Análise e coleta dos documentos: A análise e coleta dos documentos foram obtidas através das telas impressas (print screen) do sistema SAP R/3 necessárias ao entendimento do modelo proposto. Vale ressaltar que o pesquisador procurou se pautar dentro das políticas de segurança da empresa a respeito das cópias e divulgação dos documentos coletados.

3. Roteiro de questões levantadas pelo pesquisador:

- a) O perfil da empresa pesquisada: breve histórico da empresa;
- b) A estrutura organizacional: a passagem da estrutura tradicional para estrutura matricial, a criação das controladorias divisionais de negócio;
- c) A decisão de segmentar os mercados: a estrutura de marketing, segmentação baseada na classificação SIC e o modelo de relatório de lucratividade baseado na segmentação de mercado.

4. Questionário dirigido aos gerentes de mercado: foi aplicado um questionário junto aos gerentes de mercado, profissionais diretamente ligados ao projeto de segmentação, com objetivo de extrair os argumentos necessários e que possam responder ao questionamento levantado no presente estudo.

5. Entrevistas espontâneas: foram feitas entrevistas com o gerente de informática e analistas de sistemas participantes do projeto de implementação, cuja finalidade foi identificar os aspectos relacionados ao projeto de implementação da ferramenta de informática e ao alinhamento de objetivos do projeto em relação aos propósitos da empresa.

### 5.2.3 – Modelo do relatório final do estudo de caso

Segundo Yin (2001, p.170) existem seis estruturas de elaboração de um relatório conforme as diferentes finalidades do estudo de caso, como pode ser observado na tabela 6 abaixo:

Tipo de Estrutura	Propósito do estudo de caso (caso único ou casos múltiplos)		
	Explanatório	Descritivo	Exploratório
1. Linear analítica	X	X	X
2. Comparativa	X	X	X
3. Cronológica	X	X	X
4. Construção de teoria	X		X
5. De “incerteza”	X		
6. Não-seqüencial		X	

Fonte: Yin (2001, p.171)

Tabela 6 – Aplicação de seis estruturas para propósitos diferentes dos estudos de caso.

Com base na caracterização do estudo de caso, definido no Capítulo 1, sendo um projeto de caso único (Tipo 1), acredita-se que a estrutura linear analítica constitui como a melhor abordagem para o presente estudo, que segundo Yin (2001, p.171) “a estrutura é satisfatória à grande parcela dos pesquisadores e provavelmente é a mais vantajosa quando os colegas de pesquisa ou uma banca de mestrado e doutorado constituem o público principal para o estudo de caso”.

### 5.3. – O perfil da empresa pesquisada

#### 5.3.1 – Breve histórico do Grupo Saint-Gobain

O Grupo Saint-Gobain nasceu na França em 1665, com objetivo de fabricar espelhos para o Palácio de Versalhes. Ao longo do tempo, a Companhia cresceu e desenvolveu suas atividades, instalando-se em todas as regiões do mundo.

Hoje, a Saint-Gobain é uma empresa multinacional, fabricante de materiais tecnológicos. Os negócios do Grupo Saint-Gobain estão agrupados em divisões, ou branches, a saber:

- a) Abrasivos;
- b) Vidros planos;
- c) Isolação;
- d) Fibras de Reforço;
- e) Embalagens;
- f) Canalizações;
- g) Materiais para Construção;
- h) Cerâmicas Industriais; e,
- i) Distribuição de Materiais.

O foco desse estudo de caso está centrado em uma das divisões do Grupo Saint-Gobain; ou seja, Divisão de Abrasivos.

**Unidades Especializadas:** As fábricas da Saint-Gobain Abrasivos são unidades de produção especializadas em uma linha e que podem manufaturar produtos das diferentes marcas comerciais. As principais linhas de produtos são: Lixas, Rebolos, Discos de corte e de desbaste e Super-Abrasivos.

### **A Missão da Saint-Gobain Abrasivos**

“Contínuo crescimento no mercado de abrasivos, estabelecendo a liderança através da qualidade das soluções em produtos e serviços que oferece aos seus clientes”.

“Os objetivos de participação no mercado serão alcançados através de melhoria contínua da qualidade de gestão, integrando: Rentabilidade, Desenvolvimento Tecnológico, Respeito ao Elemento Humano e ao Meio Ambiente”.

### **5.4. – A estrutura organizacional**

Segundo consta na página da Internet <http://www.saint-gobain.com> da empresa pesquisada existe clara demonstração de que a Saint-Gobain é um grupo industrial diversificado com uma estrutura organizacional descentralizada. Existem duas razões para isto, segundo o grupo:

1. A necessidade para suprir os setores de negócio da Saint-Gobain em sua expansão geográfica atribuindo para isso níveis de responsabilidade;

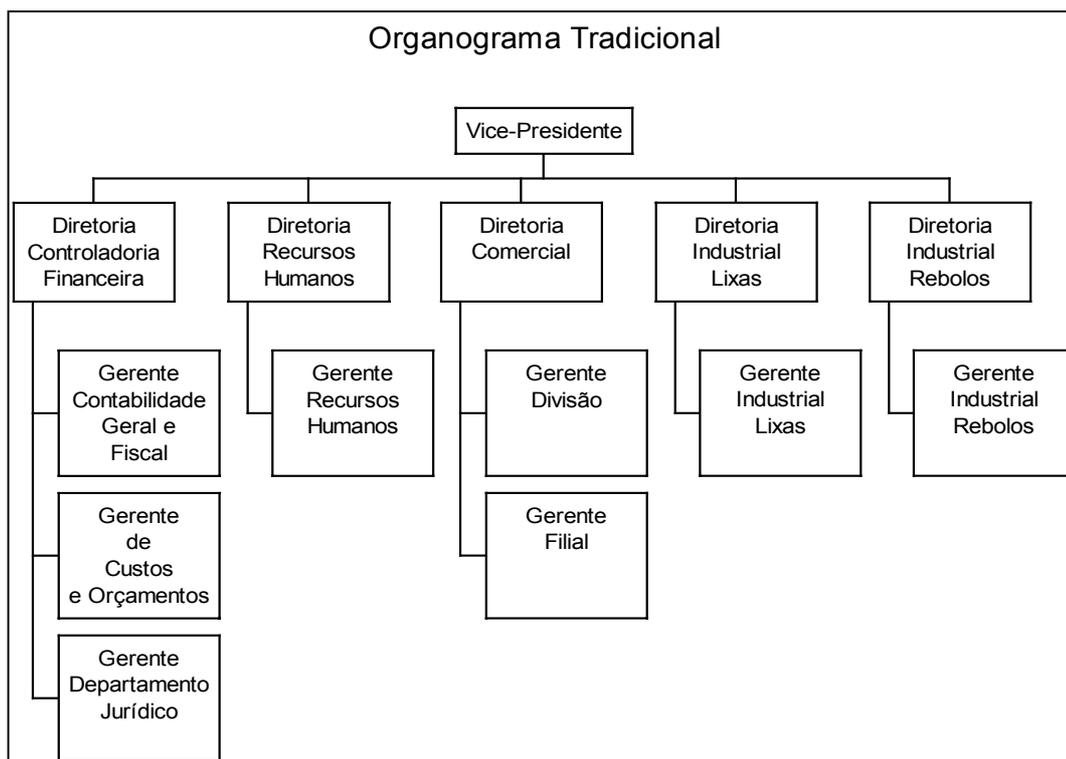
2. A necessidade para uma estratégia central, financeira, treinamento e seleção de executivos em posição de comando.

Até início da década de 90, a estrutura organizacional verificada na empresa, objeto desse estudo, era uma estrutura organizacional hierárquica da forma tradicional, como pode ser verificado no organograma abaixo.

#### **5.4.1. – Estrutura tradicional**

Vasconcelos (2002, p.3) define a estrutura tradicional como sendo “o resultado de um processo através do qual a autoridade é distribuída, as atividades desde os níveis mais baixos até a Alta Administração são especificadas e um sistema de comunicação é delineado permitindo que as pessoas realizem as atividades e exerçam a autoridade que lhes compete para o atingimento dos objetivos organizacionais”.

A conceituação citada acima retrata na prática o organograma estruturado pela empresa, objeto desse estudo, como se pode observar na figura 24 abaixo:



Fonte: Adaptado das Normas e procedimentos de Recursos Humanos da Saint-Gobain Abrasivos

Figura 24 – Organograma tradicional – Divisão de Abrasivos – 1990

Segundo Vasconcelos (2002, p.6) existem fatores que favorecem esse tipo de estrutura, tais como; “atividades repetitivas e ambientes estáveis”, e possuem também, algumas características básicas:

- a) **“Alto nível de formalização:** explicita em manuais de organização descrevendo os níveis de autoridade e responsabilidade dos vários departamentos e seções”.
- b) **“Unidade de comando:** cada funcionário deve ter um único chefe, caso contrário o nível de conflito aumenta”.
- c) **“Especialização elevada:** as pessoas tendem a aprender bem suas tarefas e realizá-las de forma contínua, tornando-se cada vez

mais conhecedoras dos problemas que podem surgir assim como das respectivas soluções”.

**d) “Comunicação vertical:** o chefe deve estar informado de tudo, assim, o fluxo de informações deverá passar através dele”.

**e) “Utilização de formas tradicionais de departamentalização:** uma característica da estrutura tradicional é a utilização de formas convencionais de departamentalização funcional, por processo, geográfica etc”.

Essas características podem ser observadas no organograma acima e vivenciadas pela empresa à época de sua utilização.

Entretanto, verificou-se desde então, por volta de 1995, que a situação econômica mundial caminhava para um estreitamento das relações entre o trinômio; fornecedores/empresa/clientes, visto o ambiente globalizado com que as empresas se deparavam, e, portanto, a necessidade de repensar a estrutura de forma que ela se tornasse mais ágil e eficaz, para fazer frente a novas demandas que surgiam com a globalização dos mercados. Alguns aspectos importantes fizeram com que a empresa repensasse a organização:

## **1. Enfoque Regional**

- a. Estruturas de vendas baseada em territórios ;
- b. Estruturas específicas de cada marca ;
- c. Estruturas de marketing específicas ; e,
- d. Múltiplos acessos ao mesmo cliente.

## **2. Enfoque específico no produto, marca ou produção**

- a. Iniciativas específicas de cada marca para atender as necessidades dos clientes ; e,
- b. Falta de foco no mercado e aplicação no cliente.

Dessa forma, a organização foi estruturada dentro de uma nova concepção, sem perder algumas das características da estrutura tradicional, porém evoluindo no sentido de estabelecer uma estrutura inovadora focando principalmente as características da estrutura matricial, o que será tratado no tópico seguinte.

### **5.4.2. – Nova estrutura organizacional**

Vasconcelos (2002, p.19) atribui à velocidade com que as mudanças estão ocorrendo nas organizações, o fato das estruturas tradicionais serem insuficientes para lidar com essa elevada taxa de mudança. Ele verifica que “nas últimas décadas, várias tentativas têm sido feitas para delinear formas estruturais que possam operar com a flexibilidade necessária”.

Ainda Vasconcelos (2002, p.19-20) refere-se ao fato de que os ambientes organizacionais tornaram-se mais complexos, apresentando algumas de suas características principais:

- a) “Tornou-se mais turbulento e incerto apesar do imenso esforço despendido para prevê-lo e controlá-lo”;
- b) “Mudanças tecnológicas continuaram a acontecer de forma intensa se bem que na opinião de alguns seu ritmo tem sido menor”;

- c) “Aumento do grau de internacionalização dos negócios”;
- d) “Aumento da defasagem entre países desenvolvidos e menos desenvolvidos”;
- e) “Aumento do número de escolas de Administração e conseqüente aumento do número de administradores profissionais”;
- f) “Aumento do papel do governo na economia”;
- g) “Aumento do tamanho e complexidade das organizações, chegando a limites não igualados por qualquer organização do passado”;
- h) “Evolução do sindicalismo, preocupações com a ecologia, com a substituição de fontes de energia e o aparecimento de organizações de proteção ao consumidor tornam ainda mais complexa a rede de restrições dentro das quais o administrador deve operar”.

Entre as características estruturais dessas organizações apontadas por Vasconcelos (2002, p.23-28), e que conceitualmente são inversas à estrutura tradicional, estão:

**1. “Baixo nível de formalização:** ambientes dinâmicos trazem tantos aspectos novos que tornam inviável fazer o mesmo que na estrutura tradicional para a estrutura inovativa onde o grau elevado de formalização pode tornar-se negativo tirando a flexibilidade [...] e as ações do gerente”.

**2. “Utilização de formas avançadas de departamentalização:** várias são as alternativas de estrutura para fazer frente ao ambiente de mudanças, entre elas estão”:

- a) **“Por Centros de Lucro** – divisão da empresa em centros de lucros, ou unidades estratégicas de negócio, com grau de autonomia e cujos responsáveis agem como se fossem presidentes de empresas isoladas”.
- b) **“Por Projetos** – agrupa as pessoas utilizando como critério o projeto no qual estão envolvidos. Cada projeto é como se fosse um departamento temporário”.
- c) **“Matricial** – utilização simultânea de dois ou mais tipos de departamentalização sobre o mesmo grupo de pessoas. Geralmente é a combinação entre os tipos Funcional e Por Projetos ou Por Produtos”.
- d) **“Celular** – é uma forma estrutural em que as informalidades são muitas elevadas. Sua existência só é viável em organizações pequenas com clima humano favorável”.
- e) **“Novos empreendimentos** – atividades de inovação deveriam ser separadas de atividades de rotina. Assim, novos empreendimentos deveriam ter uma estrutura própria”.

**3. “Multiplicidade de comando:** na estrutura matricial há dupla ou mesmo múltipla subordinação. Um profissional trabalha ao mesmo tempo em dois ou mais projetos, ficando subordinado aos seus respectivos gerentes. Ao mesmo tempo ele continua vinculado à área técnica, permanecendo subordinado ao chefe desta área”.

**4. “Diversificação elevada:** a repetitividade e o ambiente estável permitem alto nível de especialização nas estruturas tradicionais. Isso não é viável nas estruturas inovativas. A alta taxa de mudança dificulta a especialização. O profissional adequado para uma estrutura inovativa é aquele que conhece um

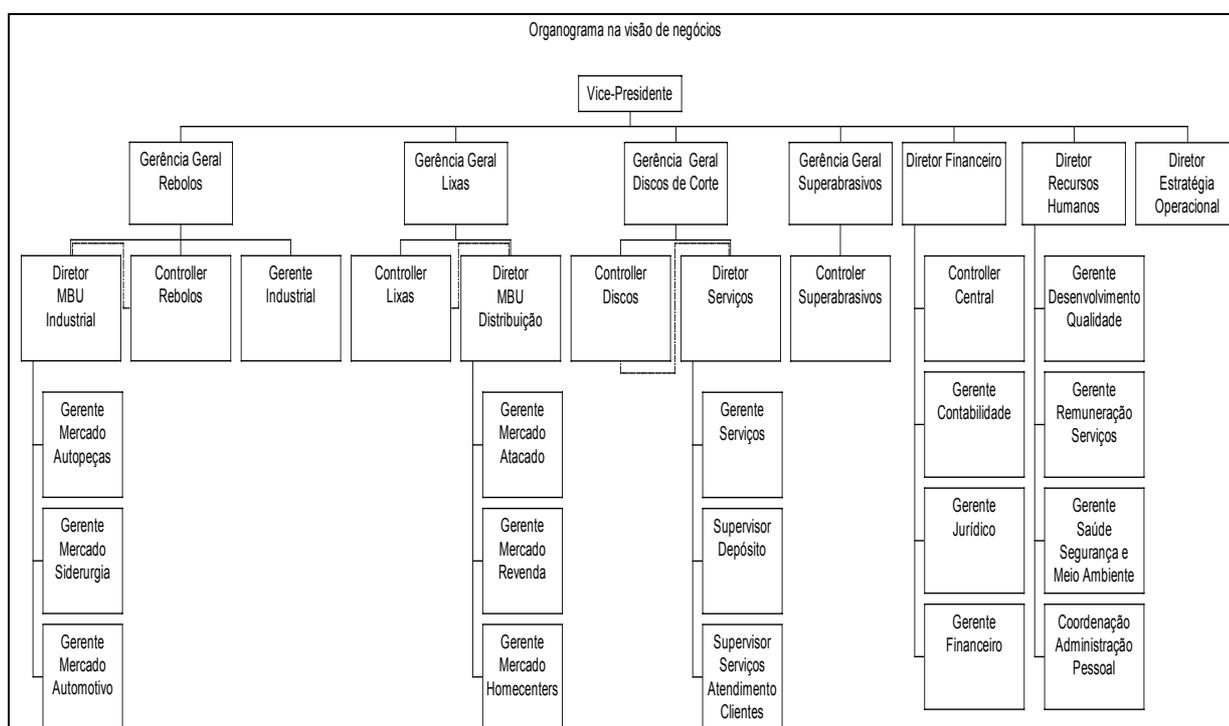
número maior de áreas técnicas, embora não seja tão especializado em cada uma”.

**5. “Comunicação horizontal e diagonal:** na estrutura tradicional a comunicação sempre acompanha a cadeia de comando. Em ambientes dinâmicos este processo pode levar a organização ao fracasso porque”:

- a) “A frequência com que essas comunicações são necessárias é muito maior, levando a uma sobrecarga da Alta Administração, que se transformará em uma rede de canais de comunicações”;
- b) “Quanto maior a organização, maior o número de níveis através dos quais a comunicação passará, aumentando o nível de distorção da mesma”;
- c) “Quanto maior a organização, maior o tempo gasto para que a comunicação seja completada”.

Através do organograma abaixo, verifica-se que a empresa, objeto desse estudo, evoluiu nesse sentido, ou seja, estruturar a organização utilizando-se dos conceitos de centros de lucros, o que a empresa denomina de Setores de Atividade.

### 5.4.2.1. – Organograma regional dos setores de atividade



Fonte: Adaptado das Normas e procedimentos de Recursos Humanos da Saint-Gobain Abrasivos

Figura 25 – Novo organograma – Divisão de Abrasivos por Setor de Atividade

Obs. Dada limitação do software para o Organograma, a função de Gerente Industrial deve figurar também nas hierarquias dos Setores de Atividade de Lixas, Discos e Superabrasivos, bem como a função de Gerente de Produto deve figurar como subordinado à Gerência Geral de cada Setor de Atividade.

