

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

**DANIELA MARTINELLO**

**GESTÃO EMPRESARIAL: A IMPORTÂNCIA DA CONTROLADORIA  
NO PROCESSO DECISÓRIO EM UMA EMPRESA DO RAMO DE  
CONFECÇÕES**

**CRICIÚMA, JUNHO DE 2011**

**DANIELA MARTINELLO**

**GESTÃO EMPRESARIAL: A IMPORTÂNCIA DA CONTROLADORIA  
NO PROCESSO DECISÓRIO EM UMA EMPRESA DO RAMO DE  
CONFECÇÕES**

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

Orientador: Prof. Esp. Edson Cichella

**CRICIÚMA, JUNHO DE 2011**

**DANIELA MARTINELLO**

**GESTÃO EMPRESARIAL: A IMPORTÂNCIA DA CONTROLADORIA  
NO PROCESSO DECISÓRIO EM UMA EMPRESA DO RAMO DE  
CONFECÇÕES**

Trabalho de Conclusão de Curso aprovado pela Banca Examinadora para obtenção do grau de Bacharel no curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC, com linha de pesquisa em Contabilidade Gerencial.

Criciúma, 13 de junho de 2011.

**BANCA EXAMINADORA**

---

Edson Cichella, Prof. Esp., Orientador

---

Luiz Henrique Tibúrcio Daufembach, Prof. Esp., Examinador

---

Manoel Vilsonei Menegali, Prof. Esp., Examinador

Com o passar dos anos convivi com duas pessoas que me despertavam diariamente para uma realidade que me fazia acreditar sempre mais no verdadeiro significado das palavras, com determinação, respeito e amor. Pessoas estas, que mais souberam dos meus medos e das minhas alegrias, participaram intensamente do meu crescimento e me ajudaram a tomar as decisões mais difíceis de minha vida. Dedico este trabalho a vocês meus pais, Joacir e Marilda, que sempre vibraram com minhas vitórias e com seu amor paciente, aliado ao constante incentivo, tornaram este sonho possível. Meus exemplos de garra, coragem, esperança e determinação, pessoas que tanto admiro e tenho imenso orgulho de chamá-los de PAI e MÃE. Amo vocês!

## AGRADECIMENTOS

A Deus, por estar sempre ao meu lado guiando-me nesta jornada, não permitindo que o cansaço me desanimasse, concedendo-me forças para alcançar meus objetivos.

Aos meus pais, Joacir e Marilda, que são as razões da minha vida, minha força e minha inspiração. Obrigada por serem minhas referências e estarem sempre presentes em minha vida de uma forma incondicional. Quero ser igual a vocês quando eu crescer!

Ao meu amor, Elizandro, pelo companheirismo, dedicação, compreensão, carinho e apoio. Agradeço pela paciência em me fazer sorrir quando o que eu mais queria era chorar, ah se não fosse você! Obrigada por fazer sentir-me tão amada.

Ao professor Edson Cichella, pela orientação que foi imprescindível na confecção deste trabalho, e, acima de tudo, por acreditar em minha capacidade.

Meu eterno amor a minha avó, Octavina (*in memoriam*) que me ensinou como é importante viver na fé, na família, saber amar e perdoar. Agradeço por me mostrar que a esperança esconde-se nos olhos de uma criança e que a alegria é o melhor remédio para alma. Sei que estas vibrando com esta conquista. Saudades!

Aos meus familiares pela compreensão em meus momentos de ausência, em especial aos meus irmãos, Débora e Diego, nos quais enxergo as mesmas raízes que me alimentam. Suas palavras, e-mails, sorrisos, lágrimas, telefonemas e orações são essenciais para mim.

Aos meus amigos que aliviaram minhas horas difíceis, me alimentando de certezas, forças e alegrias. O convívio, aprendizado e momentos divertidos que passamos juntos jamais serão esquecidos. Com satisfação cito-as: Daniela, Tamiris, Cristini, Karline e Francielli.

Aos colegas de trabalho, pela oportunidade de troca de experiências e desenvolvimento profissional, em especial ao Adair e Juliano.

A UNESC e ao corpo docente do Curso de Ciências Contábeis, pelo conhecimento, apoio e dedicação que propiciaram, sempre com intuito de tornar-nos profissionais diferenciados no mercado.

Muito obrigada nunca será suficiente para demonstrar a grandeza do que recebi de vocês. Peço a Deus que os recompense à altura.

Os fatores tradicionais de produção – terra, mão-de-obra e até dinheiro, pela sua mobilidade – não mais garantem vantagem competitiva a uma nação em particular. Ao invés disto, o gerenciamento tornou-se o fator decisivo de produção.

Peter F. Drucker

## RESUMO

MARTINELLO, Daniela. **Gestão Empresarial**: a importância da controladoria no processo decisório em uma empresa do ramo de confecções. 2011. 140 p. Orientador: Edson Cichella. Trabalho de Conclusão do Curso de Ciências Contábeis. Universidade do Extremo Sul Catarinense – UNESC. Criciúma – SC.

A competitividade no cenário econômico exige que as organizações desenvolvam técnicas administrativas, que auxiliem a gestão a tomar decisões que promovam a sustentabilidade empresarial. Deste modo, tem-se a controladoria, como área destinada a prestar este suporte informacional, pois objetiva otimizar os ganhos corporativos, bem como trabalha com ferramentas gerenciais que intrinsecamente direcionam a entidade na consecução de sua missão e visão estratégica. É importante observar que além de uma concisa base informacional, é essencial que as organizações disponham de profissionais com conhecimentos, habilidades, atitudes e, principalmente, comprometimento com os objetivos organizacionais, para impulsionar a empresa a excelência, afinal todas as metas são atingidas por pessoas. Este estudo caracteriza-se como uma pesquisa descritiva, de natureza qualitativa, tendo como técnica para o levantamento de dados a entrevista com o diretor superintendente da organização objeto de estudo. Por sua vez, o levantamento bibliográfico referiu-se em apresentar segundo a visão de diversos autores a importância do tema apresentado. Quanto aos procedimentos utilizados, destaca-se o estudo de caso realizado na Indústria e Comércio de Confecções La Moda Ltda. Assim, para uma melhor averiguação dos dados, foram realizadas consultas a relatórios da organização, o que evidencia também se tratar de uma pesquisa documental. Quanto aos resultados percebe-se como é essencial a uma organização a aplicabilidade das ferramentas gerenciais mensuradas pela controladoria, bem como a importância das pessoas no processo de gestão.

Palavras-chave: gestão empresarial, controladoria, ferramentas gerenciais, pessoas.