#### 5.4.2.2. – Organograma na visão mundial

Funções	Área geográfica	Responsáveis pelos Setores de Atividade mundiais		
		Vice Presidente Lixas	Vice Presidente Rebolos	Vice Presidente Discos
<b>Vice Presidente</b>	<b>América do Sul</b>			
Gerente Geral	Produtos Industriais			
Gerente Geral	Produtos Distribuição			
<b>Vice Presidente</b>	<b>Europa</b>			
Gerente Geral	Produtos Industriais			
Gerente Geral	Produtos Distribuição			
<b>Vice Presidente</b>	<b>América do Norte</b>			
Gerente Geral	Produtos Industriais			
Gerente Geral	Produtos Distribuição			

Fonte: Adaptado das Normas e procedimentos de Recursos Humanos da Saint-Gobain Abrasivos

Figura 26 – Organograma na visão mundial dos setores de atividade

O grupo Saint-Gobain, segundo consta em sua [homepage](http://www.saint-gobain.com) na Internet em <http://www.saint-gobain.com>, considera que existem princípios fundamentais sujeitos à sua organização, que é uma estrutura específica por Delegação.

Assim, cada Divisão ou Setor de Atividade gerencia sua própria estratégia global. Dentro de cada país ou bloco de países, coordena as ações de todas as companhias, promove sinergia entre as divisões e representa o Grupo Saint-Gobain localmente.

A figura 26 acima demonstra como funciona o inter-relacionamento entre as funções, tanto em nível mundial como em nível regional, assim,

podemos observar que existe um coordenador mundial para cada setor de atividade (Lixas, Rebolos, Discos, etc.) com subordinados diretos em cada área geográfica e concomitantemente, esses subordinados respondem matricialmente ao coordenador regional de sua área geográfica específica.

#### **5.4.3. – A criação das controladorias divisionais de negócio**

A criação das controladorias divisionais ocorreu há mesma época (1995), cuja necessidade surgiu quando da criação dos setores de atividade, ou unidades estratégicas de negócio.

Os objetivos das controladorias divisionais de negócio seriam e ainda é o de dar suporte aos gerentes gerais dos negócios, no que diz respeito aos sistemas de informações contábeis, assegurar a correta apuração dos resultados operacionais dentro dos princípios fundamentais de contabilidade, explicando os principais desvios de resultado, para que as ações corretivas possam ser tomadas no menor tempo possível.

Dentro desse contexto, é importante ressaltar a importância da Controladoria para esse novo ambiente de negócios, cujo respaldo encontra-se em artigo publicado pela FEA/USP, onde Maia e Pinto (1999) destacam as seguintes atuações da Controladoria em relação ao subsistema de informações:

1. “Identificar os eventos que ocorrem na empresa”;
2. “Identificar as decisões que são tomadas na empresa”;

3. “Identificar os modelos de decisão dos gestores e participar na elaboração dos modelos de decisão do sistema de informações”;

4. “Identificar as informações que são necessárias para suprir os modelos de decisão, onde, e como buscá-las”;

5. “Identificar o modelo de informação de mensuração e participar de sua elaboração”;

6. “Elaborar o modelo de comunicação e processamento de dados ideal para a empresa considerando as seguintes particularidades”:

a) “Sua missão, crenças e valores”;

b) “Seus aspectos estruturais e operacionais”;

c) “Seu processo decisório”;

d) “Seu modelo de decisão”;

e) “Sua estrutura, conceitos e processo de identificação, classificação e acumulação dos eventos, adequando-os aos aspectos de gestão econômica”.

Outro ponto colocado por Maia e Pinto (1999) é que “a característica ideal deste subsistema é ser tecnicamente bom, exeqüível e adequado às expectativas de seus usuários. É preciso evidenciar os resultados econômicos e demais informações de forma correta (dentro dos melhores conceitos para a empresa), objetiva (com conteúdo claro e conciso) e justa (que reflita os

méritos do resultado avaliado a quem o merece). Portanto, as ações que o implementam rumo a eficácia configuram-se em”:

- a) “Gerar um banco de dados de informações sobre os eventos ambientais e operacionais, sob a ótica da gestão econômica”;
- b) “Gerar confiança e não medo e possibilitar aos gestores o domínio das informações”;
- c) “Não causar dúvidas, mas sim, certezas; e”,
- d) “Ser aceito, compartilhado e participativo e não imposto”.

Nesse aspecto, Magalhães (2000, pg. 49) demonstra através da tabela 7 abaixo que “a avaliação dos sistemas, de modo geral, pode ser afetada por variáveis organizacionais e comportamentais, especialmente se observarmos: políticas, pessoas e cenários”.

Políticas	As implementações dos sistemas de informações afetam o ambiente social da organização. Esses impactos sociais devem ser esperados, estudados e harmonizados com a eliminação de dúvidas e medos. O planejamento para implementação de um sistema de informação deve considerar a dimensão da cultura da empresa, para prevenir barreiras e obter aceitação.
Pessoas	Para compreensão da complexidade dos sistemas de informação, a cultura e a experiência dos gestores da organização, das equipes de operação e dos usuários devem ser compatíveis com os estágios da tecnologia. Isso é necessário para a aceitação e assimilação pelos gestores, executivos e usuários.
Cenários	É ao longo da história da organização que se aceita o uso da tecnologia de informação. A organização precisa harmonizar a tecnologia de seus objetivos (negócio) com a tecnologia de informação. Assim, é necessário que os gestores as conheçam, para aproveitar suas potencialidades.

Fonte: Adaptado de Magalhães (2000, p. 49)

Tabela 7 - Variáveis que afetam a avaliação dos sistemas contábeis

Por isso, Magalhães (2000, p.53) entende que “o processo de tomada de decisões constitui um lastro de alternativas, que envolve um complexo fluxo de operações e análises que fundamentam o planejamento e a implantação da alternativa escolhida”. “A administração, conhecendo adequadamente as funções básicas de planejamento, organização, direção e controle, terá melhor compreensão para atender aos passos necessários para tomada de decisão...”.

Ainda Magalhães (2000, p.55) observa que “a evidenciação das informações, para usuários externos, obedece ao conjunto de normas e regras, legais e técnicas, objetivamente medidas pelo setor contábil, ao passo que as informações de uso interno são baseadas em [...] exigências em termos de dimensão do tempo, âmbito, escopo e características de mensuração [...]”.

Nesse sentido, Beuren (1998, p.75) afirma que “a essência da estratégia está em definir e implantar uma arquitetura de informação que permita acessar e analisar um volume de informações potencialmente úteis para explorar as oportunidades existentes no mercado e as capacidades organizacionais”.

Beuren (1998, p.75) alerta que embora a tecnologia da informação tenha facilitado as tarefas de coleta, classificação e armazenamento dos dados, “é preciso cuidar para não sobrecarregar os gestores com a proliferação de fontes e volumes de informações, sob pena de extrapolar os limites de uso destas pelos usuários”.

Dentro dessa perspectiva, as controladorias divisionais do grupo Saint-Gobain, em sua divisão de abrasivos têm procurado as alternativas e as ferramentas mais adequadas à condução de seus negócios. As controladorias

divisionais têm sido o elo de ligação entre os departamentos produtivos e os departamentos de vendas e marketing, no sentido de juntos estabelecerem as estratégias de condução e mensuração dos indicadores de desempenho de cada linha de produto, e assim disponibilizar aos gestores um painel de bordo onde as tomadas de decisões estarão melhores embasadas.

### **5.5. – A decisão de segmentar os mercados**

A decisão de segmentar os mercados, possivelmente é fruto de uma estratégia global, onde o Grupo Saint-Gobain, na figura de seu Chairmain and CEO, Mr.Jean-Louis Beffa declara o seguinte:

Nossa estratégia é:

“Produzir e distribuir materiais para o futuro, em posições de liderança competitiva, com um crescimento rentável”.

Para isso, “nós constantemente almejamos crescimento rentável através de”:

- a) “**Crescimento interno:** baseada em nossas próprias competências e sobre nossa legada posição de mercado, crescimento interno possibilitando gradualmente reduzir sua dependência sobre os produtos em voga e focar na diferenciação a ser alcançada pela pesquisa e inovação, conhecimento sobre as necessidades dos clientes, uma abordagem de ajuste fino das expectativas, e o uso inteligente de alto crescimento dos canais de distribuição”.

b) “**Crescimento geográfico:** isto é alcançado através de aquisições, acordos de parcerias com a expansão das fronteiras e investimentos. O Grupo está bem representado na Europa, na América do Norte e do Sul, e agora os esforços de expansão estão sobre as regiões do Leste Europeu, América Central, Ásia/ Pacífico”.

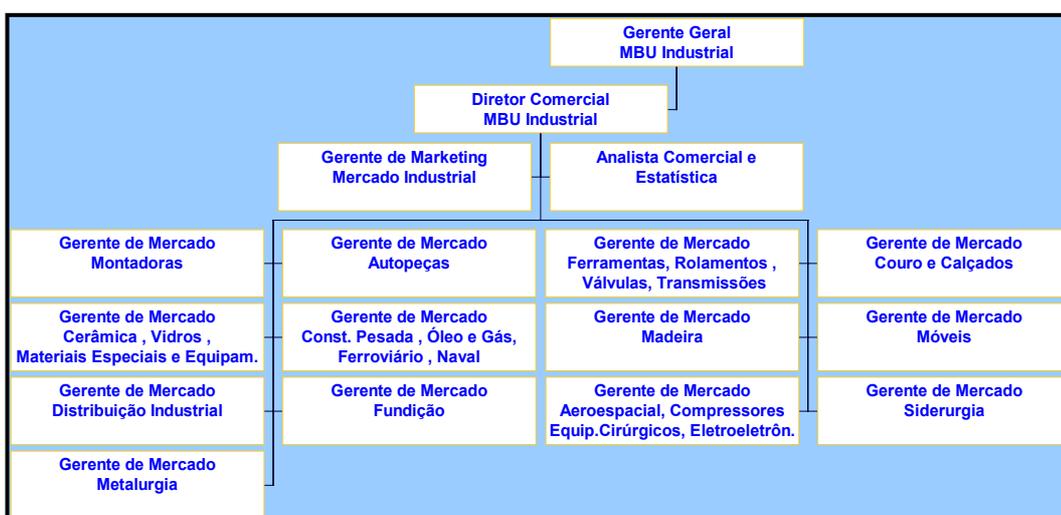
c) “**Crescimento externo através de aquisições:** em linha com as regras de lucratividade do grupo, as aquisições ajudaram a fortalecer a liderança do Grupo para o crescimento geográfico acima mencionado, integrando novas competências, e assegurando uma expansão consistente”.

#### **5.5.1. – A estrutura de vendas e marketing**

O Grupo Saint-Gobain, em sua Divisão de Abrasivos, procurou estruturar sua força de vendas e marketing dando ênfase em seus mercados de atuação, para isso, estabeleceu duas estruturas básicas:

1. MBU Industrial (Marketing Business Unit – Industrial): estrutura denominada para atender clientes industriais, cuja complexidade de operação do cliente exige do profissional de vendas ou marketing, um perfil técnico especializado em aplicações específicas dos produtos.
2. MBU Distribuição (Marketing Business Unit – Distribuição): estrutura denominada para atender clientes ligados ao mercado atacadista, revenda ou distribuição; ou seja, produtos padronizados fabricados para consumo em geral.

Com base nessas duas unidades de negócio de mercado (MBU industrial e distribuição), foram designados os vários gerentes de mercado que deveriam cobrir todos os segmentos tratados pela codificação SIC (Standard Industrial Classification). Através das figuras 27 e 28 abaixo, podemos verificar o organograma da nova estrutura de marketing e vendas para as duas unidades de mercado.



Fonte: Adaptado das Normas e procedimentos de Recursos Humanos da Saint-Gobain – Divisão de Abrasivos

Figura 27 – Organograma MBU industrial – Divisão de Abrasivos – 2002



Fonte: Adaptado das Normas e procedimentos de Recursos Humanos da Saint-Gobain – Divisão de Abrasivos

Figura 28 – Organograma MBU distribuição – Divisão de Abrasivos – 2002

### 5.5.2. – Segmentação de mercado baseada na classificação SIC

#### (Standard Industrial Classification)

A premissa básica da nova estrutura de vendas e marketing da Saint-Gobain foi voltar suas ações estratégicas para os segmentos de mercado nos quais seus clientes estão efetivamente inseridos.

Dessa forma, com o auxílio da ferramenta de gestão SAP R/3, foi possível codificar cada cliente dentro de seu principal segmento de atuação e para isso foi utilizado como modelo, a classificação SIC.

A codificação de todos clientes com base nesse modelo foi necessária para que se pudesse extrair os demonstrativos de resultado por segmento de mercado e atribuir a responsabilidade a cada gerente de mercado na melhoria da lucratividade de cada segmento sob sua tutela.

Cabe ressaltar que para cada grupo SIC ou mais foi designado um gerente de mercado responsável pelo desenvolvimento, juntamente com a

Diretoria Comercial, de uma estratégia de crescimento do segmento sob sua responsabilidade.

Como exemplo, verifica-se através da figura 29 abaixo como o MBU – Distribuição (unidade de negócio de mercado) ficou estruturado utilizando-se da classificação SIC.

<b>Classificação dos Clientes para o Mercado Distribuição</b>			
<b>Grupo SIC</b>	<b>Descrição</b>	<b>Subgrupo SIC</b>	<b>Descrição</b>
<b>MBU - DISTRIBUIÇÃO</b>			
<b>5000</b>	Distribuidor Atacadista	<b>5030</b> <b>5060</b> <b>5072</b> <b>5074</b>	Distribuidor Atacadista - Materiais de Construção Distribuidor Atacadista - Materiais Elétricos Distribuidor Atacadista - Ferramentas e Ferragens Distribuidor Atacadista - Material Hidráulico
<b>5049</b>	Especialidades	<b>5049</b>	Fabricantes de ferramentas portáteis
<b>5199</b>	Distribuidores industriais	<b>5199</b>	Distribuidores industriais de pequeno porte
<b>5200</b>	Revendedor de Materiais de Construção	<b>5211</b>	Revendedor de Materiais de Construção
<b>5311</b>	Centros de Distribuição Supermercado ou Hipermercado	<b>5312</b> <b>5411</b>	Centros de Distribuição Supermercado e Hipermercado
<b>5230</b>	Loja de Tinta Imobiliária	<b>5230</b>	Loja de Tinta Imobiliária
<b>5031</b>	Revendedor Especializado em Madeira	<b>5031</b>	Revendedor Especializado em Madeira
<b>5032</b>	Revendedor de produtos para Mármore e Pedras	<b>5032</b>	Revendedor de produtos para Mármore e Pedras
<b>5051</b>	Revendedor de produtos para Serralharias	<b>5051</b>	Revendedor de produtos para Serralharias
<b>5251</b>	Revendedor de Ferragens e Ferramentas	<b>5251</b>	Revendedor de Ferragens e Ferramentas
<b>5231</b>	Distribuidor ou Revendedor Automotivo	<b>5231</b>	Distribuidor Automotivo / Loja Tinta Automotiva

Fonte: Saint-Gobain – Divisão de Abrasivos – Departamento de Marketing

Figura 29 – Classificação dos clientes por código SIC por Gerência de Mercado

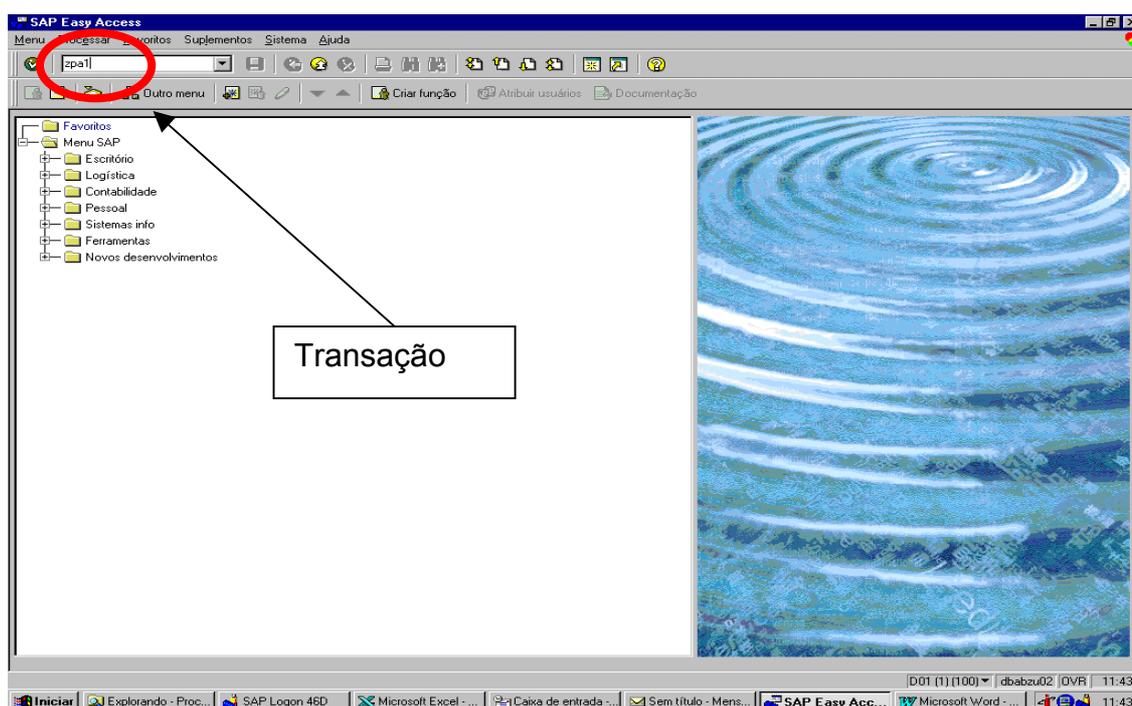
### **5.5.3. – Modelo de relatório de Demonstração do Resultado baseado na segmentação de mercado**

Com a reestruturação organizacional ocorrida na área de vendas e marketing surgiu a necessidade de se criarem novos relatórios de

demonstração de resultado sob a ótica da segmentação de mercado para atender ao novo enfoque estratégico dado pela empresa.