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Ambiente Remoto e Variáveis.....	23
Quadro 2: Subsistemas Empresariais .....	24
Quadro 3: Oito Erros Cometidos pelas Empresas.....	27
Quadro 4: Etapas de Elaboração do Planejamento Estratégico .....	54
Quadro 5: Elementos do Planejamento .....	54
Quadro 6: SWOT.....	56
Quadro 7: Exemplo Prático de Planejamento Estratégico.....	63
Quadro 8: Perspectivas Básicas do <i>Balanced Scorecard</i> .....	66
Quadro 9: Indicadores Essenciais ao BSC.....	66
Quadro 10: Demonstração da Estratégia - BSC.....	74
Quadro 11: Planejamento e Controle Orçamentário.....	75
Quadro 12: Tipos Básicos de Orçamento.....	77
Quadro 13: Exemplo de Cenários.....	82
Quadro 14: Exemplo de Premissas Orçamentárias.....	83
Quadro 15: Modelo de Plano de Ação.....	109
Quadro 16: Premissas Orçamentárias .....	113
Quadro 17: Sumário Geral.....	116
Quadro 18: Modelo de Ata.....	117
Quadro 19: Modelo de Comentários Gerenciais .....	118
Quadro 20: Demonstração do Resultado do Exercício .....	119
Quadro 21: EBITDA .....	120
Quadro 22: Demonstração do Valor Adicionado .....	121
Quadro 23: Demonstração do Fluxo de Caixa - Método Direto.....	122
Quadro 24: Demonstração do Fluxo de Caixa - Método Indireto .....	123
Quadro 25: Balanço Patrimonial.....	124
Quadro 26: Análise de Liquidez.....	125
Quadro 27: Despesas por competência – Grade Matricial .....	126
Quadro 28: Entrevista CEO La Moda .....	130
Quadro 29: Comparativo com a Pesquisa HSM (2009) .....	132

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1: A Empresa como um Sistema Aberto.....	21
Figura 2: Processo Decisório.....	33
Figura 3: Processo de Mudança .....	34
Figura 4: Missão x Objetivos.....	41
Figura 5: Estrutura da controladoria.....	44
Figura 6: Controladoria no Ambiente Organizacional.....	48
Figura 7: Planejamento Estratégico .....	52
Figura 8: Metodologia de Elaboração .....	53
Figura 9: Análise SWOT.....	56
Figura 10: Traduzindo a Missão em Resultados Almejados .....	67
Figura 11: Quatro Processos do <i>Balanced Scorecard</i> .....	69
Figura 12: Mapa Estratégico da Unidade de Negócios <i>Bank of Tokyo-Mitsubishi Global Corporate Banking (Americas)</i> .....	72
Figura 13: Etapas de Elaboração Orçamentária .....	80
Figura 14: Etapas de Elaboração dos Planos Orçamentários .....	84
Figura 15: Sistema de Informações.....	87
Figura 16: Ferramentas Gerenciais <i>versus</i> Controladoria.....	90
Figura 17: Cenário 2010 a 2015.....	94
Figura 18: Estratégia 2010 – 2015: Principais Prioridades .....	95
Figura 19: Estratégia 2010 – 2015: Principais Desafios .....	96
Figura 20: Execução da Estratégia - Principais Desafios .....	97
Figura 21: Estratégia 2010 – 2015: Pontos Críticos.....	98
Figura 22: Liderança - Principais Preocupações .....	98
Figura 23: Tecnologia - Preocupações e Desafios .....	99
Figura 24: Gestão de Pessoas - Preocupações .....	100
Figura 25: Gestão de Clientes - Principais Desafios .....	101
Figura 26: Gestão de Resultados - Principais Desafios.....	102
Figura 27: Principais Desafios de Gestão 2010 - 2015 .....	102
Figura 28: Organograma da Empresa Analisada .....	105
Figura 29: DNA empresa.....	108
Figura 30: Gráficos de Acompanhamento das Ações.....	110
Figura 31: Etapas de Elaboração das Projeções Orçamentárias.....	114

# SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	<b>12</b>
1.1 Tema e Problema.....	12
1.2 Objetivos da Pesquisa .....	14
1.3 Justificativa.....	15
1.4 Metodologia .....	16
<b>2 REFERENCIAL TEÓRICO</b> .....	<b>18</b>
2.1 Contabilidade Gerencial .....	18
2.2 Ambiente Empresarial.....	19
2.2.1 A Empresa Vista como um Sistema.....	20
2.2.2 Ambiente Externo.....	22
2.2.3 Ambiente Interno .....	24
2.3 Gestão Empresarial.....	25
2.3.1 Gestão de Pessoas.....	28
2.3.2 Modelo de Gestão .....	30
2.3.3 Processo de Gestão .....	31
2.3.4 Processo Decisório .....	32
2.3.4.1 Comunicação e Liderança .....	35
2.4 Controladoria.....	37
2.4.1 Missão e Objetivos da Controladoria .....	40
2.4.2 Funções e Estrutura da Controladoria .....	41
2.4.3 <i>Controller</i> .....	45
2.4.4 O Papel da Controladoria no Processo de Gestão.....	47
2.5 A Controladoria no Apoio a Estratégia.....	49
2.5.1 Planejamento Estratégico.....	49
2.5.1.1 Elementos Básicos e Diretrizes de Elaboração .....	52
2.5.1.2 Modelo de Análise Ambiental: SWOT e Porter .....	55
2.5.1.3 Estratégias Empresariais.....	58
2.5.1.4 Responsável pela Elaboração .....	60
2.5.1.5 Exemplo Prático de Planejamento Estratégico .....	61
2.5.2 Monitoramento da Estratégia: <i>Balanced Scorecard</i> - BSC.....	63
2.5.2.1 Perspectivas e Indicadores .....	65
2.5.2.2 Elaboração do BSC .....	67

2.5.2.3 Mapas Estratégicos.....	70
2.5.2.4 Aplicação Prática do <i>Balanced Scorecard</i> .....	73
2.5.3 Sistema Orçamentário .....	75
2.5.3.1 Tipos de Orçamento.....	77
2.5.3.2 Controle orçamentário: instrumento básico da controladoria de apoio a gestão.....	78
2.5.3.3 A Elaboração e Monitoramento Orçamentário .....	79
2.5.3.4 Sequência Prática para Elaboração de um Orçamento .....	81
2.5.4 Sistema de Informações .....	85
2.5.4.1 <i>Business Intelligence</i> como Instrumento de Apoio à Controladoria .....	88
2.5.5 Modelagem de Informações Gerenciais .....	90
2.6 Relatos da Pesquisa HSM: Cenário 2010 a 2015 – Desafios Estratégicos e Prioridades de Gestão .....	93
3 ESTUDO DE CASO .....	104
3.1 Caracterização da Empresa.....	104
3.1.1 Planejamento Estratégico.....	106
3.1.2 <i>Balanced Scorecard</i> .....	111
3.1.3 Sistema Orçamentário .....	112
3.1.4 Relatório de Informações Gerenciais .....	115
3.1.5 Gestão de Pessoas.....	128
3.1.6 Comentários do CEO: importância da controladoria e das pessoas no processo de gestão.....	129
3.2 Cenário La Moda sobre os Desafios Estratégicos e Prioridades de Gestão HSM .....	130
4 CONSIDERAÇÕES FINAIS .....	133
REFERÊNCIAS.....	135

## **1 INTRODUÇÃO**

Para se sobressair no cenário empresarial, os gestores necessitam utilizar informações seguras e eficazes para balizar o seu processo decisório. Dessa forma, a contabilidade, enquanto ciência, em constante adaptação a estas mudanças, assume pressupostos multidisciplinares visando auxiliar todos os níveis de processos organizacionais. Neste contexto, surge a controladoria, que utiliza-se dos conhecimentos contábeis, associados a diversas áreas de conhecimento, como estatística, matemática, psicologia e outras, com intuito de disponibilizar este suporte informacional aos gestores para que possam conduzir a organização de acordo com o que foi estabelecido em sua missão e visão estratégica.