Dessa forma, foram desenvolvidos, no SAP/R3, em seu módulo gerencial (CO-PA – Controlling – Profitability Analysis) os relatórios de Demonstração de Resultado vistos de uma forma multidimensional, ou seja, relatórios com suas estruturas flexíveis sendo possível visualizar os resultados de acordo com a característica desejada pelo usuário, como pode ser observado na seqüência das figuras abaixo. Os relatórios são acessados por meio de transações de sistema, denominadas nesse caso, de ZPA1 e a partir do menu principal do sistema SAP/R3.

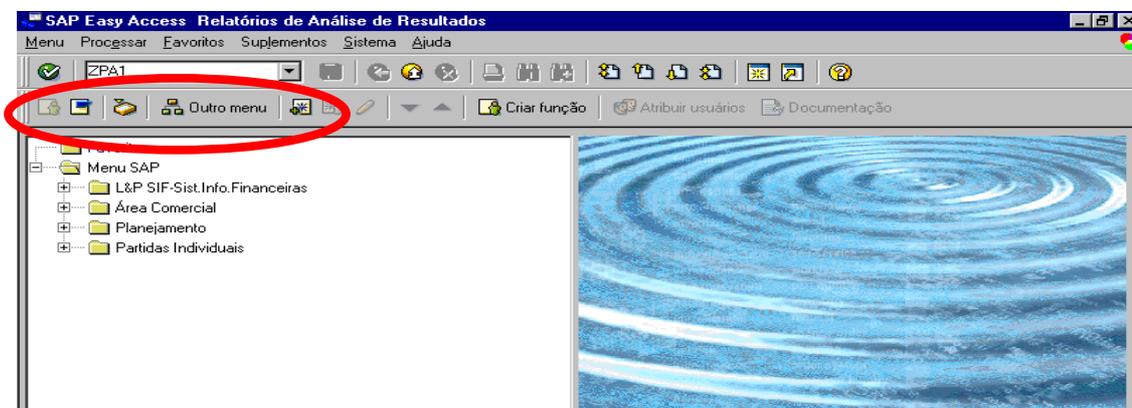
Antes, porém, de se chegar ao modelo definitivo do relatório de Demonstração de Resultado incluindo as características dos segmentos de mercados, primeiramente houve necessidade de uma revisão geral no cadastro dos clientes, incluindo em campo específico as novas classificações SIC, como demonstradas na figura 29 e definidas para cada cliente.



Fonte: Saint-Gobain - Apostila de treinamento – CO-PA

Figura 30 – Menu principal de seleção de transação do SAP/R3

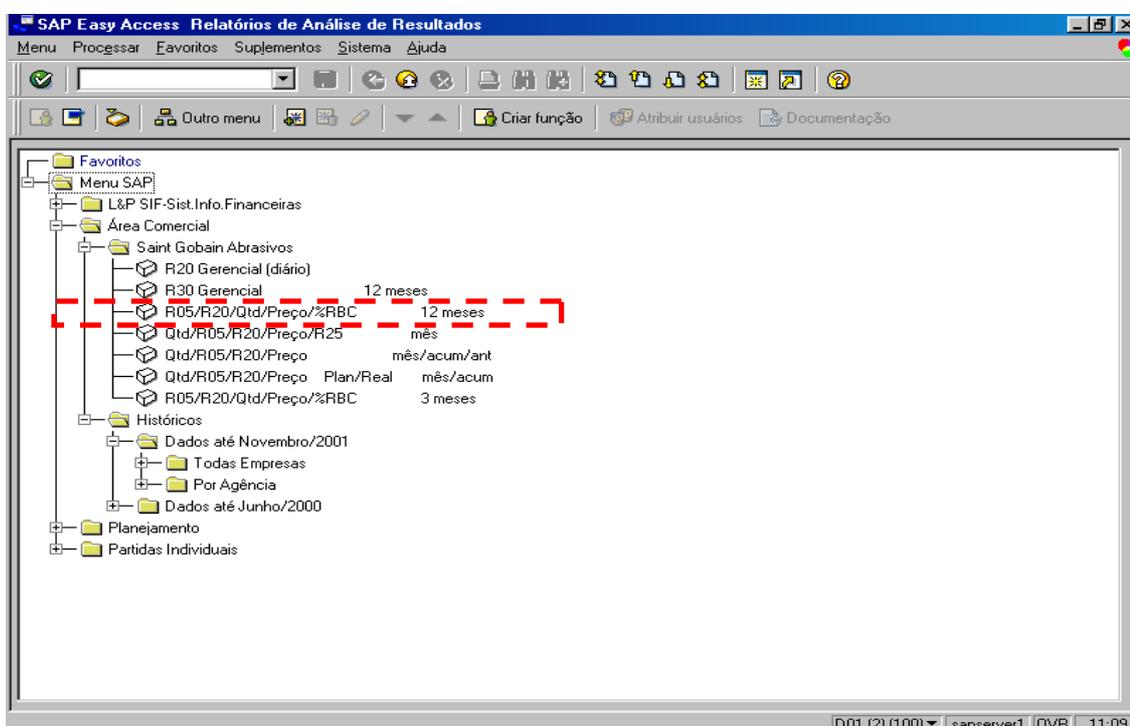
Após informar o nome da transação do menu de área como indicado na tela acima, o sistema exibe diretamente o menu dos relatórios, onde poderão ser encontradas todas as opções dos relatórios, conforme figura abaixo:



Fonte: Saint-Gobain – Divisão de Abrasivos – Apostila de treinamento – CO-PA

Figura 31 – Menu principal de seleção de relatório do SAP/R3

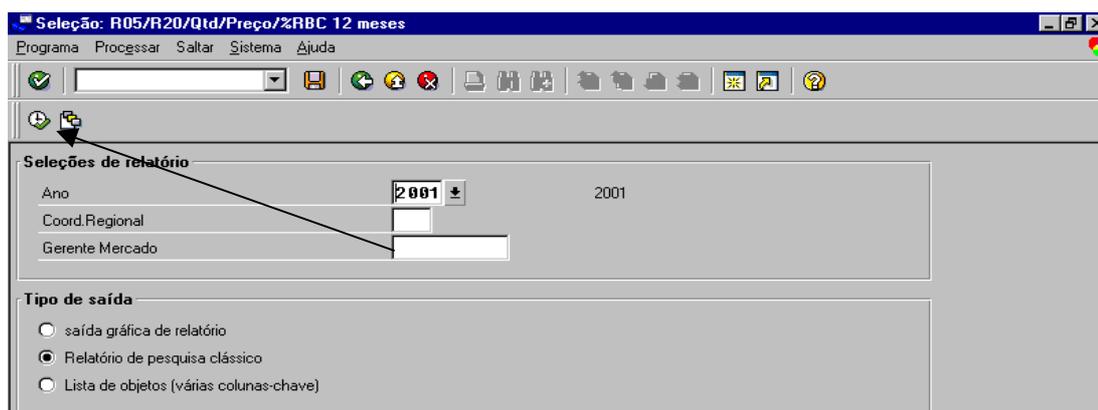
Devido ao cadastro de perfis dos usuários do sistema SAP, dois níveis de relatórios foram criados, um com a visão geral das Demonstrações de Resultado utilizado pela Controladoria e Contabilidade, cujo resultado desce até ao nível do Lucro Líquido, e outro com uma visão parcial das Demonstrações de Resultado utilizado pela área comercial, cujo resultado desce até ao nível de Margem de Contribuição, isto é, Resultado de vendas menos os Custos dos produtos vendidos.



Fonte: Saint-Gobain – Divisão de Abrasivos – Apostila de treinamento CO-PA

Figura 32 – Tela de seleção dos relatórios financeiros

Uma vez definido qual opção de relatório se quer visualizar, é necessário escolher o ano de referência a qual se refere o relatório.



Fonte: Saint-Gobain – Divisão de Abrasivos – Apostila de treinamento CO-PA

Figura 33 – Tela de seleção do ano de referência e gerência de mercado

Após executar o relatório do exemplo como demonstrado na figura 32, o sistema exibe a tela de seleção da mesma forma, como anteriormente, porém com os novos itens de navegação já inclusos, conforme tela abaixo:

	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maior	Junho	Julho	Ag
Qtd Uds UM Pln	0	0	0	0	0	0	0	
Qtd Uds UM Uds	0	0	0	0	0	0	0	
R05	0	0	0	0	0	0	0	
R20 s/frete	0	0	0	0	0	0	0	
Preço Médio	•/o	•/o	•/o	•/o	•/o	•/o	•/o	
%RBC	•/o	•/o	•/o	•/o	•/o	•/o	•/o	
R25	0	0	0	0	0	0	0	

Fonte: Saint-Gobain – Divisão de Abrasivos – Apostila de treinamento CO-PA

Figura 34 – Tela do relatório mensal de resultado

Todas as possibilidades de mudança determinadas estão dispostas como opções de navegação para as consultas, conforme destacado na figura 34 acima.

Outras possibilidades de navegação podem ser observadas nas figuras abaixo:

Executar pesquisa R05/R20/Qtd/Preço/%RBC 12 meses: lista detalhada

Relatório Processar Saltar Navegar Suplementos Opções Sistema Ajuda

R05/R20/Qtd/Preço/%RBC 12 meses Dados atuais 20.11.2001 10:57:13

Navegação

Aplicação Empresa B400 Saint-Gobain Abrasiv  
 Família de Produtos MBU Norton  
 Grupo de preço Gerente Mercado José A. Fernandes  
 Marca Setor atividade 46 Coated Abrasivos  
 Planta Origem Grupo SIC 3200 Ind.Prod.Pedra Ceram  
 SMR Coord.Regional 116 Outros

	Agosto	Setembro	Outubro	Novembro	Dezemi
Qtd Vds UM Pln	0	31	0	0	
Qtd Vds UM Vds	0	1	0	0	
R05	0	118	0	0	
R20 s/frete	0	2.257,-	0	0	
Preço Médio	●/o	3,81	●/o	●/o	
%RBC	●/o	1.913,8-	●/o	●/o	
R25	0	2.370-	0	0	

Índice na tabela B (1)

Restrições

Valor	TxtDescr
B400	Norton
B404	Carborundum
B405	Winter
B700	
DIST	Distribuição
INDU	Industrial
STON	Stones
	não atribuído

Y D01 35000026 sapserv1 |OVR 11:25

Fonte: Saint-Gobain – Divisão de Abrasivos – Apostila de treinamento CO-PA

Figura 35 – Tela do relatório mensal de resultado – visão MBU

Executar pesquisa Qtd/R05/R20/Preço/R25 mês: lista expandida

Relatório Processar Saltar Navegar Suplementos Opções Sistema Ajuda

Qtd/R05/R20/Preço/R25 mês Dados de 06.12.2001 19:30:35

Navegação

Dom./Exp. MBU Industrial  
 Canal/Segmento Setor atividade 41 Vitrified & Organic  
 País  
 Representante vendas

Subgrupo SIC	QTMês-Plan	Qt Ac-Plan	R05 Mês	R05 Acum
Represent.em	1 *	1 *	1 BRL	1 BRL
2499 Outros Prod.Madeira	3	3	122,22	122,22
2511 Fab.Móveis de Madeir	43	43	542,03	542,03
3310 Sider. Transformação	49	49	1.121,75	1.121,75
3321 Fundição Ferro Aço	2.265	2.265	19.574,04	19.574,04
3421 Ferram.Corte Aberto	216	216	2.278,35	2.278,35
3430 Ind.Metals Sanitário	21	21	383,38	383,38
3562 Rolamentos	185	185	3.413,07	3.413,07
3563 Compressores equip.	832	832	9.193,55	9.193,55
3568 Retífica de Motores	23	23	2.029,66	2.029,66
3711 Montadoras Veic.Pass	7	7	64,33	64,33
3717 Componentes de Motor	498	498	5.451,19	5.451,19
3722 Trans. Power Train	75	75	1.482,38	1.482,38
3751 Motoc.Bicicl.e pçs	97	97	1.270,86	1.270,86

Detalhe por Subgrupo SIC

F00 (1) (550) apabzu02 |OVR 14:32

Iniciar SAP Logon 4... Executar pe... Microsoft Wo... 14:32

Fonte: Saint-Gobain – Divisão de Abrasivos – Apostila de treinamento CO-PA

Figura 36 – Tela do relatório mensal de resultado – visão MBU e subgrupo SIC

Executar pesquisa R90 SIF - 12 meses: lista detalhada

Relatório Processar Salvar Navegar Suplementos Opções Sistema Ajuda

R90 SIF - 12 meses Dados atuais 21.11.2001 20:50:03

Ano : 2001

Navegação

- Empresa B400 Saint-Gobain Abrasiu
- Divisão A410 Uitrified & Organic
- Setor atividade 41 Uitrified & Organic
- MBU B400 Norton
- Linha de Produtos 00001 Rebolo Uitr.Profis.
- Região Mundial America Sul/Central 8
- Planta Origen não atribuído
- Mercado 01 Nacional

Rubrica	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maio
R05 Vendas líquidas sem frete	0	0	0	0	172-
R06 Transporte sobre vendas	0	0	0	0	0
<b>R00 Vendas líquidas</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>172-</b>
R10 Chiffre d'affaires de gestion	0	0	0	0	172-
R21 Comissões	0	0	0	0	8
R21 Devedores Duvidosos	0	0	0	0	0
R21 Gastos variáveis de vendas	0	0	0	0	8
R251 CPU Matéria-Prima	0	0	0	0	27
R252 CPU Mão-de-obra variável	0	0	0	0	11
R253 CPU Salário fixo fabril	0	0	0	0	6
R254 CPU Desp fabris variáveis	0	0	0	0	11
R255 CPU Despesas fabris fixas	0	0	0	0	24
R256 CPU Depreciação fábrica	0	0	0	0	24
R257 CPU Energia	0	0	0	0	1.397
R258 CPU Transformação Salário	0	0	0	0	0

Fonte: Saint-Gobain – Divisão de Abrasivos – Apostila de treinamento CO-PA

Figura 37 – Tela do relatório mensal de resultado – visão Setor de Atividade

Executar pesquisa R90 SIF - SOA: lista detalhada

Relatório Processar Salvar Navegar Suplementos Opções Sistema Ajuda

R90 SIF - SOA Dados atuais 21.11.2001 20:52:59

Período / Ano : 010.2001 até 010.2001

Navegação

- Empresa B400 Saint-Gobain Abrasiu
- Setor atividade 46 Coated Abrasivos
- MBU INDU Industrial
- Linha de Produtos 00009 Lixas Industrial
- Região Mundial America Sul/Central 8
- Planta Origen 1001 RB Vinhedo Brasil (S)
- Mercado 01 Nacional

Rubrica	U & O	GRAINS	T.W.	C.S.P.
Qtd. (UM planej.)	0	0	0	0
R05 Vendas líquidas sem frete	0	0	0	0
R06 Transporte sobre vendas	0	0	0	0
<b>R00 Vendas líquidas</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
R10 Chiffre d'affaires de gestion	0	0	0	0
R21 Comissões	0	0	0	0
R21 Devedores Duvidosos	0	0	0	0
R21 Gastos variáveis de vendas	0	0	0	0
R251 CPU Matéria-Prima	0	0	0	0
R252 CPU Mão-de-obra variável	0	0	0	0
R253 CPU Salário fixo fabril	0	0	0	0
R254 CPU Desp fabris variáveis	0	0	0	0
R255 CPU Despesas fabris fixas	0	0	0	0
R256 CPU Depreciação fábrica	0	0	0	0

Fonte: Saint-Gobain – Divisão de Abrasivos – Apostila de treinamento CO-PA

Figura 38 – Tela do relatório de resultado – por Setor de Atividade

Rubrica	Atual	%	Budget	%	Atual acum	%	Budget acum
R05 Vendas líquidas sem frete	0	0,0	0	0,0	0	0,0	0
R06 Transporte sobre vendas	0	0,0	0	0,0	0	0,0	0
R00 Vendas líquidas	0	0,0	0	0,0	0	0,0	0
R10 Chiffre d'affaires de gestion	0	0,0	0	0,0	0	0,0	0
R21 Comissões	0	0,0	0	0,0	0	0,0	0
R21 Devedores Duvidosos	0	0,0	0	0,0	0	0,0	0
R21 Gastos variáveis de vendas	0	0,0	0	0,0	0	0,0	0
R251 CPU Matéria-Prima	0	0,0	0	0,0	0	0,0	0
R252 CPU Mão-de-obra variável	0	0,0	0	0,0	0	0,0	0
R253 CPU Salário fixo fabril	0	0,0	0	0,0	0	0,0	0
R254 CPU Desp fabricis variáveis	0	0,0	0	0,0	0	0,0	0
R255 CPU Despesas fabricis fixas	0	0,0	0	0,0	0	0,0	0
R256 CPU Depreciação fábrica	0	0,0	0	0,0	0	0,0	0
R257 CPU Energia	0	0,0	0	0,0	0	0,0	0

Fonte: Saint-Gobain – Divisão de Abrasivos – Apostila de treinamento CO-PA

Figura 39 – Tela da Demonstração de Resultado – comparação real x orçado

Para se ter uma visão mais abrangente do relatório de Demonstração de Resultado desenvolvido pela empresa, objeto desse estudo, demonstra-se através da figura 40 abaixo as possibilidades de navegação dentro do sistema, considerando estas como as possíveis visões de resultado.

Barra de Navegação	Descrição
Empresa	Saint-Gobain Abrasivos
MBU - Unidade de negócio de mercado	Industrial / Distribuição
Setor de Atividade	Lixas / Rebolos / Discos
Linha de produtos	Profissional / Industrial
Família de produtos	Grupo de produtos
Artigo	Código de produto e especificação
Aplicação	Mármore / Metal / Madeira / Mineração ...
Cliente	Código de cliente e descrição
Mercado	Nacional / Exportação / Intercompanhias
País	Brasil / Argentina / Colômbia / Venezuela
Região	Norte / Sul / Leste / Oeste
Doméstico / Exportação	Doméstico / Exportação
Zona de distribuição	São Paulo / Rio de Janeiro / Minas Gerais ...
Grupo de preços	Atacadista / Distribuição
Grupo SIC	Baseado na classificação industrial do cliente
Marca	Norton / Carbo
Canal / Segmento	Montadoras / Fundação / Siderurgia ...
Planta de origem	Guarulhos / Vinhedo / Recife
Gerente de mercado	Responsável pelo segmento de mercado
Coordenador regional	Responsável por uma região
Representante de vendas	Representante de vendas

Fonte: Saint-Gobain – Divisão de Abrasivos

Figura 40 – Barra de navegação do sistema – visões do resultado

O relatório de demonstração de Resultado pode ser observado pela figura 41 abaixo, onde são demonstradas as contas contábeis que compõe cada rubrica do relatório.