Diante do exposto, a sequência deste capítulo visa demonstrar a importância do tema proposto, onde delimitam-se os objetivos geral e específicos com intuito de possibilitar a compreensão da importância e viabilidade desse trabalho acadêmico, bem como a sua justificativa. Em seguida, serão dispostos os procedimentos metodológicos utilizados em sua elaboração. Prospecta-se dessa forma, apresentar um estudo onde seja possível atrelar as disposições bibliográficas à prática organizacional.

### **1.1 Tema e Problema**

O ambiente empresarial é extremamente seletivo, sujeito a fortes pressões mercadológicas e constantemente pautado por fatores como: concorrência, necessidade de aperfeiçoamento de novas tecnologias, globalização, e quebra de barreiras comerciais. Isso exige que as áreas administrativas e contábeis adotem metodologias que permitam a condução do negócio, com maior eficácia na busca pela otimização dos ganhos corporativos.

Neste meio que exige a constante obtenção de vantagens competitivas, os gestores precisam utilizar uma base informacional sólida baseada em números e análises, pois o dinamismo dos negócios não permite a aplicação do conhecimento empírico. Portanto, uma metodologia eficaz para suprir essas necessidades

informativas é a controladoria, pois apoiada em informações contábeis, atua de forma proativa por meio de metodologias específicas como controle, planejamento e orçamento. Isso, com intuito principal de modelar e consolidar um sistema de informações que auxilie o processo de gestão.

A controladoria, bem como a contabilidade gerencial, advém da ciência contábil, no entanto, são voltadas exclusivamente para a gestão empresarial. A primeira teve por enfoque mudar o foco da ciência contábil que inicialmente servia para atender as exigências fiscais, passou a incorporar a visão interna da organização, modificando a estrutura das informações direcionando-a para os administradores. A segunda por sua vez, caracteriza-se pela aplicação de técnicas contábeis, juntamente com ferramentas de apoio ao controle e gerenciamento, que permite consolidar um sistema informacional que direcione o processo de gestão, com intuito principal de otimizar resultados.

Quanto ao surgimento, a controladoria apresentou forte desenvolvimento no Brasil durante os anos 60, originado principalmente do crescimento industrial que desencadeou-se após a guerra. Dessa forma, como o país passou a instalar empresas estrangeiras multinacionais, acirrando a competição no mercado, surgiu à necessidade de buscar profissionais que assegurassem o constante controle das organizações.

Evidencia-se neste cenário, que o *controller* é um membro estratégico dentro das organizações, pois é o detentor das informações e sua principal atribuição é transmiti-la com excelência aos usuários. Assim, por ser o profissional que gera a informação, outras funções atribuem-se diretamente ao seu perfil, que são a coordenação, avaliação, planejamento e controle. Ressalta-se que como efeito da profissionalização enfrentado pelas organizações a atuação deste profissional é imprescindível, pois através de seus conhecimentos contábeis, tributários, coordenação de processos e planejamento subsidia o processo decisório.

Diante deste panorama, a controladoria como órgão de apoio a gestão, modela o sistema de informações gerenciais com intuito de suprir as necessidades informativas do empreendimento de maneira objetiva, facilitando a compreensão dos gestores frente aos demonstrativos contábeis e financeiros. Isso, por meio da tradução destes demonstrativos em números e quadros analíticos que mostram aos administradores as devidas comparações sobre a movimentação atual e projeção futura da organização.

Percebe-se a crescente necessidade do recurso informacional, por parte dos gestores como subsídio básico ao processo decisório, sendo fundamental a qualquer organização, pois torna-se uma base sólida para decisões assertivas que promovam a prosperidade desejada.

Além da essencialidade do recurso informação, outro fator que merece ênfase em uma organização são as pessoas, isso porque são elas as responsáveis diretas pela otimização dos resultados organizacionais. Neste contexto um processo de gestão de pessoas eficaz estimula os profissionais a atingir metas, produzir com qualidade os produtos e serviços, enfim, proporcionar a sustentabilidade da empresa.

Em decorrência do exposto, a problemática deste trabalho consiste em responder ao seguinte questionamento: quais informações e direcionadores a controladoria pode proporcionar a gestão de uma empresa para auxiliar no processo decisório?

## 1.2 Objetivos da Pesquisa

O objetivo geral deste trabalho consiste em identificar e demonstrar como a controladoria, por intermédio das ferramentas gerenciais, auxilia os administradores no processo decisório com base em informações e direcionadores estratégicos.

Dessa forma, para alcançá-lo é necessário estabelecer os seguintes objetivos específicos:

- fundamentar teoricamente a controladoria estratégica e suas principais ferramentas de apoio a gestão: Planejamento Estratégico, *Balanced Scorecard* e Orçamento;
- apresentar os desafios estratégicos e prioridades de gestão para o cenário 2010 a 2015; e
- elaborar um estudo de caso em uma empresa do ramo de confecção, com intuito de identificar a importância da controladoria no apoio ao processo de gestão.

### 1.3 Justificativa

A competitividade no mundo dos negócios e a globalização da economia exigem um gerenciamento cada vez mais eficaz nas organizações, pois a instabilidade econômico-financeira afeta todos os ramos de negócios. Deste modo, as empresas precisam estar preparadas para competir com preço e qualidade, operando a menores custos os seus produtos e serviços. Contudo, para concretizar essa concepção, o gestor precisa conhecer todas as informações sobre seu empreendimento e adotar uma postura criativa e inovadora no mercado, perpetuando seu empreendimento.

Visto que no atual ambiente econômico terão continuidade e prosperidade apenas as organizações que apresentarem competência administrativa para gerir as turbulências do mercado, torna-se imprescindível a utilização de ferramentas da controladoria, pois estas proporcionam confiabilidade, velocidade, segurança e agilidade na geração de informações úteis ao processo decisório. Dessa forma, a gestão estratégica da controladoria, que inicia no planejamento estratégico, passando pelos planos de ação, orçamentos e avaliação de indicadores de desempenho são fundamentais para a continuidade empresarial.