Rubrica	Fórmula de cálculo	Descrição da conta	Níveis de Responsabilidade
R 05		Vendas líquidas sem impostos	<div style="border: 1px solid black; padding: 5px; width: fit-content;">Área de responsabilidade Diretoria das Unidades de Negócio de Mercado</div>
R 06		Transporte sobre vendas	
R 00	(R05-R06)	Vendas líquidas sem fretes	
R 21		Comissões + devedores duvidosos	
R 25 1		CPV Matéria-Prima	
R 25 2		CPV Mão-de-obra variável	
R 25 3		CPV Salário fixo fabril	
R 25 4		CPV Desp fabris variáveis	
R 25 5		CPV Despesas fabris fixas	
R 25 6		CPV Depreciação fábrica	
R 25 7		CPV Energia	<div style="border: 1px solid black; padding: 5px; width: fit-content;">Foco de análise: Volume e preço</div>
R 25 8		CPV Transferência Salário	
R 25 9		CPV Transferência Despesas	
R 26 0		CPV Transferência Depreciação.	
R 25	Soma(R251...R260)	CPV - Custo do Produto Vendido - Padrão	
R 20	(R00 - R 21 - R 25)	<b>Resultado Bruto Comercial</b>	<div style="border: 1px solid black; padding: 5px; width: fit-content;">Área de responsabilidade Diretoria dos Setores de Atividades</div>
R 32 44		Gasto com paradas excepcionais	
R 32 01		Quebra de estoque	
R 32 12		Desvio de estoque	<div style="border: 1px solid black; padding: 5px; width: fit-content;">Foco de análise: Desvios custo-padrão x real</div>
R 32	Soma(R3244...R3212)	Cargas complm. produtos exploração	
R 30	(R20 - R32)	<b>Resultado bruto de exploração</b>	<div style="border: 1px solid black; padding: 5px; width: fit-content;">Área de responsabilidade Presidência, Diretoria e Gerência</div>
%	(R30 / R05)	<b>R.B.E. sobre vendas</b>	
R 51 1		Salários comerciais	
R 51 2		Despesas comerciais	
R 51 3		Depreciação comercial	
R 51	Soma(R511...R513)	Gastos gerais comerciais	
R 52 1		Salários administrativos	
R 52 2		Despesas administrativas	
R 52 3		Depreciação administrativa	
R 52	Soma(R521...R523)	Gastos gerais administrativos	
R 53		Desenvolvimento e Tecnologia	<div style="border: 1px solid black; padding: 5px; width: fit-content;">Gerente P&amp;D</div>
R 56		Royalties	
R 57		Participação nos resultados	
R 58 1		Despesas/Receitas com aluguel	
R 58 2		Comissões recebidas	
R 58 3		Recuperação Impostos	
R 58	Soma(R581...R583)	Resultado diversos de exploração	<div style="border: 1px solid black; padding: 5px; width: fit-content;">Área de responsabilidade Diretoria Financeira</div>
R 59 1		Vendas sucata/mat.prima/maq/peças	
R 59 2		Devedores Duvidosos - outros	
R 59 3		Custo vendas sucata/mat.prima/maq	
R 59 4		Receitas eventuais	
R 59 6		Outras perdas excepcionais	
R 59 57		Contingências (planej.)	
R 59 72		Depreciação intangível	
R 59	Soma(R591...R5972)	Perdas e ganhos de exploração	
R 50	(R30-R51-R52-R53-R56-R57-R58-R59)	<b>Resultado operacional</b>	
%	(R50 / R05)	<b>R.O. sobre vendas</b>	

Fonte: Saint-Gobain – Divisão de Abrasivos

Figura 41 – Demonstração das contas contábeis que compõe o resultado

## 5.6. – Resultados obtidos por meio do questionário e entrevistas aplicados aos gerentes

Segundo Gil (1991, p.59) “a maior utilidade do estudo de caso é verificada nas pesquisas exploratórias. Por sua flexibilidade, é recomendável

nas fases iniciais de uma investigação sobre temas complexos, para a construção de hipóteses ou reformulação do problema”.

Ainda Gil (1991, p.60) adverte que “o estudo de caso também apresenta limitações. A mais grave refere-se à dificuldade de generalização dos resultados obtidos. Pode ocorrer que unidade escolhida para investigação seja bastante anormal em relação às muitas de sua espécie”.

Por fim Gil (1991, p.121) entende que o fato de um estudo de caso caracterizar-se pela sua flexibilidade, “significa que é impossível estabelecer um roteiro rígido que determine com precisão como deverá ser desenvolvida a pesquisa”.

A respeito das considerações acima sobre as limitações do estudo de caso, implicaria em dizer que a Saint-Gobain em sua Divisão de Abrasivos seria uma empresa atípica quanto aos aspectos relacionados aos relatórios de Demonstrações de Resultado por segmento de mercado, que segundo opiniões do gerente de informática e analistas de sistemas entrevistados, este fenômeno não ocorre, mesmo porque as empresas de uma forma geral, e principalmente àquelas que estão implementando uma ferramenta de gestão como o SAP/R3, tem como funcionalidade este tipo de relatório.

Dessa forma, um dos objetivos em responder ao problema de pesquisa foi aplicar um questionário aos gerentes, cujo resultado está descrito abaixo:

### 5.6.1. – Resultados da pesquisa realizada junto aos gerentes de mercado

A aplicação do questionário cobriu um universo de 22 gerentes de mercado que representa a totalidade da amostra na empresa pesquisada.

O questionário considerou uma escala Likert de atitudes para cada assertiva apresentada, cujo objetivo foi extrair o grau de concordância dos gerentes de mercado em relação às questões abaixo descritas. A classificação seguiu uma escala de um a oito, sendo que o grau oito representou o maior nível de concordância com a assertiva e, na medida em que a escala diminuía, reduzia-se também o seu nível de concordância. Portanto, a escala de atitudes considerou o seguinte modelo:

1	2	3	4 / 5	6	7	8
Discordo totalmente	Discordo	Discordo pouco	Não concordo e nem discordo	Concordo pouco	Concordo	Concordo totalmente

Dessa forma, demonstram-se através das figuras abaixo, a quantidade de respondentes para cada assertiva dentro da escala de atitude, a participação percentual das respostas para cada item da escala, os resultados gráficos das respostas obtidas dos gerentes de mercado e o roteiro de entrevistas realizadas com o gerente de informática e analistas de sistemas.

Resumo Geral dos respondentes por assertiva		ESCALA DE ATITUDES								Total
Nº	Questões	1	2	3	4	5	6	7	8	
1	O modelo tradicional de Demonstração de Resultado não atende às necessidades de informações para o estabelecimento das estratégias dos segmentos de mercado.	1	3	4	0	3	2	5	4	22
2	O modelo tradicional de Demonstração de Resultado não segrega as informações de forma a se ter uma visão dos resultados por segmento de mercado.	1	3	3	2	1	0	7	5	22
3	A decisão de segmentar os mercados foi uma evolução da segmentação da indústria de abrasivos em unidades estratégicas de negócio.	0	0	0	0	0	3	7	12	22
4	A visualização dos resultados por segmento de mercado contribui para o crescimento das vendas.	0	0	0	1	1	2	9	9	22
5	A visualização dos resultados por segmento de mercado ajuda a monitorar a satisfação dos clientes em relação aos produtos fornecidos.	0	1	0	3	3	5	3	7	22
6	A visualização dos resultados por segmento de mercado proporciona um maior conhecimento, por parte da equipe de vendas, do mercado de abrasivos.	0	0	0	1	3	2	6	10	22
7	A visualização dos resultados por segmento de mercado induz à maior preocupação com os custos de fabricação.	1	1	0	1	2	3	6	8	22
8	A visualização dos resultados por segmento de mercado ajuda a empresa a mobilizar-se na busca por segmentos em que possa crescer sua participação de mercado.	0	0	0	0	0	2	7	13	22
9	A visualização dos resultados por segmento de mercado em nada contribui para uma lucratividade mais alta.	11	11	0	0	0	0	0	0	22
10	A segmentação de mercado pode provocar aumento de custos devido a maiores investimentos alocados à engenharia e fabricação.	5	3	2	2	5	5	0	0	22
11	Há uma grande dificuldade em se implementar a segmentação de mercado devido à cultura organizacional da empresa.	1	4	5	2	2	7	1	0	22
12	Há barreiras culturais muitos fortes a serem superadas, pois muitos não querem mudar a maneira tradicional de comercializar os produtos.	0	5	4	1	4	7	1	0	22

Fonte: Estudo de caso – Saint-Gobain – Divisão de Abrasivos

Figura 42 – Resumo geral dos respondentes por assertiva (Questões 1 à 12)

Resumo Geral dos respondentes por assertiva		ESCALA DE ATITUDES								Total
Nº	Questões	1	2	3	4	5	6	7	8	
13	A visão dos resultados por segmentos de mercado provoca conflitos dentro da empresa, na medida em que alguns profissionais se sintam prejudicados nas definições dos segmentos os quais devem estar sob sua responsabilidade.	2	5	4	2	3	4	2	0	22
14	Os relatórios disponíveis no sistema SAP/R3 que estão ligados às demonstrações de resultados por segmento de mercado são muito complicados de se consultar.	4	11	2	2	0	2	0	1	22
15	As consultas aos relatórios de demonstração de resultado por segmento de mercado não são realizadas com freqüência.	7	7	4	0	1	3	0	0	22
16	As consultas aos relatórios de demonstração de resultado por segmento de mercado são realizadas com freqüência diária.	1	0	3	2	4	5	4	3	22
17	As consultas aos relatórios de demonstração de resultado por segmento de mercado são realizadas com freqüência mensal.	7	3	2	0	0	2	2	6	22
18	Houve um planejamento adequado quanto aos treinamentos que deveriam ter sido aplicados aos gerentes de mercado.	0	2	1	4	5	6	4	0	22
19	Existe completo domínio, de sua parte, sobre as funcionalidades e possibilidades que o software SAP/R3 oferece.	1	0	0	2	7	9	2	1	22
20	Você dedica pelo menos 5 horas por semana para tomar conhecimento e entendimento das demonstrações de resultado em questão.	0	2	2	3	4	6	2	3	22
21	Você tem facilidade para "navegar" nas telas do sistema.	0	0	2	1	3	5	8	3	22
22	As perspectivas futuras que os softwares integrados de gestão, mais especificamente o SAP/R3, podem trazer para sua carreira profissional são positivas, por isso você investe em autodesenvolvimento para superar suas deficiências tecnológicas.	0	0	0	0	6	7	3	6	22
23	Você se sente seguro com as mudanças provocadas por essa implementação, onde a postura a ser exercida nesse novo cenário é a de um gerente de mercado com características globais e não mais regionais.	0	0	0	1	0	2	6	13	22
24	Os relatórios extraídos do sistema SAP/R3 relativos às Demonstrações de Resultado por segmento de mercado dão subsídios seguros a você, quanto à qualidade das informações, para que as melhores decisões sejam tomadas em benefício do segmento de sua responsabilidade.	0	0	0	1	2	4	8	7	22

Fonte: Estudo de caso – Saint-Gobain Abrasivos

Figura 43 – Resumo geral dos respondentes por assertiva (Questões 13 à 24)

Resultado das Participações % dos respondentes		ESCALA DE ATITUDES								Total
Nº	Questões	1	2	3	4	5	6	7	8	
1	O modelo tradicional de Demonstração de Resultado não atende às necessidades de informações para o estabelecimento das estratégias dos segmentos de mercado.	4,5%	13,6%	18,2%	0,0%	13,6%	9,1%	22,7%	18,2%	100,0%
2	O modelo tradicional de Demonstração de Resultado não segrega as informações de forma a se ter uma visão dos resultados por segmento de mercado.	4,5%	13,6%	13,6%	9,1%	4,5%	0,0%	31,8%	22,7%	100,0%
3	A decisão de segmentar os mercados foi uma evolução da segmentação da indústria de abrasivos em unidades estratégicas de negócio.	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	13,6%	31,8%	54,5%	100,0%
4	A visualização dos resultados por segmento de mercado contribui para o crescimento das vendas.	0,0%	0,0%	0,0%	4,5%	4,5%	9,1%	40,9%	40,9%	100,0%
5	A visualização dos resultados por segmento de mercado ajuda a monitorar a satisfação dos clientes em relação aos produtos fornecidos.	0,0%	4,5%	0,0%	13,6%	13,6%	22,7%	13,6%	31,8%	100,0%
6	A visualização dos resultados por segmento de mercado proporciona um maior conhecimento, por parte da equipe de vendas, do mercado de abrasivos.	0,0%	0,0%	0,0%	4,5%	13,6%	9,1%	27,3%	45,5%	100,0%
7	A visualização dos resultados por segmento de mercado induz à maior preocupação com os custos de fabricação.	4,5%	4,5%	0,0%	4,5%	9,1%	13,6%	27,3%	36,4%	100,0%
8	A visualização dos resultados por segmento de mercado ajuda a empresa a mobilizar-se na busca por segmentos em que possa crescer sua participação de mercado.	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	9,1%	31,8%	59,1%	100,0%
9	A visualização dos resultados por segmento de mercado em nada contribui para uma lucratividade mais alta.	50,0%	50,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	100,0%
10	A segmentação de mercado pode provocar aumento de custos devido a maiores investimentos alocados à engenharia e fabricação.	22,7%	13,6%	9,1%	9,1%	22,7%	22,7%	0,0%	0,0%	100,0%
11	Há uma grande dificuldade em se implementar a segmentação de mercado devido à cultura organizacional da empresa.	4,5%	18,2%	22,7%	9,1%	9,1%	31,8%	4,5%	0,0%	100,0%
12	Há barreiras culturais muito fortes a serem superadas, pois muitos não querem mudar a maneira tradicional de comercializar os produtos.	0,0%	22,7%	18,2%	4,5%	18,2%	31,8%	4,5%	0,0%	100,0%

Fonte: Estudo de caso – Saint-Gobain Abrasivos

Figura 44 – Resumo das participações dos respondentes por assertiva (Assertivas 1 à 12)

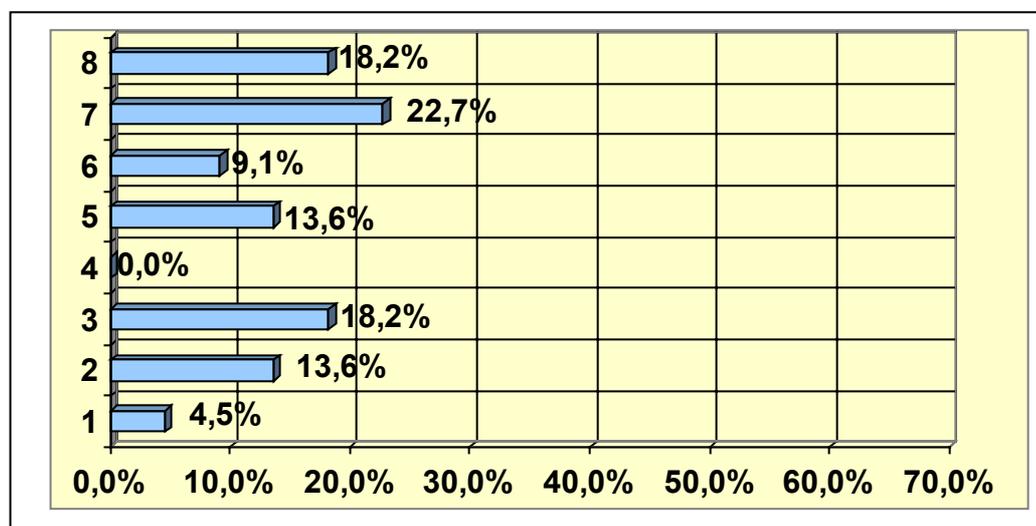
Resultado das Participações % dos respondentes		ESCALA DE ATITUDES								Total
Nº	Questões	1	2	3	4	5	6	7	8	
13	A visão dos resultados por segmentos de mercado provoca conflitos dentro da empresa, na medida em que alguns profissionais se sintam prejudicados nas definições dos segmentos os quais devem estar sob sua responsabilidade.	9,1%	22,7%	18,2%	9,1%	13,6%	18,2%	9,1%	0,0%	100,0%
14	Os relatórios disponíveis no sistema SAP/R3 que estão ligados às demonstrações de resultados por segmento de mercado são muito complicados de se consultar.	18,2%	50,0%	9,1%	9,1%	0,0%	9,1%	0,0%	4,5%	100,0%
15	As consultas aos relatórios de demonstração de resultado por segmento de mercado não são realizadas com frequência.	31,8%	31,8%	18,2%	0,0%	4,5%	13,6%	0,0%	0,0%	100,0%
16	As consultas aos relatórios de demonstração de resultado por segmento de mercado são realizadas com frequência diária.	4,5%	0,0%	13,6%	9,1%	18,2%	22,7%	18,2%	13,6%	100,0%
17	As consultas aos relatórios de demonstração de resultado por segmento de mercado são realizadas com frequência mensal.	31,8%	13,6%	9,1%	0,0%	0,0%	9,1%	9,1%	27,3%	100,0%
18	Houve um planejamento adequado quanto aos treinamentos que deveriam ter sido aplicados aos gerentes de mercado.	0,0%	9,1%	4,5%	18,2%	22,7%	27,3%	18,2%	0,0%	100,0%
19	Existe completo domínio, de sua parte, sobre as funcionalidades e possibilidades que o software SAP/R3 oferece.	4,5%	0,0%	0,0%	9,1%	31,8%	40,9%	9,1%	4,5%	100,0%
20	Você dedica pelo menos 5 horas por semana para tomar conhecimento e entendimento das demonstrações de resultado em questão.	0,0%	9,1%	9,1%	13,6%	18,2%	27,3%	9,1%	13,6%	100,0%
21	Você tem facilidade para "navegar" nas telas do sistema.	0,0%	0,0%	9,1%	4,5%	13,6%	22,7%	36,4%	13,6%	100,0%
22	As perspectivas futuras que os softwares integrados de gestão, mais especificamente o SAP/R3, podem trazer para sua carreira profissional são positivas, por isso você investe em autodesenvolvimento para superar suas deficiências tecnológicas.	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	27,3%	31,8%	13,6%	27,3%	100,0%
23	Você se sente seguro com as mudanças provocadas por essa implementação, onde a postura a ser exercida nesse novo cenário é a de um gerente de mercado com características globais e não mais regionais.	0,0%	0,0%	0,0%	4,5%	0,0%	9,1%	27,3%	59,1%	100,0%
24	Os relatórios extraídos do sistema SAP/R3 relativos às Demonstrações de Resultado por segmento de mercado dão subsídios seguros a você, quanto à qualidade das informações, para que as melhores decisões sejam tomadas em benefício do segmento de sua responsabilidade.	0,0%	0,0%	0,0%	4,5%	9,1%	18,2%	36,4%	31,8%	100,0%