Do ponto de vista de Oliveira, Perez Jr e Silva (2010, p. 6) “as funções e atividades exercidas pela moderna controladoria tornaram-se fatores vitais para o controle e planejamento a médio e longo prazos de qualquer tipo de organização, com ou sem fins lucrativos”. Os autores consideram como essenciais a utilização de tais ferramentas, pois o processo decisório é influenciado diretamente pela atuação da controladoria no âmbito de planejamento e controle.

Evidencia-se que, diante do suporte informacional prestado pela controladoria, o gestor poderá atuar com maior segurança no planejamento presente e futuro da organização, levando em consideração as alternativas viáveis, de forma segura e coerente, para concretização de suas metas, objetivando lucratividade e rentabilidade, dentro das exigências impostas pelo mercado.

Teoricamente, este trabalho acadêmico contribuirá com o ramo da ciência contábil por elucidar aspectos inerentes a controladoria estratégica e sua contribuição a gestão empresarial. Destaca-se que, através da visão literária de diversos autores, adaptadas a prática da organização objeto de estudo será

realizada uma pesquisa de campo identificando a importância do auxílio da controladoria no contexto organizacional.

Como as técnicas utilizadas neste estudo sugerem a continuidade e prosperidade empresarial, o reflexo remete ao desenvolvimento econômico e social, por meio da geração de postos de trabalho, desenvolvimento da comunidade, credibilidade institucional e o progresso social que o setor privado dispõe.

A contribuição deste trabalho justifica-se de forma prática, pela necessidade de garantir a eficácia e segurança das informações disponibilizadas aos gestores quanto à tomada de decisão, visando otimizar resultados por meio de uma gestão proativa.

#### **1.4 Metodologia**

Na elaboração de um estudo científico, faz-se necessário abordar os procedimentos metodológicos que delimitarão as técnicas utilizadas no decorrer deste trabalho quanto à consecução dos objetivos, procedimentos e abordagem do problema.

Desta forma, para consecução dos objetivos, esta pesquisa caracteriza-se como predominantemente descritiva. Conforme enfatizam Cervo e Bervian (2002, p. 66) esse tipo de pesquisa “observa, registra, analisa e correlaciona fatos ou fenômenos (variáveis) sem manipulá-los.” Esta tipologia é fundamental no alcance dos objetivos estabelecidos neste estudo, pois procura evidenciar a importância do suporte informacional que a controladoria oferece a gestão, por meio das ferramentas gerenciais.

Quanto aos procedimentos, este estudo classifica-se como uma pesquisa bibliográfica, que segundo Oliveira (2001) significa fazer um levantamento sobre o assunto com base em referenciais teóricos. Para tanto, durante o seu desenvolvimento foram utilizados livros, revistas, internet, periódicos, artigos científicos, entre outras fontes. A pesquisa bibliográfica proporcionou a fundamentação teórica do tema em questão, apresentando segundo a visão de diversos autores a base da controladoria e sua influência no apoio a gestão, bem como as ferramentas por ela oferecidas.

Classifica-se ainda como do tipo estudo de caso, que segundo Raupp e Beuren (2006, p. 84) “caracteriza-se principalmente pelo estudo concentrado de um único caso. Esse estudo é preferido pelos pesquisadores que desejam aprofundar seus conhecimentos à respeito de determinado caso específico.” Esta tipologia foi aplicada neste trabalho acadêmico pelo fato de se realizar um estudo em uma empresa do ramo de confecção, buscando comprovar a importância da utilização das ferramentas da controladoria no apoio ao processo de gestão.

Quanto aos instrumentos de coleta de dados, utilizou-se a entrevista e análise documental. Lakatos e Marconi (1995, p. 195) descrevem que a entrevista é o “encontro entre duas pessoas, a fim de que uma delas obtenha informações a respeito de um determinado assunto, mediante uma conversação de natureza profissional.” O entrevistado foi o Diretor Superintendente da empresa objeto de estudo, o qual prestou seu parecer sobre o tema proposto. Os autores citados neste parágrafo acrescentam que a pesquisa documental é fundamentada pela análise e coleta de dados oriundos de documentos, neste caso da empresa pesquisada.

Em relação à abordagem do problema foi de forma qualitativa, exposta por Richardson (1999, p.90) da seguinte maneira,

a pesquisa qualitativa pode ser caracterizada como a tentativa de uma compreensão detalhada dos significados e características situacionais apresentadas pelos entrevistados, em lugar da produção de medidas quantitativas de características ou comportamentos.

Dessa forma, foram alcançados os objetivos de pesquisa, relacionando os dados coletados com base na fundamentação teórica e sua aplicabilidade no contexto empresarial.

Infere-se que, a utilização de tais procedimentos metodológicos possibilitou a expansão dos conhecimentos quanto ao objetivo proposto neste estudo, a fim de obter-se os dados necessários para qualificação do tema apresentado.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

Este capítulo objetiva levar o leitor a conhecer a base teórica acerca do tema pesquisado, portanto, serão apresentados os fundamentos bibliográficos, enfatizando a importância da controladoria como suporte informacional, por meio de suas ferramentas de controle e gerenciamento das informações.

### 2.1 Contabilidade Gerencial

A contabilidade tradicionalmente conhecida, na qual o desempenho das atividades estava voltado exclusivamente para cumprir as exigências da legislação comercial, passa a ceder espaço a uma nova ramificação denominada contabilidade gerencial, a qual possibilita o gerenciamento das organizações.

Deste modo, a contabilidade gerencial é caracterizada por Padoveze (2009, p. 27) como “uma área contábil autônoma, pelo tratamento dado à informação contábil, enfocando planejamento, controle e tomada de decisão, e por seu caráter integrativo dentro de um sistema de informação contábil.” Segundo o autor, a ênfase desta área é um tratamento diferenciado a informação contábil, de forma a deixá-la clara e objetiva para possibilitar seus usuários aperfeiçoar as projeções, controles e consequentemente tomar decisões mais assertivas.

Em complemento a esta concepção, Ludícibus (2009) menciona que este ramo contábil utiliza-se de várias técnicas e procedimentos já abordados na contabilidade financeira e de custos, análises financeiras e de balanços. Contudo, colocados em uma nova perspectiva, com maior grau de detalhamento que possibilita auxiliar os gestores no processo decisório.

Neste contexto, Oliveira, Perez Jr e Silva (2010) ressaltam que os aspectos mais importantes relacionados ao moderno gerenciamento das organizações estão ligados a gestão futura, no que diz respeito à produtividade, eficiência, eficácia e fatores estratégicos. Para isso, é necessário estabelecer comparações entre dados anteriores e futuros para se delimitar as metas que a organização deverá atingir.

No que refere-se a sua utilidade, Ludícibus (2009, p. 21) afirma que a contabilidade gerencial “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.” O autor evidencia a subordinação desta área a administração, encaixando-se no modelo gestão de cada empresa.

Diante dos pontos de vista apresentados, elucida-se que este ramo da ciência contábil preocupa-se em direcionar sua atuação a prestar subsídio informacional aos gestores, possibilitando que estes hajam de maneira proativa em conjunto com os objetivos estratégicos da organização.

## **2.2 Ambiente Empresarial**

A organização apresenta interação com todas as variáveis que operam em seu meio, os *stakeholders*<sup>1</sup>. O ambiente empresarial, conforme Nascimento e Reginato (2010, p. 5) “é complexo, dinâmico e guarda incertezas. As variáveis que o compõem nem sempre permitem às empresas a manutenção de um equilíbrio, ou estado firme, tornando-as sucessíveis às turbulências inerentes [...]”. Segundo os autores, toda e qualquer mudança que ocorrer neste ambiente causará reflexos na empresa, o que impulsiona os gestores a buscarem conhecer o comportamento deste meio, para poder tomar decisões que mantenham o equilíbrio, proporcionando o crescimento e continuidade da empresa.

Deste modo, na sequência, discutem-se os aspectos da empresa como um sistema, e diante desta perspectiva, apresenta-se a forma como a mesma se correlaciona com os ambientes, interno e externo, bem como estes afetam o desempenho de suas atividades.

---

<sup>1</sup> *Stakeholders* ou “partes interessadas”: Clientes, Empregados, Acionistas e Sociedade. (FALCONI, 2009, p. 3).

### 2.2.1 A Empresa Vista como um Sistema

A teoria dos sistemas tem influenciado positivamente, a compreensão de vários assuntos dentro do contexto empresarial. Assim em caráter de definição, Peleias (2002, p. 5) afirma que um sistema “apresenta a idéia de inter-relacionamento entre as partes, e considera que cada componente pode ter funções próprias, ao mesmo tempo em que executa funções necessárias ao perfeito funcionamento do todo.” Em outras palavras, seria um conjunto de elementos interdependentes que interagem entre si, portanto, ao direcionar a atuação de um sistema específico, este terá influência sobre as demais partes que o integram.

Como características comuns aos sistemas, Pereira (2001, p. 36) evidencia que,

- compõem-se de partes ou elementos que se relacionam de forma a construir um todo;
- possuem um objetivo ou uma razão que integra e justifica a reunião de suas partes; e
- delimitam-se em determinado contexto, apesar da possibilidade de serem decompostos ou compostos de forma a permitir o estudo de suas interações com elementos externos ou entre elementos internos.

Desta maneira, após entender o significado, evidencia-se que é possível realizar a divisão dos sistemas em dois tipos:

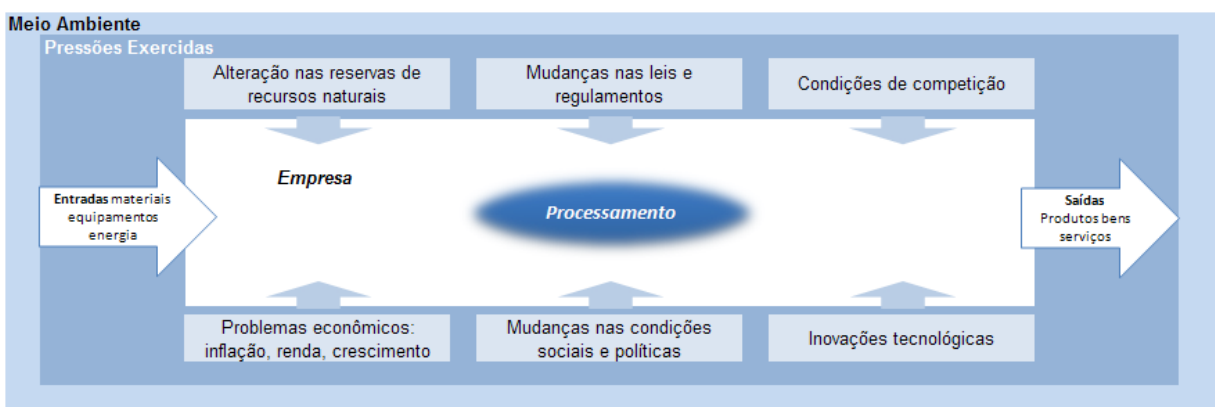
- a) *Abertos*: segundo Peleias (2002, p. 6) é composto por “um conjunto de partes em constante interação [...] e constituem um todo orientado para determinados fins e em permanente interação com o meio externo, influenciando e por este sendo influenciado.”
- b) *Fechados*: evidencia Pereira (2001, p. 38) “não são capazes de interagir com o ambiente, não realizando transações de trocas externas.”

Salienta-se, pela colocação dos autores, que no primeiro item existe a capacidade de integração com o ambiente, com influência constante um sob o outro, como exemplo cita-se os seres vivos. Por outro lado, o segundo não depende de insumos externos para sua manutenção, sendo que nenhum material entra ou sai dele, pode-se exemplificar esta situação com o relógio.

Diante dos cenários apresentados acima, entende-se que a empresa funciona como um sistema aberto. Assim, Padoveze (2003, p. 13) confirma que,

a empresa é um sistema em que há recursos introduzidos, que são processados, e há a saída de produtos ou serviços. Uma empresa é considerada um sistema aberto em razão de sua interação com a sociedade. Esta interação provoca influência nas pessoas, aumento nos padrões de vida e o desenvolvimento com a sociedade.

Neste contexto, a Figura 1, ilustra a empresa como um sistema aberto e sua interação com o ambiente.



**Figura 1: A Empresa como um Sistema Aberto**

Fonte: Bio (1985, p. 19 apud PELEIAS, 2002, p. 6).

Constata-se na Figura exposta que a empresa funciona como um processo de transformação de recursos em produtos e/ou serviços, que interage constantemente com as variáveis do ambiente econômico em que está inserida. Todas as mudanças incorridas no contexto empresarial causam reflexos na organização, pois a influência entre os meios é direta e constante.

Além de ser vista como um sistema aberto, Pereira (2001) defende que a organização é considerada ainda como um sistema dinâmico, pois realiza atividades que a mantêm em constante transformação, o que requer orientação e reorientação contínua para sua finalidade principal.

Em complemento a essa concepção, Peleias (2002, p. 6) ressalta que “a dinâmica existente no ambiente em que a organização se insere, leva-a a procurar responder de forma eficaz às pressões exercidas pelas rápidas e contínuas mudanças, a fim de garantir sua sobrevivência, continuidade e crescimento.” Em outras palavras, dinâmico porque busca promover a eficácia organizacional.

Elucida-se que, essa abordagem sistêmica permite, por parte do gestor, uma visão mais abrangente sobre determinada variável, enquanto de maneira dinâmica deverá responder as mudanças imposta pelo meio empresarial, proporcionando assim, a perpetuação do negócio.

Infere-se que, pela importância deste tema, é oportuno, para fins didáticos, aprofundar o estudo sobre o ambiente empresarial sob duas perspectivas diferentes, o externo e o interno à organização.