Fonte: Estudo de caso – Saint-Gobain Abrasivos

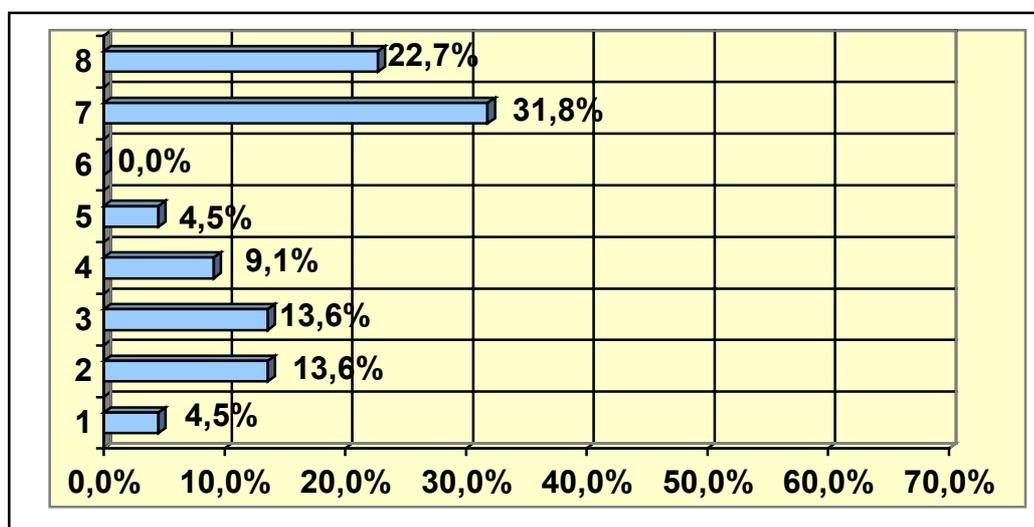
Figura 45 – Resumo das participações dos respondentes por assertiva (Assertivas 13 à 24)

### Resultado gráfico das respostas dos gerentes de mercado

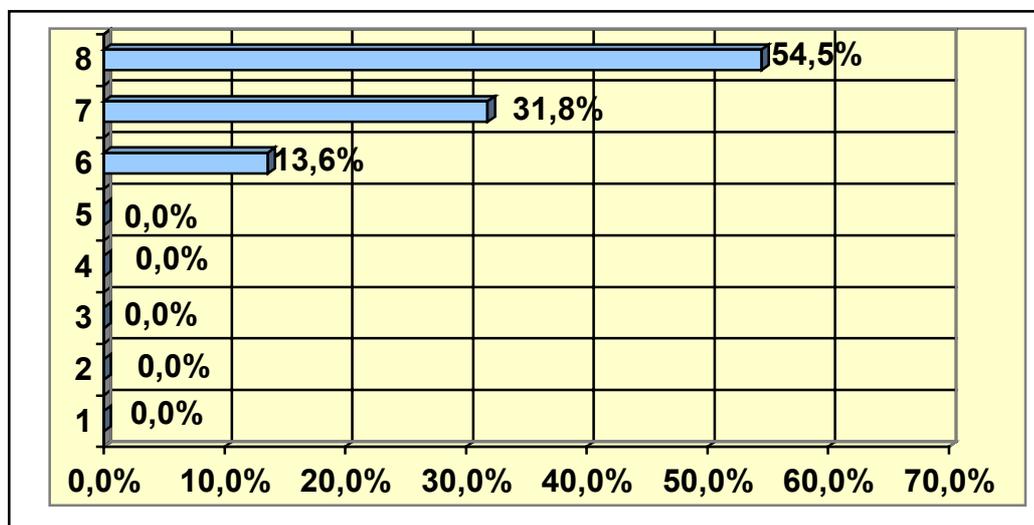
1. O modelo tradicional de Demonstração de Resultado não atende às necessidades de informações para o estabelecimento das estratégias dos segmentos de mercado.



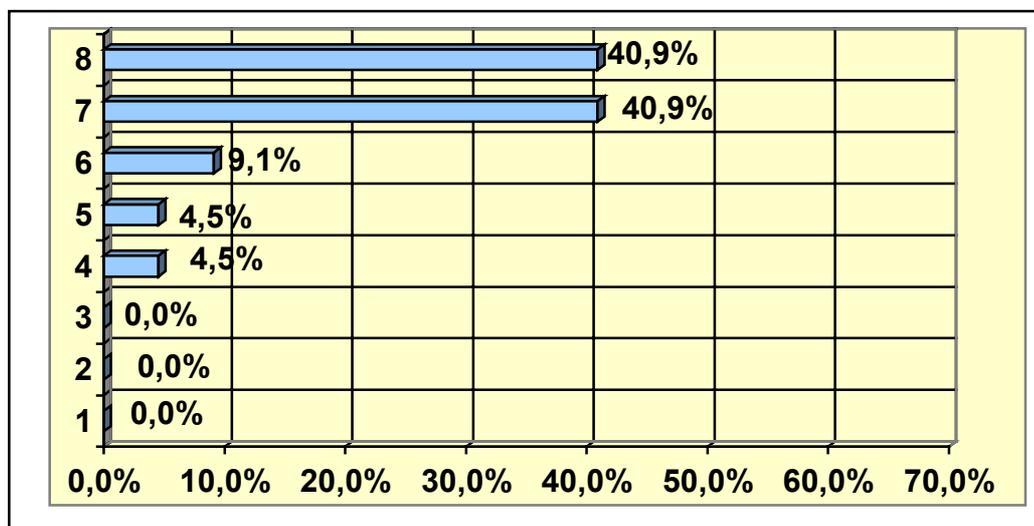
2. O modelo tradicional de Demonstração de Resultado não segrega as informações de forma a se ter uma visão dos resultados por segmento de mercado.



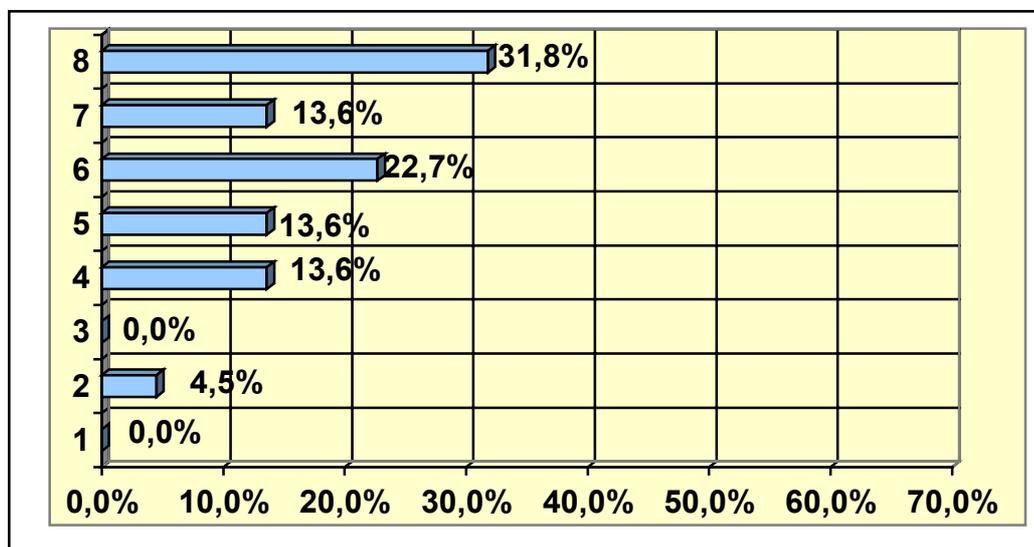
3. A decisão de segmentar os mercados foi uma evolução da segmentação da indústria de abrasivos em unidades estratégicas de negócio.



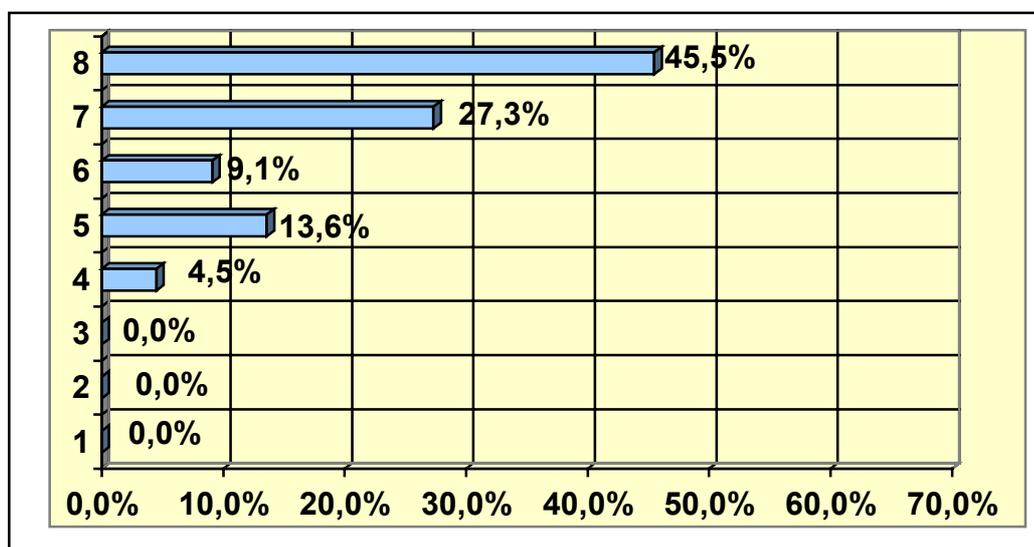
4. A visualização dos resultados por segmento de mercado contribui para o crescimento das vendas.



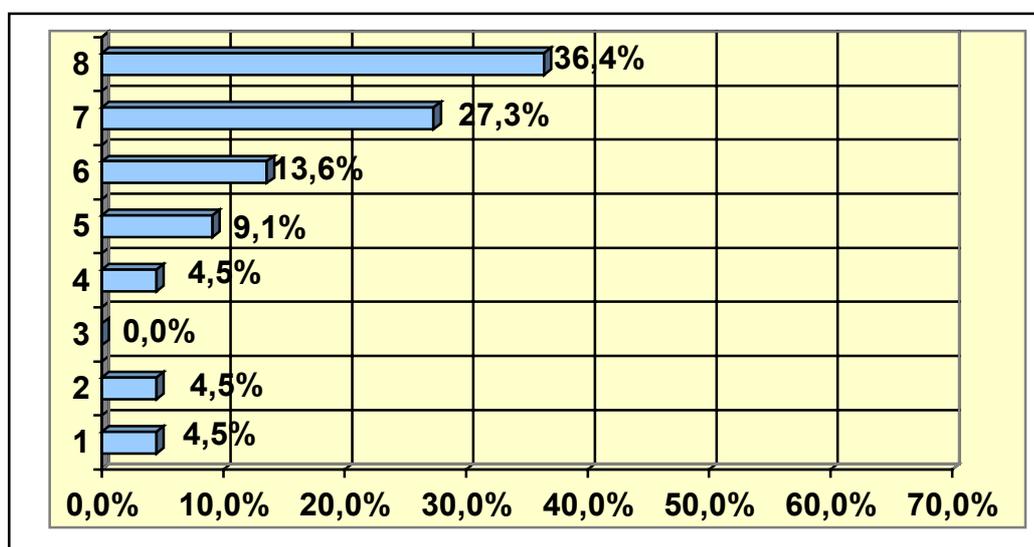
5. A visualização dos resultados por segmento de mercado ajuda a monitorar a satisfação dos clientes em relação aos produtos fornecidos.



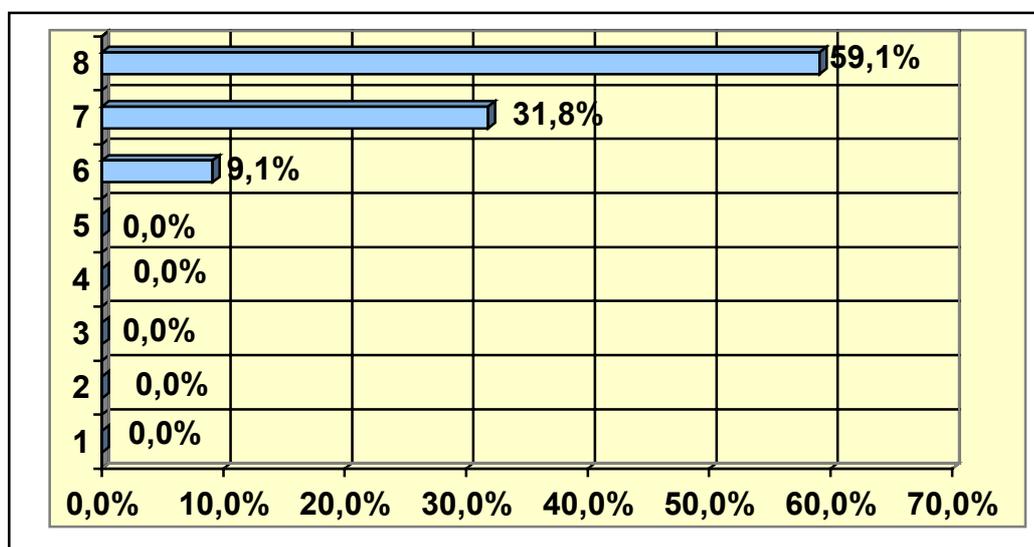
6. A visualização dos resultados por segmento de mercado proporciona um maior conhecimento, por parte da equipe de vendas, do mercado de abrasivos.



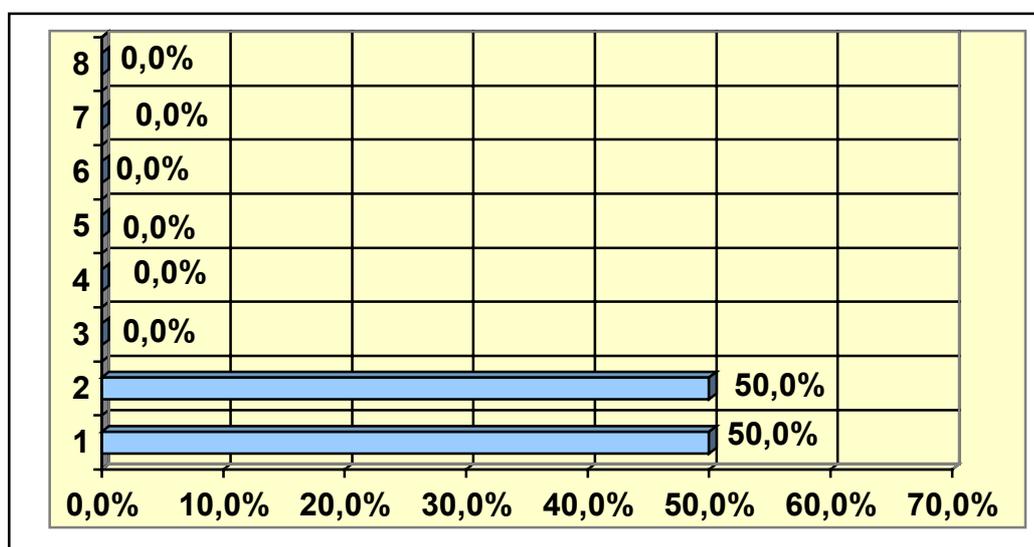
7. A visualização dos resultados por segmento de mercado induz à maior preocupação com os custos de fabricação.



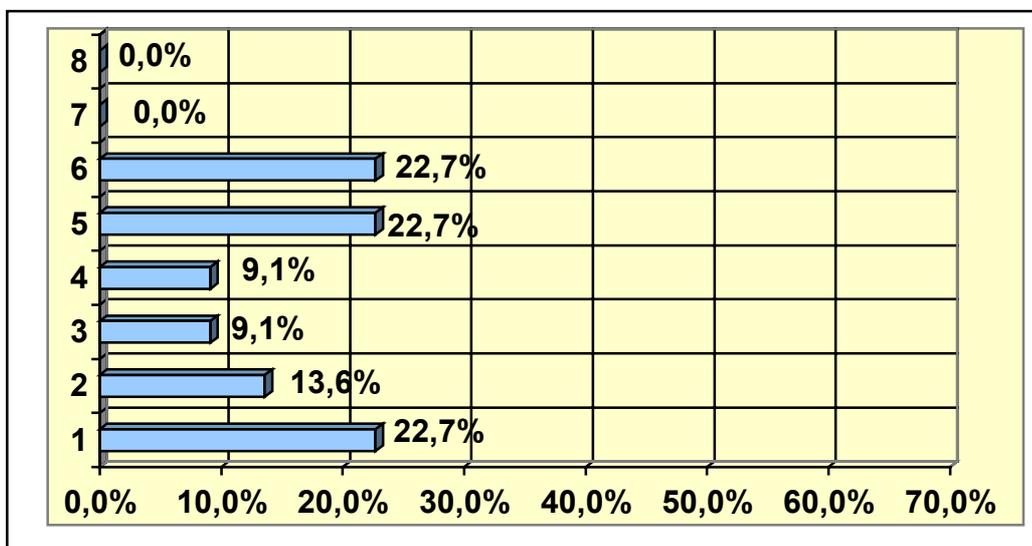
8. A visualização dos resultados por segmento de mercado ajuda a empresa a mobilizar-se na busca por segmentos em que possa crescer sua participação de mercado.



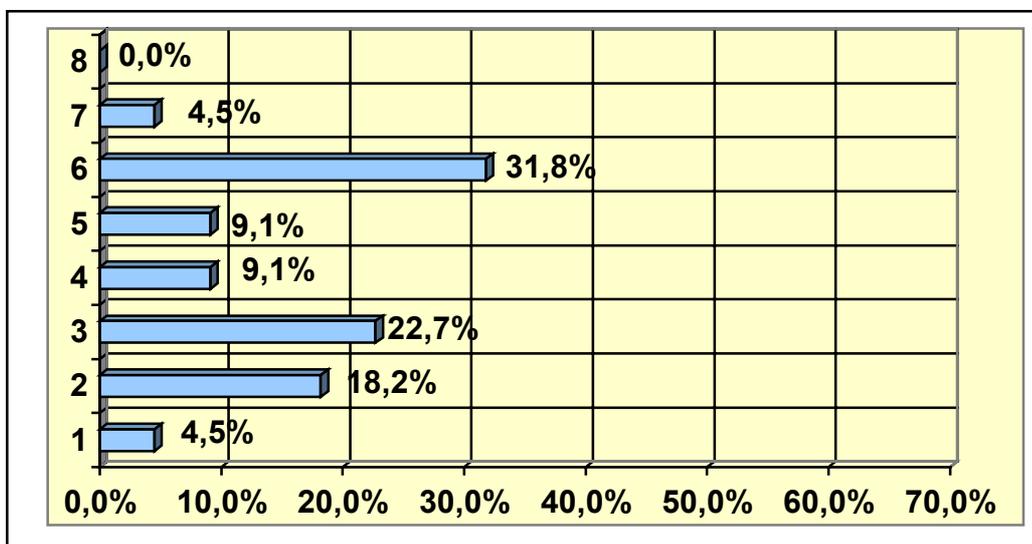
9. A visualização dos resultados por segmento de mercado em nada contribui para uma lucratividade mais alta.



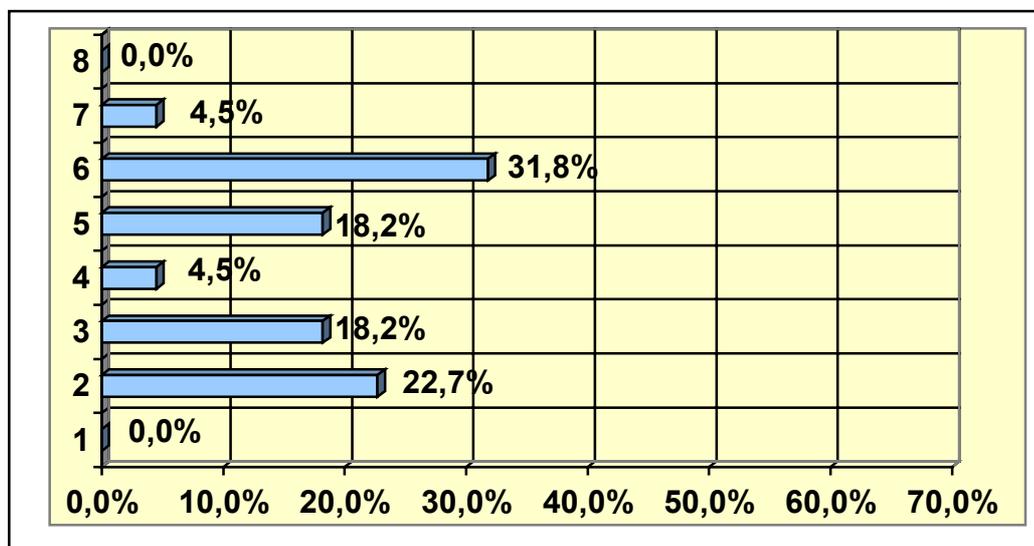
10. A segmentação de mercado pode provocar aumento de custos devido a maiores investimentos alocados à engenharia e fabricação.



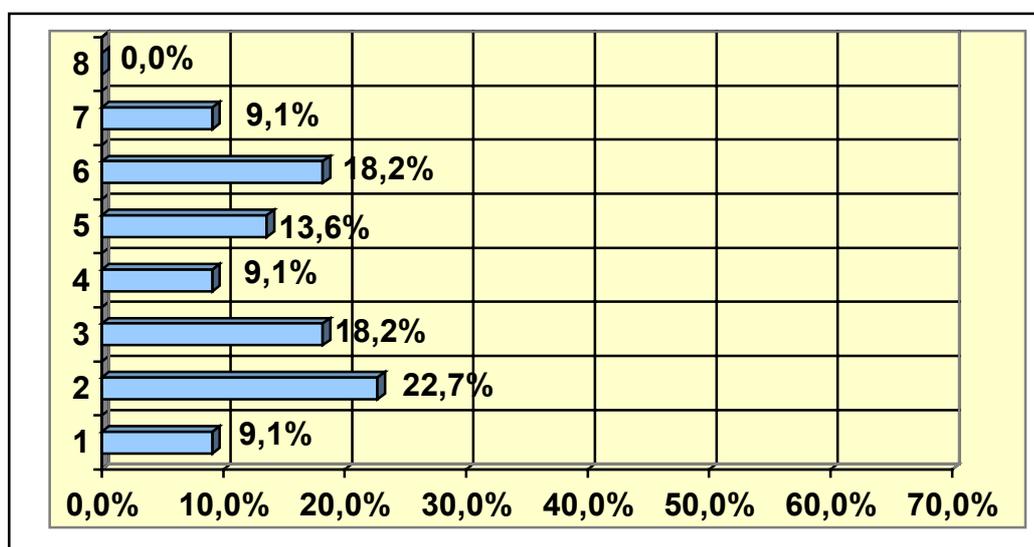
11. Há uma grande dificuldade em se implementar a segmentação de mercado devido à cultura organizacional da empresa.



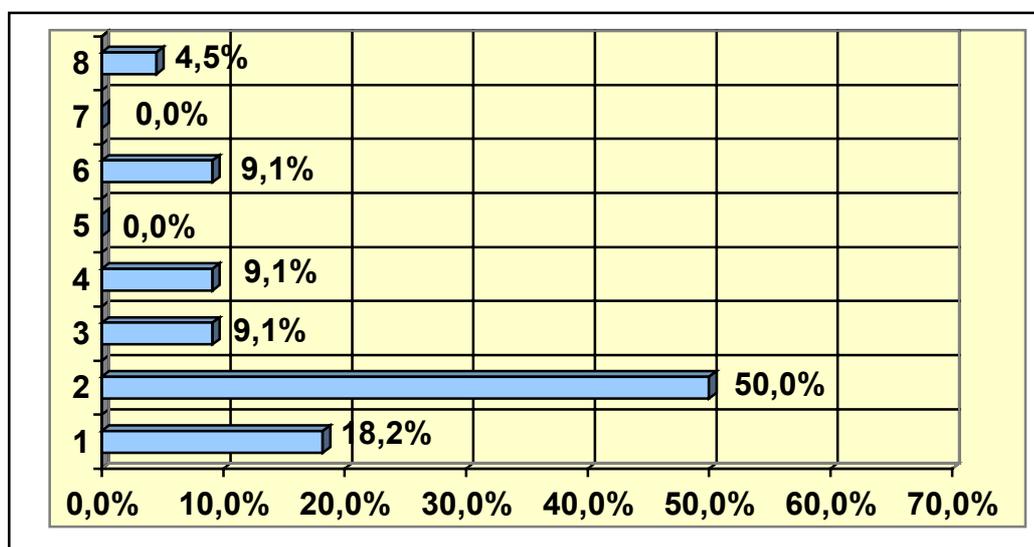
12. Há barreiras culturais muito fortes a serem superadas, pois muitos não querem mudar a maneira tradicional de comercializar os produtos.



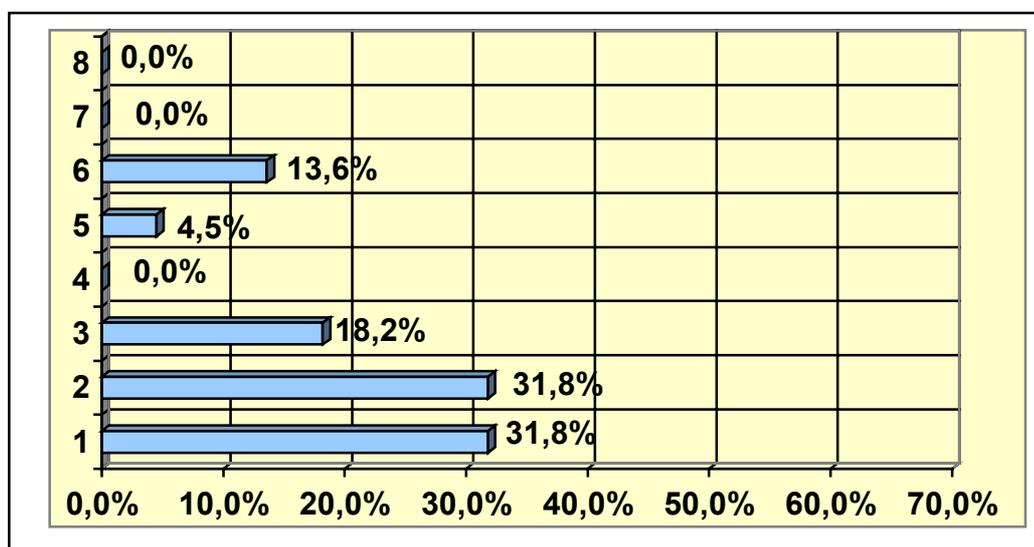
13. A visão dos resultados por segmentos de mercado provoca conflitos dentro da empresa, na medida em que alguns profissionais se sintam prejudicados nas definições dos segmentos os quais devem estar sob sua responsabilidade.



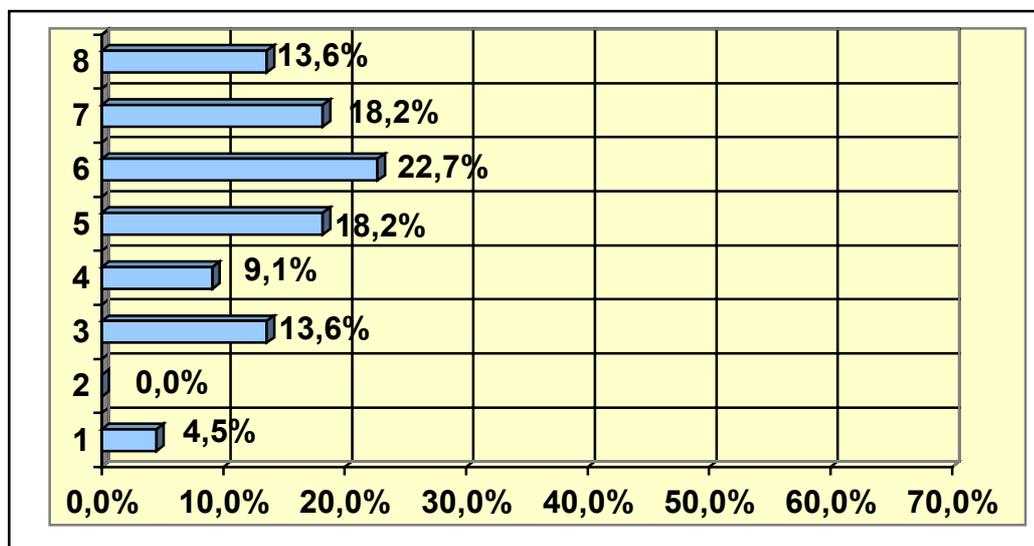
14. Os relatórios disponíveis no sistema SAP/R3 que estão ligados às demonstrações de resultados por segmento de mercado são muito complicados de se consultar.



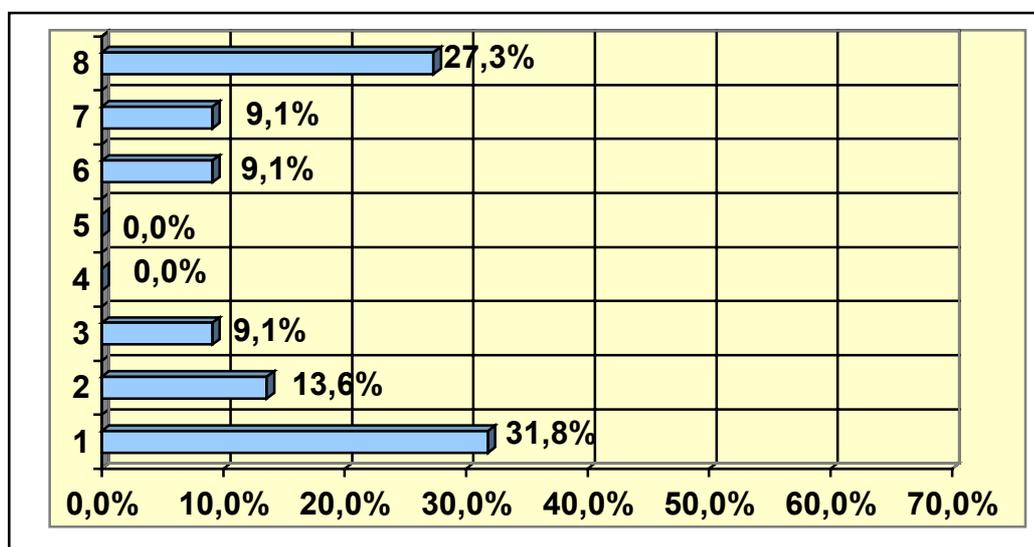
15. As consultas aos relatórios de demonstração de resultado por segmento de mercado não são realizadas com frequência.



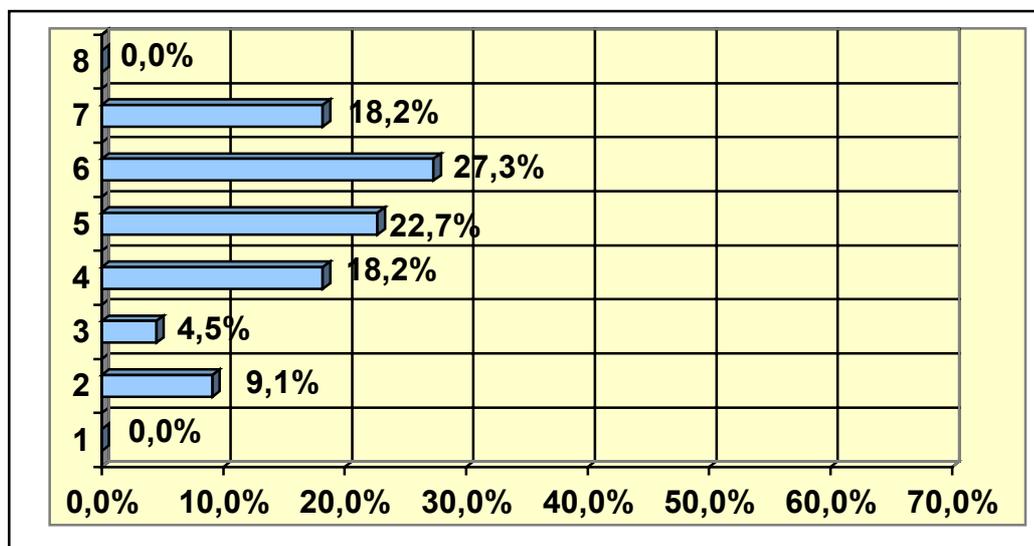
16. As consultas aos relatórios de demonstração de resultado por segmento de mercado são realizadas com frequência diária.



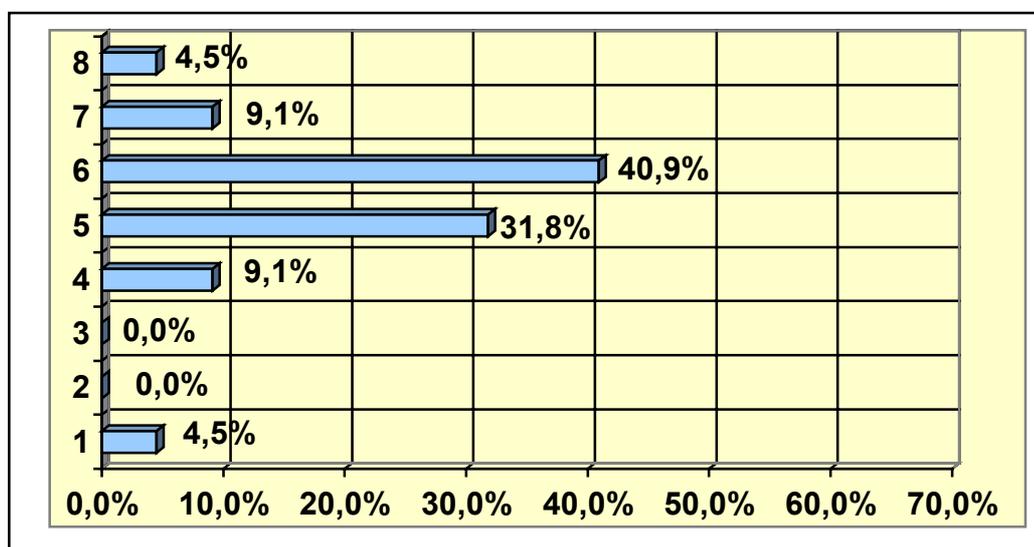
17. As consultas aos relatórios de demonstração de resultado por segmento de mercado são realizadas com frequência mensal.



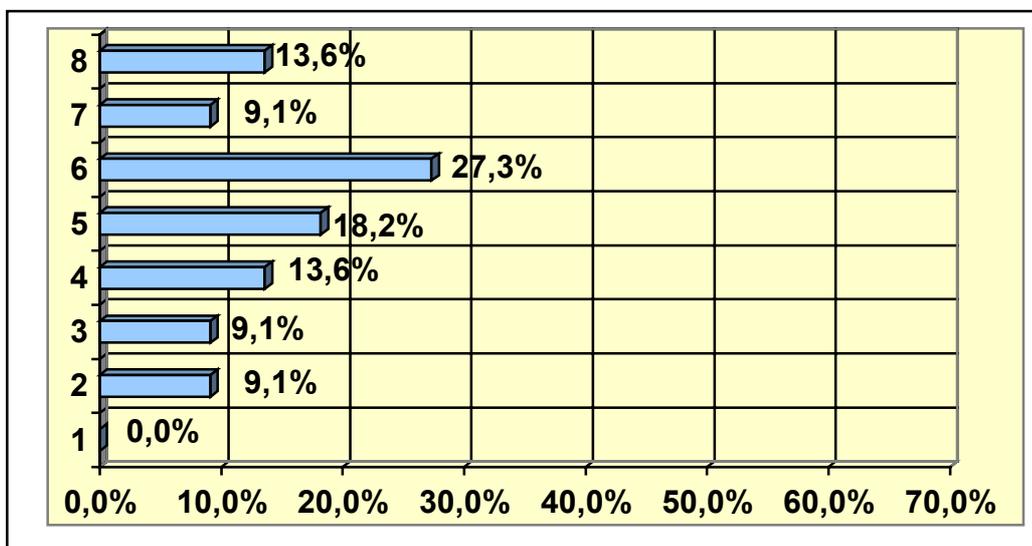
18. Houve um planejamento adequado quanto aos treinamentos que deveriam ter sido aplicados aos gerentes de mercado.