### **2.2.2 Ambiente Externo**

A organização, para manutenção de suas atividades, precisa adquirir recursos externos, processá-los, transformando-os em bens, produtos ou serviços que atenda a demanda específica no mercado. Assim, segundo Peleias (2002, p. 6) “a empresa é considerada um subsistema inserido num sistema maior, o ambiente externo, e está sujeita às suas pressões, traduzidas em ameaças e oportunidades.”

Neste contexto, é importante observar a colocação de Nascimento e Reginato (2010, p. 6), os quais afirmam que no ambiente externo,

as empresas não interagem apenas com a sua cadeia de valor. Elas também se relacionam sistematicamente com uma ampla rede de entidades e uma gama de variáveis que afetam sobremaneira seu desempenho, e sobre as quais, em muitos casos, elas têm pouco ou nenhum controle. Nessa situação, as empresas passam a ser um agente passivo que reage às imponderabilidades do cenário ambiental como forma de atenuar a fragilidade que isso possa representar às suas operações.

Constata-se que, além da influência do conjunto de entidades que sofrem impactos, direta ou indiretamente pelo funcionamento de uma organização, deve-se considerar também o cenário internacional. Conforme menciona Catelli (2001), este ambiente, com a globalização, está em constante modificação e altamente competitivo, isso leva as empresas a buscarem adequação às novas exigências, o que acarreta em profundas mudanças na forma de gerir o empreendimento.

Em relação aos fatores externos que a empresa defronta-se, Peleias (2002, p. 3) destaca “a crescente competitividade, uma vez que a abertura dos

mercados propicia a outras empresas a participação em setores antes exclusivos, ou com poucos concorrentes, disputando a preferência dos consumidores.”

Dessa forma, no Quadro 1 serão apresentadas as principais variáveis que englobam o ambiente externo e impactam no desempenho da empresa:

<b>VARIÁVEIS</b>	<b>AMBIENTE REMOTO</b>
<b>Políticas</b>	* Regime de governo * Governo atual/futuro * Relacionamento com outros países
<b>Econômicas</b>	* PIB * Inflação * Distribuição de renda * Taxas de juros * Prazo de operações financeiras * Crédito * Competitividade * Inadimplência
<b>Sociais</b>	* Mercado de trabalho * Mudanças culturais * Capacidade técnica * Educação
<b>Tecnológicas</b>	* Tecnologia de produção * Tecnologia de vendas * Tecnologia de transportes * Tecnologia de administração/gestão * Tecnologia de comunicação * Tecnologia de informática
<b>Ecológicas</b>	* Restrições de exploração * Comprometimento da empresa com * Fiscalização
<b>Regulatórias</b>	* Limites operacionais * Carga tributária * Prazos de financiamentos * Incentivos fiscais

**Quadro 1: Ambiente Remoto e Variáveis**

Fonte: Pereira (2001, p. 42).

Verifica-se, no Quadro 1 que são inúmeras as circunstâncias que afetam o desempenho organizacional, desse modo, os gestores precisam estar informados sobre todas as variáveis do ambiente externo para que suas decisões promovam a sobrevivência, continuidade e crescimento da empresa, buscando cumprir sua missão por meio da observância das demandas impostas pelo mercado.

Diante deste contexto, para entender o efeito das variáveis ambientais sobre o desempenho da organização, é necessário que a mesma esteja em equilíbrio com ambiente interno, portanto, na sequência, abordam-se os aspectos relativos a este nível organizacional.

### 2.2.3 Ambiente Interno

Para diagnosticar as variáveis do ambiente externo, é necessário conhecer todos os elementos internos à organização. Assim, Nascimento e Reginato (2010, p. 9) afirmam que,

o ambiente interno a organização é tão complexo e importante quanto o externo, pois se naquele a empresa tem pouca ou nenhuma capacidade de influência, no interno os elementos que levam o sistema ao correto funcionamento estão ao alcance e sob completa responsabilidade de sua própria gestão.

Portanto, os autores defendem que os gestores devem ser capazes de administrar e controlar suas variáveis internas, para que as operações sejam executadas de forma sincronizada, sendo possível, dessa forma, manter equilíbrio com as pressões impostas pelo meio externo.

Assim, como todo sistema é composto por partes, denominados subsistemas, Pereira (2001) destaca que o ambiente empresarial também apresenta uma divisão sistêmica, separado em seis níveis, quais sejam: institucional, físico, social, organizacional, gestão e de informações.

Em relação às características básicas de cada subsistema, pode-se observá-las no Quadro 2, a seguir.

Subsistema	Características básicas
<b>Institucional</b>	É formado por um conjunto de crenças, valores e expectativas dos proprietários da empresa, que se evidencia ao construírem-na ou posteriormente nas decisões relacionadas a sua sobrevivência e desenvolvimento.
<b>Físico</b>	Compreende todos os elementos materiais do sistema empresa, tais como: imóveis, instalações, máquinas, veículos, estoques, etc, e os processos físicos das operações, que se materializam nas diversas atividades que utilizam recursos para a geração de produtos/serviços.
<b>Social</b>	Refere-se ao conjunto dos elementos humanos na organização, bem como às características próprias dos indivíduos, tais como: necessidades, criatividade, objetivos pessoais, motivação, liderança etc. O nível de motivação e satisfação das pessoas reflete-se diretamente no desempenho da empresa, por meio de absenteísmo, <i>turnover</i> , paralisações, reclamações trabalhistas.
<b>Organizacional</b>	Refere-se a organização formal da empresa, ou seja, à forma como são agrupadas suas diversas atividades em departamentos (departamentização), aos níveis hierárquicos, às definições de amplitude e responsabilidade, ao grau de descentralização das decisões e à delegação de autoridade.
<b>Gestão</b>	Refere-se ao processo que orienta a realização das atividades da empresa a seus propósitos, ou seja, é responsável pela dinâmica do sistema. Justifica-se pela necessidade de planejamento, execução e controle das atividades empresariais, para que a empresa alcance seus propósitos. Requer um conhecimento adequado da realidade, obtido por meio das informações geradas pelo subsistema de informação.
<b>Informação</b>	É constituído de atividades de obtenção, processamento e geração de informações necessárias à execução e gestão das atividades da empresa, incluindo informações ambientais, operacionais e econômico-financeiras.

#### Quadro 2: Subsistemas Empresariais

Fonte: Pereira (2001, p. 56).

Constata-se no Quadro 2 que os subsistemas podem ser considerados como um meio, usado pela administração para promover a sinergia entre as diversas áreas, de forma à impulsioná-las a interagir entre si, com intuito principal de levar a organização a cumprir sua missão e objetivos.

Diante dessa concepção, Nascimento e Reginato (2010, p. 10) elucidam que “a habilidade que tem a alta administração da empresa em proporcionar um funcionamento harmônico desses subsistemas é o fator que determinará o grau de eficácia que ela alcançará em seus resultados.” Neste momento, os autores atrelam a eficácia empresarial ao funcionamento coordenado dos subsistemas.