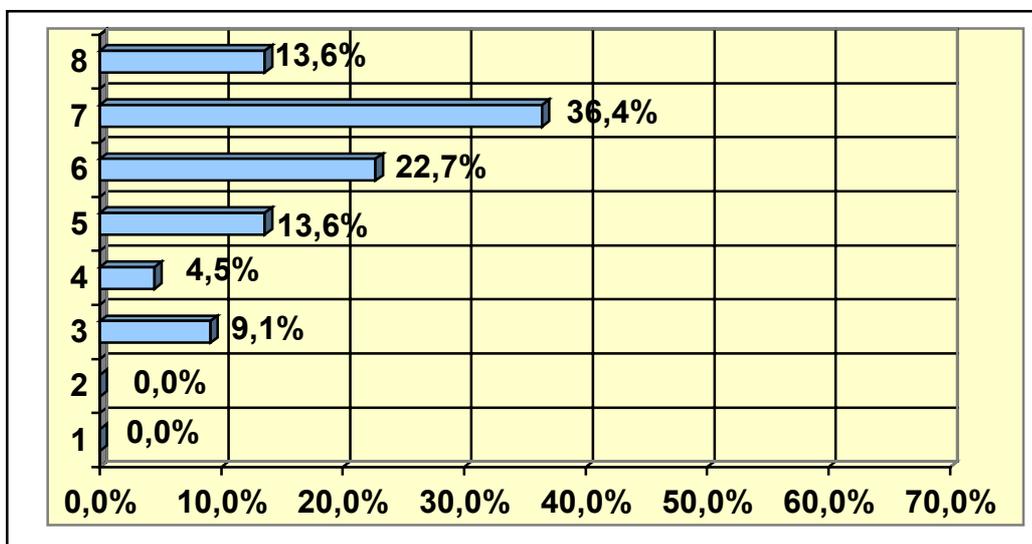
19. Existe completo domínio, de sua parte, sobre as funcionalidades e possibilidades que o software SAP/R3 oferece.



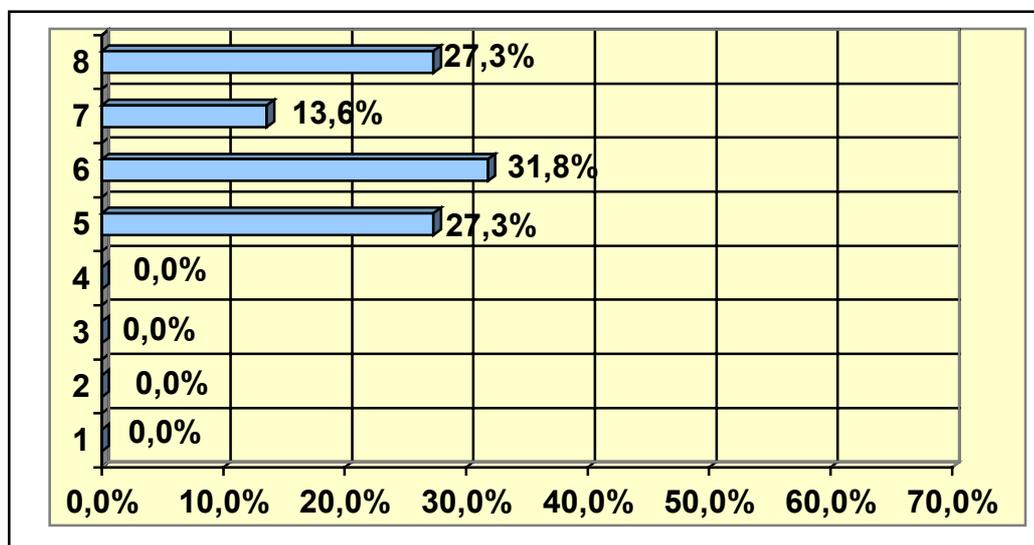
20. Você dedica pelo menos 5 horas por semana para tomar conhecimento e entendimento das demonstrações de resultado em questão.



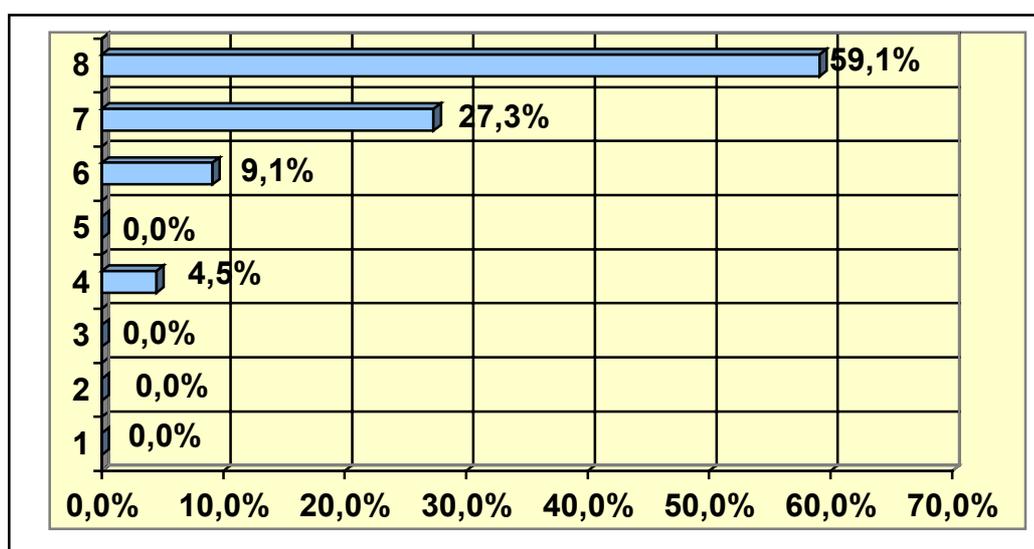
21. Você tem facilidade para “navegar” nas telas do sistema.



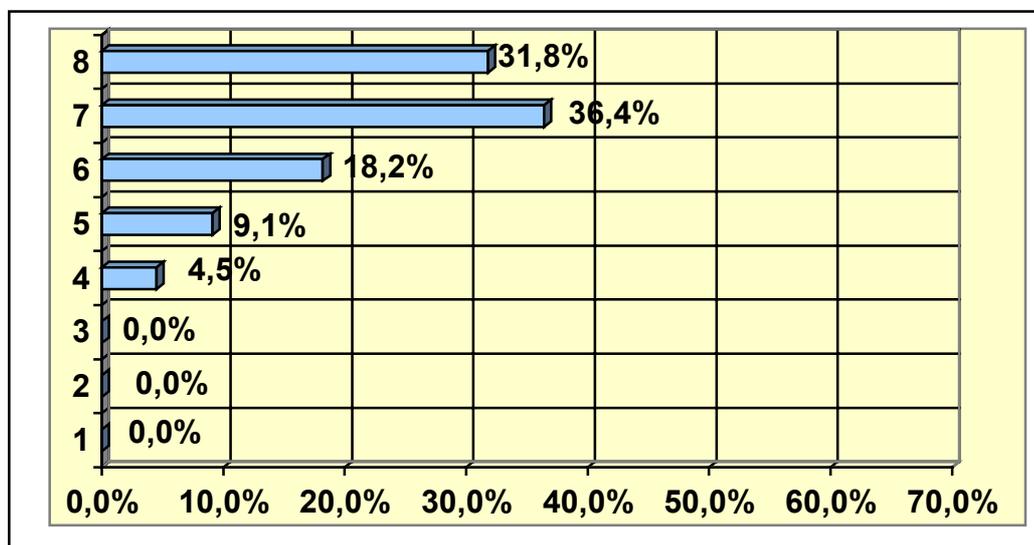
22. As perspectivas futuras que os softwares integrados de gestão, mais especificamente o SAP/R3, podem trazer para sua carreira profissional são positivas, por isso você investe em autodesenvolvimento para superar suas deficiências tecnológicas.



23. Você se sente seguro com as mudanças provocadas por essa implementação, onde a postura a ser exercida nesse novo cenário é a de um gerente de mercado com características globais e não mais regionais.



24. Os relatórios extraídos do sistema SAP/R3 relativos às Demonstrações de Resultado por segmento de mercado dão subsídios seguros a você, quanto à qualidade das informações, para que as melhores decisões sejam tomadas em benefício do segmento de sua responsabilidade.



#### **Roteiro de entrevistas realizadas junto ao gerente de informática e analistas de sistemas**

As entrevistas foram realizadas no período de Junho de 2002 à Agosto de 2002, quando a ferramenta já estava em utilização há mais de seis meses.

Participaram das entrevistas o Sr. Eduardo Luiz Guedes – gerente de informática e as analistas de informática Sra. Maria Teresa Oms e Silvana Dente Rita Rigolino.

As observações feitas pelos entrevistados levaram em conta o período do projeto de implementação que ocorreu entre Junho e Dezembro de 2001 e a pós-implementação que teve seu início em Janeiro de 2002.

**Pergunta:**

1) Pode-se afirmar que a Saint-Gobain Abrasivos é uma empresa atípica em relação às demais empresas que implantaram o sistema SAP R/3, uma vez que a decisão para obtenção das demonstrações de resultado por segmentos de mercado se deu somente em seu âmbito?

**Resumo das considerações:**

As funcionalidades contidas nos módulos CO-PA (Contabilidade Gerencial) do SAP R/3 estão disponíveis para todas as empresas que se utilizam desse sistema. As características multidimensionais dos relatórios disponíveis no sistema SAP R/3 são um padrão do sistema. Entende-se que uma nova estrutura organizacional de vendas focada nos segmentos de mercado pode ser uma estratégia específica da Saint-Gobain, no entanto, o sistema SAP R/3 se mostra flexível no sentido de, uma vez parametrizado, disponibilizar esse tipo de informação para todas as empresas que o utilizam.

O que possivelmente diferencia a Saint-Gobain de outras empresas é o nível de complexidade com que o módulo gerencial CO-PA foi implementado, uma vez que a configuração desse módulo deve utilizar grande parte da capacidade do servidor.

Têm-se observado, através da ASUG (Associação de Usuários do SAP), que outras empresas que implementaram essa ferramenta informática, não tem o nível de detalhe que o sistema oferece e que é utilizado pela Saint-Gobain Abrasivos.

**Pergunta:**

2) Vocês têm conhecimento de outras empresas que tenham implantado essa mesma visão de relatório?

**Resumo das considerações:**

De maneira geral, observa-se que as multinacionais e nacionais de grande porte, tais como: Coca-Cola, Chocolates Garoto, Rhodia, Santa Marina, Eterbrás, Quartzolit, etc. utilizam essa ferramenta gerencial, porém de maneira mais simples, não ao nível das características que a Saint-Gobain estabeleceu quando da sua implementação.

**Pergunta:**

3) Quais as principais dificuldades na implementação da nova organização de vendas, cujo enfoque está voltado para os segmentos de mercado?

**Resumo das considerações:**

A maior dificuldade é o planejamento, principalmente em seus aspectos de desenho, ajustes dos processos e de todas as atividades de migração para a nova organização. Deve-se considerar todas as atividades de corte de uma organização que atua regionalmente para uma nova organização por segmento, ou seja, carteira de pedidos, processos de faturamento, ordens de produção, relatórios gerenciais, testes integrados, ajustes nos procedimentos, treinamento, etc.

Uma outra dificuldade que na maioria das vezes é menosprezada em projetos desse porte refere-se aos aspectos da gestão da mudança, que nada tem a ver

com o processo técnico (sistemas), e sim, relacionado aos recursos humanos, ou seja, treinamentos e orientações quanto a mudanças na atuação das áreas comerciais.

Com a mudança na organização de vendas houve a necessidade de uma reconfiguração do sistema para atender a nova estratégia da organização, e mesmo assim, dada sua complexidade, o módulo gerencial COPA atende 95% das expectativas dos gerentes e diretores, visto que algumas informações são tratadas fora do sistema.

**Pergunta:**

4) Quais as principais dificuldades na implementação dos novos relatórios de demonstração de resultado por segmentos de mercado?

**Resumo das considerações:**

Em decorrência da implantação do módulo gerencial CO-PA houve uma forte demanda por informações mais bem elaboradas, demonstrando dessa forma, o amadurecimento da empresa em garantir a utilização dos recursos disponíveis no seu limite.

Devido às suas características de multidimensionalidade, o volume de informações e relatórios processados é muito grande impactando nos processos de fechamento, além de demandar por recursos técnicos, tais como; memória, discos, CPU.

Estudos de dimensionamento foram feitos por consultores para verificar a capacidade de processamento, no entanto, quando da efetiva implantação se

mostraram insuficientes, sendo necessário triplicar o ambiente em pouco tempo de operação.

**Pergunta:**

5) Houve um treinamento adequado dos gerentes de mercado para a utilização da nova ferramenta de informática?

**Resumo das considerações:**

Houve um treinamento técnico de utilização dos relatórios voltados para a nova organização de vendas, no entanto, acredita-se que não que tenha havido treinamentos adequados quanto a mudanças na forma de atuação dos gerentes junto ao mercado.

Com isso, convém salientar que as decisões tomadas em função dos relatórios gerados pelo sistema devem levar em conta a curva de aprendizagem dos gerentes, mesmo porque tecnicamente é mais fácil a compreensão se comparado ao novo processo organizacional.

**Pergunta:**

6) Os objetivos do projeto foram atingidos em tempo e qualidade?

**Resumo das considerações:**

Considerando o prazo definido para o projeto, que foi de seis meses, os objetivos foram atendidos dentro do planejado. Quanto à qualidade, vale ressaltar que, tecnicamente o sistema atende as necessidades funcionais e de informações, o que significa que nesse aspecto a qualidade é satisfatória, no

entanto, quando projetos envolvem pessoas e diante de uma mudança cultural muito grande houve dificuldades na implantação da nova organização devido às resistências naturais do ser humano. Para isso, o projeto careceu de um gerenciamento da mudança.

## **CAPÍTULO 6 – CONCLUSÕES**

### **6.1. – Considerações sobre o resultado da pesquisa**

Este trabalho de pesquisa buscou explorar, por meio da revisão bibliográfica e do estudo de caso, os meios pelos quais os gestores de uma indústria de abrasivos, localizada na região da Grande São Paulo, se utilizam de relatórios por segmentos de mercado, no sentido de orientar suas decisões estratégicas naquilo que concerne à lucratividade dos segmentos de mercado nos quais atua, visto que, possivelmente os modelos tradicionais de Demonstração de Resultados não oferecem informações detalhadas quanto aos resultados de cada segmento.

Quando do levantamento bibliográfico, foi possível observar que a contabilidade financeira aborda conceitos sobre os relatórios por segmentos, através dos pronunciamentos SFAS 131, publicado pelo FASB e, IAS 14R publicado pelo IASB e que esses relatórios devem basear-se na estrutura organizacional interna e nos sistemas de relatórios internos que são direcionados à alta administração.

Dessa forma, fica evidenciada a ligação entre a contabilidade financeira e a contabilidade gerencial, no que tange à importância dos relatórios por segmentos, na medida em que a contabilidade financeira se preocupa com a informação contábil por segmento direcionada para o usuário externo e a contabilidade gerencial, da mesma forma, se preocupa com a informação contábil direcionada internamente para os gestores, para o auxílio na tomada de decisões estratégicas.

O levantamento bibliográfico permitiu observar a preocupação dos autores em enfatizar que a Contabilidade, na medida em que ela é responsável pelas informações contábil-financeiras geradas pelos negócios, precisa de alguma maneira garantir informações diferenciadas aos diversos tipos de usuários dessa mesma informação.

Outro aspecto observado pelos autores estudados está relacionado à utilidade dessas informações, ou seja, os gestores de posse das informações contábil-financeiras precisam efetivamente utilizá-las para as melhores tomadas de decisão para o seu negócio.

Assim, entende-se que a Contabilidade passou de simples departamento de registros de lançamentos contábeis para um departamento de gestão das informações contábil-financeiras, disponibilizando para os gestores, não somente números, mas também informações detalhadas, analisadas e com a qualidade requerida pelos gestores.

Esse novo papel da Contabilidade é tratado por alguns autores no sentido de que se faz necessário uma proposição de novos modelos de demonstrações contábeis, novas medições econômicas que apareçam nos demonstrativos contábeis para que o gestor possa ter o controle efetivo da empresa.

Ficou claro, ao longo desse trabalho de pesquisa, que a Tecnologia da Informação (TI), suportada pelos softwares ERP, tem contribuído em muito com as empresas na busca pela rapidez e confiabilidade nas informações contábil-financeiras geradas por meio desses sistemas informáticos.

Constatou-se, durante a pesquisa, que o software SAP dada sua característica multidimensional, permitiu à empresa pesquisada desenvolver os

relatórios contábeis necessários para atender à demanda de sua nova estrutura organizacional de vendas.

É importante ressaltar que, de maneira geral o que foi observado durante a pesquisa de campo e que resultou nesse estudo de caso é que as decisões estratégicas envolvendo o futuro do negócio são tomadas, em primeira instância, pela Alta Administração e depois disseminadas para organização por meio de instrumentos de divulgação cuja finalidade é obter o apoio e comprometimento de todos na organização.

Observou-se que a implementação do software de gestão SAP R/3 provocou, na área comercial da empresa pesquisada, uma mudança muito forte em sua estrutura organizacional, uma vez que os profissionais de vendas deveriam abandonar antigos métodos de trabalho, cujo foco era mais regional, para adequar-se à nova realidade tecnológica e à conseqüente mudança de visão em relação à nova demanda que estava surgindo, ou seja, a abordagem passou a ser por segmentos de mercado não mais com foco regional, mas sim procurando uma visão mais global.

Essa visão global requerida dos gerentes de mercado foi observada em suas percepções levantadas por meio do questionário de pesquisa.

Acredita-se que a revisão bibliográfica realizada nesse trabalho de pesquisa ficou enriquecida com as percepções dos gerentes de mercado apuradas quando da aplicação do referido questionário abordando o tema objeto desse trabalho.

O levantamento de campo em nenhum momento foi afetado, pois todos os gerentes de mercados responderam ao questionário e se mostraram

interessados no resultado da pesquisa, fato este interessante, na medida em que se observa, de modo geral, um desinteresse por pesquisas acadêmicas.

A análise das informações obtidas por meio da pesquisa realizada junto aos gerentes de mercado da empresa pesquisada permite algumas conclusões:

1. Com relação às questões respondidas um e dois, percebe-se uma concordância relativa em relação ao problema proposto na pesquisa, ou seja, para a assertiva um 50% dos gerentes concordam muito ou em parte com que as Demonstrações de Resultado tradicionais não atendem as necessidades de informações para o estabelecimento das estratégias dos segmentos de mercado. Por outro lado, 36,3% dos gerentes não concordam muito ou em parte com a referida assertiva, 13,6% se mostraram indiferentes. Quanto à assertiva dois, 54,5% dos gerentes concordam com o fato de que o modelo tradicional de Demonstração de Resultado não segrega as informações por segmento de mercado. Dessa forma, considerando a média das respostas para as assertivas um e dois, 52,3% dos gerentes concordam com as referidas assertivas, como pode ser observado na figura abaixo.

	ESCALA DE ATITUDES								Total
	1	2	3	4	5	6	7	8	
Número de respostas das assertivas 1 e 2	2	6	7	2	4	2	12	9	44
% Participação	4,5%	13,6%	15,9%	4,5%	9,1%	4,5%	27,3%	20,5%	100,0%

2. Entre os fatores contributivos considerados nas assertivas sobre a visualização das Demonstrações de Resultado por segmentos de mercado observou-se o seguinte:

- a. Contribui para o crescimento das vendas;

- b. Ajuda a monitorar a satisfação dos clientes em relação aos produtos fornecidos;
- c. Proporciona um maior conhecimento, por parte da equipe de vendas, do mercado de abrasivos;
- d. Induz à maior preocupação com os custos de fabricação;
- e. Contribui no sentido da mobilização da equipe na busca por segmentos em que possa crescer sua participação de mercado;
- f. Contribui para uma lucratividade mais alta.

Considerando as médias das respostas para esses fatores, 86,4% dos gerentes concordam muito ou em parte com as contribuições mencionadas, como pode ser observado na figura abaixo.

Fatores contributivos	ESCALA DE ATITUDES								Total
	1	2	3	4	5	6	7	8	
Número de respostas das assertivas 4-5-6-7-8-9	1	2	0	6	9	14	42	58	132
% Participação	0,8%	1,5%	0,0%	4,5%	6,8%	10,6%	31,8%	43,9%	100,0%

3. Entre os fatores restritivos considerados nas assertivas sobre as dificuldades de implementação de uma segmentação de mercado adequada, observou-se o seguinte:
- a. Pode provocar aumento de custos devido a maiores investimentos alocados à engenharia e fabricação;
  - b. Dificuldades em implementar a segmentação de mercado devido à cultura organizacional da empresa;
  - c. Dificuldades em implementar a segmentação de mercado devido às barreiras culturais das pessoas em adaptar-se às mudanças;

- d. Geração de conflitos dentro da organização na medida em que alguns profissionais se sintam prejudicados nas definições dos segmentos os quais devem estar sob sua responsabilidade;

Considerando as médias das respostas dos gerentes para esses fatores, 45,4% dos gerentes não concordam muito ou em parte com essas restrições, 23,9% dos gerentes foram indiferentes e 30,7% dos gerentes concordam em parte com essas restrições, como pode ser observado na figura abaixo.

Fatores restritivos	ESCALA DE ATITUDES								Total
	1	2	3	4	5	6	7	8	
Número de respostas das assertivas 10-11-12-13	8	17	15	7	14	23	4	0	88
% Participação	9,1%	19,3%	17,0%	8,0%	15,9%	26,1%	4,5%	0,0%	100,0%

4. Algumas assertivas abordaram questões relativas às barreiras tecnológicas enfrentadas, possivelmente pelos gerentes e observou-se o seguinte:
- Dificuldades em consultar os relatórios por segmento de mercado no sistema SAP R/3;
  - Dificuldades de entendimento sobre as funcionalidades e possibilidades que o software SAP R/3 oferece;
  - Dificuldades em “navegar” nas telas do sistema;

Considerando as médias das respostas dos gerentes para esses fatores, 68,2% dos gerentes não concordam muito ou em parte com essas restrições tecnológicas, 22,7% se mostraram indiferentes ou possivelmente pela característica da assertiva, existem dificuldades, porém não em grau muito elevado e 9,1% concordaram muito ou em parte com as dificuldades mencionadas, como pode ser observado na figura abaixo.

Barreiras tecnológicas	ESCALA DE ATITUDES								Total
	1	2	3	4	5	6	7	8	
Número de respostas das assertivas 14-19-21	2	0	4	3	12	16	21	8	66
% Participação	3,0%	0,0%	6,1%	4,5%	18,2%	24,2%	31,8%	12,1%	100,0%

5. Entre as assertivas mencionadas no questionário procurou-se verificar a freqüência de utilização do sistema por parte dos gerentes e constatou-se o seguinte:

- a. A freqüência diária (questão 16) foi registrada por 54,5% dos gerentes na utilização do sistema para consultas aos relatórios de Demonstração de Resultado por segmento de mercado e 45,5% dos gerentes utilizam-se do sistema para consultas mensais (questão 17).

6. Com relação à qualidade das informações (questão 24) contidas nos relatórios de Demonstração de Resultado por segmento de mercado foi observado o seguinte:

- a. 86,4% dos gerentes se mostram convencidos de que os relatórios de Demonstração de Resultado por segmento de mercado dão os subsídios necessários para a correta tomada de decisão.
- b. 13,6% dos gerentes, aparentemente não souberam avaliar quanto aos benefícios que os relatórios de Demonstração de Resultado por segmento de mercado podem trazer para o resultado do segmento sob sua responsabilidade.

Como conclusão final sobre o trabalho de pesquisa ora realizado, acredita-se que o problema de pesquisa levantado inicialmente foi respondido

através da revisão bibliográfica e do levantamento das informações e percepções tratadas no estudo de caso da empresa pesquisada.

Sem pretender exaurir o tema em questão, a dissertação procurou demonstrar como a Contabilidade pode evoluir no sentido de colocar à disposição dos gestores das empresas, os relatórios contábil-financeiros nos formatos e visões que levarão às melhores tomadas de decisões por parte dos gestores dos negócios.

## **6.2. – Recomendações para estudos futuros**

Três pontos fundamentais foram tratados no decorrer dessa dissertação, a evolução do disclosure contábil, a visão dos resultados contábeis por segmento de mercado e a contribuição dos softwares integrados de gestão no auxílio do processo decisório das empresas.

Dessa forma, algumas sugestões para possíveis estudos futuros sobre temas que envolvem esses pontos fundamentais podem ser alinhadas no esforço de melhorar as ferramentas utilizadas nos processos de decisão das empresas. Dessa forma os temas seriam:

1. Estudar mais profundamente a evolução do disclosure contábil, abordando temas ligados ao Full Disclosure.
2. Aprofundar estudos sobre os possíveis formatos de Demonstrativos Contábeis utilizados no processo decisório das empresas.
3. Estudar como poderiam ser alocados os custos e despesas à esse tipo de Demonstrativo Contábil – por segmento de mercado.

4. Estudar os efeitos que uma implementação de um software integrado de gestão, tipo SAP R/3, podem causar na cultura das organizações e seus impactos nos resultados financeiros.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- BEUREN, Ilse Maria. Gerenciamento da informação: um recurso estratégico no processo de gestão empresarial. São Paulo: Atlas, 1998. 104p. ISBN 85-224-2012-2
- BRADLEY, Frank. Marketing management: providing, communicating and delivering value. Englewood Cliffs: Prentice Hall, 1995. 990p. ISBN 0-13-065343-8.
- CATELLI, Armando (coordenador). Controladoria: uma abordagem da gestão econômica - GECON. São Paulo: Atlas, 1999. 596p. ISBN 85-224-2133-1.
- COBRA, Marcos H. N. Marketing básico: uma perspectiva brasileira. 4ª Ed. São Paulo: Atlas, 1997. 552p. ISBN 85-224-1540-4.
- CORRÊA, H. L., GIANESI, I. G.N., CAON, M. Planejamento, programação e controle da produção: MRP II/ERP: conceitos, uso e implantação. 3ª. Ed. São Paulo: Atlas, 2000. 411p. ISBN85-224-2502-7.
- DAVENPORT, Thomas H. Putting the enterprise into the enterprise system. Harvard Business Review, p.121/131, July/Aug, 1998.
- DELANEY, Patrick R. Wiley CPA examination review – 1998-1999 – Outlines and study guides. Vol. 1. United States: John Wiley & Sons, Inc., 1998. ISBN 0-471-24707-3.
- DELOITTE, TOUCHE & TOHMATSU. Standards: IAS 14 – Segment reporting – History of IAS 14. Texto disponível na Internet em <http://www.iasplus.com/standard/ias14.htm> [30/09/2002]
- DRUCKER, Peter Ferdinand. Administrando em tempos de grandes mudanças. Tradução de Nilvaldo Montingelli Jr. Supervisão técnica de Liliana Guazzelli. São Paulo: Pioneira; São Paulo: Publifolha, 1999. 286p. ISBN 85-221-0014-4 Pioneira; ISBN 85-7402-142-3 Pubifolha.
- DYCKMAN, Thomas R., DUKES, Roland E., DAVIS, Charles J. Intermediate accounting. 4<sup>th</sup> ed. Vol. II. United States: Irwin/McGraw-Hill, 1998. 1329p. ISBN 0-256-16867-9.
- FASB / USA. Summary of Statement N<sup>o</sup>. 131 Disclosures about Segments of an Enterprise and Related Information. (Issued 06/97). Texto disponível na Internet: <http://www.fasb.org/public/index.html> [23 Mar 2002]
- GIL, Antonio Carlos. Como elaborar projetos de pesquisa. 3ª Ed. São Paulo: Atlas, 1991. 159p. ISBN 85-224-0724-X.
- GIL, Antonio de Loureiro. Sistemas de informações: contábil, financeiros. São Paulo: Atlas, 1995. 203p. ISBN 85-224-1348-7.
- GIRARDI, Alexandre. Um estudo sobre relatórios por segmentos e regiões geográficas – o caso das indústrias brasileiras que possuem ADR's na Bolsa de Nova York (NYSE). (Mestrado em Ciências Contábeis), São Leopoldo, Universidade do Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS. 2002, 143p.

HEHN, Herman F. Peopleware: como trabalhar o fator humano nas implementações de sistemas integrados de informação (ERP). São Paulo: Editora Gente, 1999. 167p. ISBN 85-7312-211-0.

HORNGREN, C., FOSTER, G., DATAR, S. Contabilidade de Custos. 9ª. Ed. Tradução de José Luiz Pavarato. Rio de Janeiro: LTC, 2000. Tradução de: Cost Accounting: a managerial emphasis. 717p.

HUTT, Michael D., SPEH, Thomas W. B2B: Gestão de marketing em mercados industriais e organizacionais. 7ª. Ed. Tradução de Luciana de Oliveira Rocha. Porto Alegre: Bookman, 2002. 593p. ISBN 85-7307-853-7

IBGE / Brasil. Classificação específica dos mercados. Texto disponível na Internet: <http://www.ibge.org.br> [10 Jun 2002]

IUDÍCIBUS, Sérgio de. Teoria da Contabilidade. 6ª Ed. São Paulo: Atlas, 2000. 337p. ISBN 85-224-2518-3.

\_\_\_\_\_. Contabilidade Gerencial. 6ª Ed. São Paulo: Atlas, 1998. 333p. ISBN 85-224-1848-9.

KAPLAN, Robert S., ATKINSON, Anthony A. Advanced management accounting. 3<sup>rd</sup>. Ed., United States, Prentice Hall, 1998. 798p. ISBN 0-13-262288-2

KOTLER, Philip. Administração de Marketing – a edição do novo milênio. Tradução de Bazán Tecnologia e Lingüística; revisão técnica Arão Sapiro. 10ª. Ed. São Paulo: Prentice Hall, 2000. 764p. ISBN 85-87918-01-X

MAGALHÃES, Antonio de Deus F., LUNKES, Irtes Cristina. Sistemas contábeis: o valor informacional da contabilidade nas organizações. São Paulo: Atlas, 2000. 187p. ISBN 85-224-2550-7.

MOREIRA, José Carlos T. Marketing industrial. São Paulo: Atlas, 1989. 229p. ISBN 85-224-0408-9.

NAICS / USA. Development of NAICS, Texto disponível na Internet: <http://www.census.gov/epcd/www/naicsdev.htm> [23 Mar 2002]

NISEMBAUM, Hugo. A Competência Essencial. São Paulo: Infinito, 2000.

NORRIS, Grant, WRIGHT, IAN, HURLEY, James R., DUNLEAVY, John, GIBSON, Alison. SAP – an executive's comprehensive guide. New York : John Wiley & Sons, Inc. 1998. 282p. ISBN 0-471-24992-0

OLIVER, Richard W. Como serão as coisas no futuro. Tradução Nathalie Fragoso do original The shape of things to come. São Paulo: Negócio Editora, 1999. 247p. ISBN 85-86014-34-6.

PADOVEZE, Clóvis Luís. Contabilidade Gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil. 2ª. Ed. São Paulo: Atlas, 1997. 414p. ISBN 85-224-1746-6.

PELEIAS, Ivam Ricardo. O Controle interno no ambiente de sistemas integrados. Boletim IOB – Caderno Temática Contábil e Balanços – nº. 15/2000 – 2ª. Semana de Abril/2000.

PERREAULT, William D., McCARTHY, E. Jerome. Basic marketing: a global managerial approach, 14/e – 2001 McGraw-Hill Online Learning Center - obtido através de download na Internet do capítulo 3 oferecido como amostra no endereço:

[http://198.45.24.34/sites/007240979/information\\_center\\_view0/sample\\_chapters.html](http://198.45.24.34/sites/007240979/information_center_view0/sample_chapters.html)

PORTER, M. Vantagem competitiva: criando e sustentando um desempenho superior. Tradução de Elizabeth Maria de Pinho Braga; revisão técnica de Jorge A. Garcia Gómez. Rio de Janeiro: Campus, 1989. 512p. ISBN 85-7001-558-5.

ROBBINS, Stephen P. Administração – mudanças e perspectivas. Tradução de Cid Knipel Moreira. São Paulo: Saraiva, 2000. Traduzido de Managing Today. 524p. ISBN 85-02-03009-4.

ROCHA MAIA, Heloisa H., SOUZA PINTO, Jorge de. Proposta de um modelo ideal de atuação empresarial com enfoque na controladoria. Artigo publicado nos Anais do VI Congresso Brasileiro de Custos: FEA/USP: São Paulo, 1999.

SAINT-GOBAIN / Brasil – Manual de normas e procedimentos de Recursos Humanos - 2002

SAINT-GOBAIN / França. Overview of the organization. Texto disponível na Internet: <http://www.saint-gobain.com/en/html/groupe/organisation.asp> [26 Abr 2002]

SAINT-GOBAIN / França. Overview of the strategy. Texto disponível na Internet: <http://www.saint-gobain.com/en/html/groupe/strategie.asp> [26 Abr 2002]

SAINT-GOBAIN / França. Overview of the background. Texto disponível na Internet: <http://www.saint-gobain.com/en/html/groupe/historique.asp> [26 Abr 2002]

SAP (1998) – R/3 System - Educação e Treinamento. AC605 – Análise de Rentabilidade (PA). (material do curso).

SAP / Brasil. São Paulo, Texto disponível na Internet:

<http://www.sap.com/brazil/company/historia.asp> [14 Dez 2001]

SAP / R3 – Finanças e Controladoria – Contabilidade Bancária, Fiscal e Gerencial. Apresentação disponível na Internet:

<http://www.sap.com/brazil/press/apresentacoes/cfg.pdf> [26/07/2002]

SCHMIDT, Paulo. História do Pensamento Contábil. Porto Alegre: Bookman, 2000. 231p. ISBN 85-7307-650-X.

SIQUEIRA, Antonio C. B. Contribuições ao estudo de segmentação de mercado industrial: caso da indústria brasileira de elevadores. (Doutorado em Administração), São Paulo, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. 1997, 305p.

SLACK, Nigel, CHAMBERS, Stuart, HARLAND, Christine, HARRISON, Alan, JOHNSTON, Robert. Administração da produção. Revisão Técnica: CORRÊA, Henrique L., GIANESI, Irineu G.N. São Paulo: Atlas, 1999. 526p. ISBN 85-224-2171-4.

SOUZA, Marcos Antônio. Práticas de contabilidade gerenciais adotadas por subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais. (Doutorado em Controladoria e Contabilidade), São Paulo, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. 2001, 217p.

VASCONCELOS, Eduardo, HEMSLEY, James R. Estrutura das organizações: estruturas tradicionais, estruturas para inovação, estrutura matricial. 4ª. Ed. Revista. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2002. 207p. ISBN 85-221-0063-2.

VASCONCELOS, Nanci Pereira de. Uma contribuição para a melhoria da qualidade do ensino superior da contabilidade – uma abordagem sistêmica. (Doutorado em Ciências Contábeis), São Paulo, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. 1995, 134p.

\_\_\_\_\_. Manual para edição de trabalhos acadêmicos. 2ª. Ed. São Paulo: Fiuza Editores, 2002. 256p. ISBN 85-901269-1-9.

YIN, Robert K. Estudo de Caso: planejamento e métodos. 2ª. Ed. Porto Alegre: Bookman, 2001. 205p. ISBN 85-7307-852-9.

ZANCUL, Eduardo de Senzi. Análise da aplicabilidade de um sistema ERP no processo de desenvolvimento de produtos. (Mestrado em Engenharia de Produção), São Carlos, Universidade de São Paulo. 2000, 192p.