Sob essas considerações, percebe-se que o sucesso empresarial depende da capacidade da gestão em manter o funcionamento sistêmico da empresa, de forma a promover a sinergia na execução das atividades, buscando atingir os objetivos empresariais em conjunto.

Deste modo, após compreender o funcionamento da empresa como um sistema é importante aprofundar o conhecimento sobre a gestão empresarial, pois é esta que balizará o sucesso ou fracasso da organização.

### **2.3 Gestão Empresarial**

A gestão empresarial não se limita apenas em tomar decisões, sua definição é muito mais abrangente, no qual entende-se como um processo orientado que permitirá de forma coordenada definir o fluxo do processo decisório em todos os níveis empresarias. Conforme sintetizam Oliveira, Perez Jr e Silva (2010, p. 123) a palavra gestão “deriva do latim *gestione* e significa gerir, gerência, administração. Administrar é planejar, organizar, dirigir e controlar recursos, visando atingir determinado objetivo.” Percebe-se diante desse ponto de vista que este termo é a ação que leva a empresa a atingir os objetivos almejados.

Em complemento a essa definição Pereira (2001, p. 57) destaca que,

a gestão caracteriza-se pela atuação em nível interno da empresa que procura otimizar as relações recursos-operações-produtos/serviços, considerando as variáveis dos ambientes externo e interno que impactam

nas atividades da empresa, em seus aspectos operacionais, financeiros, econômicos e patrimoniais.

Cabe ressaltar que gerir não é uma atividade fácil, conforme evidenciam Oliveira, Perez Jr e Silva (2010, p. 46) “um dos maiores desafios para os responsáveis pela gestão das empresas é a criação de um clima organizacional para antecipar tendências.” Em outras palavras, os gestores precisam utilizar informações seguras e eficazes, quanto à realidade organizacional, para criar cenários e comparativos mercadológicos, isso com a finalidade de redesenhar os processos administrativos, caso necessário, e prever antecipadamente situações futuras. Portanto, é vital considerar a informação como diferencial estratégico nesse processo.

Ressalta-se que muitas empresas falham no processo de gestão, Falconi (2009, p. 3) destaca alguns dos pontos que contribuem para isso:

- a) não colocamos as metas certas (ou não definimos nossos problemas de forma correta);
- b) não fazemos bons planos de ação, seja porque desconhecemos os métodos de análise, seja porque não temos acesso às informações necessárias (falta de conhecimento técnico);
- c) não executamos completamente, e a tempo, os planos de ação; e
- d) podem ocorrer circunstâncias fora de nosso controle.

Diante do exposto pelo autor, percebe-se que os principais pontos que ocasionam o insucesso da gestão empresarial, estão ligados diretamente com a execução dos planos. No entanto, para que a execução seja possível, é necessário identificar o problema, traçar a meta de acordo com o cenário, utilizar os conhecimentos técnicos de análise, para então desenvolver um plano de ação, passível de realização em tempo hábil para que os resultados sejam eficazes. Entende-se que todas as organizações apresentam problemas, no entanto, cabe ao gestor identificar, priorizar e resolver tais questões, a fim de garantir que os processos sejam consistentes e confiáveis.

De forma a reforçar a importância desta questão, Guerreiro (1989, p. 229 apud PEREIRA 2001, p. 57) salienta que a “gestão eficaz configura-se com base na garantia da continuidade da empresa, proporcionando-lhe seu desenvolvimento e otimização de seus resultados, sob quaisquer circunstâncias que influenciem seu desempenho hoje e no futuro.” O autor ressalta a importância da gestão visionária, que preza pela otimização dos ganhos corporativos.

Kotter (2009) menciona os oito erros cometidos pelas empresas no âmbito da gestão no Quadro 3.

8 ERROS COMETIDOS PELAS EMPRESAS	SUGESTÕES
<b>1</b> Falta sentido de urgência	<ul style="list-style-type: none"> <li>* Examinar o mercado;</li> <li>* Estudar os competidores;</li> <li>* Identificar as crises;</li> <li>* Buscar oportunidades.</li> </ul>
<b>2</b> Falta de envolvimento da alta direção	Primeiro passo: * Comprometimento total dos executivos com a mudança. Segundo passo: * Formar equipes para comandar as mudanças com apoio da diretoria.
<b>3</b> Subestimar o poder da visão corporativa	Criar e elaborar: * Uma visão que ajude a direcionar os esforços de mudança; * Estratégias para atingir essa visão.
<b>4</b> Não transmitir a visão de mudança	Solução prática: * Utilizar todos os veículos para informar constantemente a nova visão e as estratégias; * Ter um modelo que sirva de guia do comportamento de funcionários.
<b>5</b> Não fomentar o <i>empowerment</i>	Como dar mais poder/autonomia * Eliminar os obstáculos à transferência de poder e responsabilidade para os funcionários; * Modificar os sistemas ou as estruturas que atrapalhem a visão de mudança (pelos funcionários); * Estimular a atitude (dos funcionários) de assumir riscos e de ter ideias e iniciativas não-convencionais.
<b>6</b> Não obter resultados em curto prazo	O que fazer: * Providenciar melhoras visíveis no desempenho que apareçam rapidamente; * Reconhecer e recompensar de maneira ostensiva os funcionários que tornaram possíveis esses resultados.
<b>7</b> Satisfazer-se logo com os resultados	Para criar mais mudanças é necessário: * Credibilidade crescente para mudar sistemas, estruturas e políticas que não se encaixem dentro da visão de transformação da empresa; * Contratar, promover ou desenvolver pessoas que possam implantar a visão de mudança; * Revitalizar o processo com novos projetos, temáticas e agentes de mudança;
<b>8</b> Não incorporar as mudanças à cultura da empresa	* Chegar a um patamar de desempenho melhor; * Ter um comportamento orientado para o cliente e para a produtividade; * Ter mais e melhor liderança e uma gestão mais eficaz.

### Quadro 3: Oito Erros Cometidos pelas Empresas

Fonte: Adaptado de Kotter (2009).

Na concepção do autor, exposta no Quadro 3, estes são os pontos onde as empresas mais costumam falhar na hora da mudança. Destaque para os erros um e três, pois a falta de sentido de urgência leva os gestores à morosidade e, conseqüentemente, a visão corporativa fica limitada, o que ocasiona a perda de oportunidades.

Prospecta-se, diante da literatura exposta, a importância da gestão no meio empresarial, pois busca a realização dos objetivos empresariais, com foco na perpetuidade da organização. Nesse sentido, destaca-se a relevância de entender a importância das pessoas neste processo.

### 2.3.1 Gestão de Pessoas

No ambiente dos negócios tão importante quanto à gestão financeira é a gestão de pessoas. Afinal, são elas que possibilitam que a empresa atinja os objetivos para a qual foi constituída.

Deste modo, Witkowski, Duarte e Gallina (2007, p. 57) ensinam que a retenção de talentos em uma organização deve estar acompanhada da aplicação de recursos para tal desenvolvimento. “Portanto, desenvolver talentos, conservá-los e saber aplicá-los para obtenção de retornos de capital humano, para o desenvolvimento econômico na sociedade em que ele está inserido, é um diferencial.” É relevante observar na colocação dos autores que eles tratam o processo de gestão de pessoas como um diferencial, já que muitas organizações se perdem neste ponto.

Na concepção de Goleman (2008, p. 11) “as empresas somente poderão ser lucrativas se elas forem bons lugares para trabalhar.” O autor enfatiza que os profissionais talentosos são atraídos por empresa que lhes dêem o significado do porque estão trabalhando e lhes proporcionem perspectivas de crescimento e desenvolvimento. Em outras palavras, o funcionário quando passa a integrar a equipe de forma incondicional, auxiliará a empresa na obtenção de melhores resultados, isso por meio de idéias inteligentes e agilidade na resolução de problemas.

Drucker (1999, p. 28) entende que “não se gerencia pessoas. A tarefa é liderar pessoas. A meta é tornar produtivas as forças e o conhecimento específico de cada pessoa.” O referido autor entende que cada funcionário tem aptidão para determinadas atividades, portanto, o desafio empresarial é colocar as pessoas certas a desempenhar as atividades certas.

Neste contexto, considerando os profissionais como parte do capital da empresa, Witkowski, Duarte e Gallina (2007, p. 55) esclarecem que,

um ambiente competitivo de negócios é decorrência cada vez maior de uma administração eficaz do capital humano. Estrutura, tecnologias, recursos financeiros e materiais são aspectos meramente físicos e inertes que precisam ser administrados inteligentemente por meio de pessoas que constituem a organização. [...] A qualidade dos funcionários de uma organização, seus conhecimentos e habilidades, entusiasmo e satisfação

com seus cargos, seu senso de iniciativa para gerar riqueza, tudo isso tem forte impacto na produtividade da organização, no nível de serviço ao cliente, na reputação e na competitividade. Para qualquer que seja a área empresarial escolhida, o futuro administrador necessita ter uma visão sobre como lidar com assuntos relacionados com pessoas para alcançar o seu sucesso profissional e levar a sua organização rumo à excelência e à competitividade.

Os autores salientam que o capital humano de uma organização é constituído por pessoas, portanto os gestores devem preocupar-se em reter talentos capazes de agregar valor a empresa e torná-la competitiva, isso porque os funcionários, na era da informação deixaram de disponibilizar mão-de-obra e passaram a fornecer conhecimento e competências.

A gestão por competências é definida por Mendes (2011) com base na tríade denominada CHA, que corresponde aos Conhecimentos, Habilidades e Atitudes que cada indivíduo possui. O primeiro origina-se da formação acadêmica, com base nos conhecimentos teóricos, está ligado diretamente ao saber. O segundo deriva das aptidões, inteligência e capacidade de domínio do conhecimento, relaciona-se ao prático e a convivência, ou seja, saber fazer. Já o terceiro, representa o comportamento humano, no que tange agir e fazer acontecer, em outras palavras, querer fazer.

Percebe-se a importância de conhecer o perfil comportamental de cada indivíduo, pois entende-se que realizar somente a avaliação técnica de uma pessoa, com base em seus conhecimentos e habilidades, não é suficiente. Isso porque as organizações precisam de profissionais que façam a diferença, desempenhem suas funções com comprometimento e busquem sempre ir além de seus conhecimentos e habilidades, tenham atitudes inovadoras. Para isso, a instituição deverá identificar as competências necessárias para executar cada função e alocar os profissionais nas atividades que propicie auferir melhores resultados corporativos. (DAL PONT, 2009)

Um ponto importante a se ressaltar, é que a mão-de-obra qualificada no mercado está em falta, e atinge vários segmentos da economia. Maldaner (2011) demonstra em sua pesquisa que no Brasil a escassez de profissionais em nível gerencial é de 44%, enquanto na Europa este número corresponde a 17%. Portanto, é visível que a falta de profissionais preparados e comprometidos em vencer desafios dificulta o crescimento de muitas organizações.

Verifica-se, segundo o posicionamento dos autores citados, que é fundamental para uma organização preocupar-se com as pessoas que integram a

equipe, isso porque o mercado está carente de profissionais comprometidos que tenham atitudes inovadoras e prezem pelo crescimento da empresa. Deste modo, após entender a importância das pessoas na gestão empresarial, torna-se relevante apresentar as características pertinentes ao modelo de gestão como elemento que visa assegurar a eficácia dos gestores, e respectivamente, da empresa.

### 2.3.2 Modelo de Gestão

Para que as metas organizacionais de gerenciamento e controle, evidenciadas anteriormente, sejam auferidas, é necessário que os gestores disponham de mecanismos que os norteie nesse processo. Assim, tem-se o modelo de gestão que é abordado por Cruz (1991, p. 39 apud PEREIRA, 2001, p. 57) como um “conjunto de normas, princípios e conceitos que têm por finalidade orientar o processo administrativo de uma organização, para que esta cumpra a missão para a qual foi constituída.”

Essa metodologia, segundo Peleias (2002, p. 17) “se propõe a apoiar o processo de gestão e as decisões que vierem a ser tomadas em todas as suas etapas, em seus níveis planejado e realizado.” O autor destaca que tal sistemática orienta o administrador na escolha das melhores alternativas, com intuito de levar a empresa a atingir sua missão e visão com eficácia.

É importante apresentar as características estruturais de um modelo de gestão, neste sentido Padoveze (2003, p. 26) afirma que,

o modelo de gestão ideal deve ser estruturado considerando os seguintes aspectos:

- O processo de gestão do sistema empresa: planejamento, execução e controle.
- A avaliação de desempenho das áreas e dos gestores: responsabilidade pelos resultados das áreas de responsabilidade.
- O processo decisório: centralização ou descentralização.
- O comportamento dos gestores: motivação – empreendedores.

Ressalta-se que cada empresa contempla um modelo de gestão específico, isso segundo Nascimento e Reginato (2010, p. 44), deriva da cultura organizacional, já que cada uma “possui seus próprios líderes, com suas aspirações,

crenças, valores, estilo de gestão e de liderança, suas formas peculiares de tomarem decisões e delegarem poder e autoridade, entre outras características.” Dessa forma, percebe-se que o modelo de gestão será adaptado às características de cada organização, bem como ao perfil dos administradores, no entanto, com intuito comum de orientá-los na execução dos planos e estratégias, visando à perpetuação do empreendimento.

Nota-se a partir da visão dos autores que essa metodologia integra o subsistema institucional e cada empresa possui um modelo de gestão empresarial com características próprias, constituído por um conjunto de crenças e valores que norteia a maneira de administrá-la. Assim, como ensejou-se o modelo, faz-se pertinente apresentar as características do processo de gestão.

### **2.3.3 Processo de Gestão**

O processo de gestão caracteriza-se como a etapa onde os planos são projetados, com base nas definições estipuladas no modelo de gestão. Figueiredo e Caggiano (1997) observam que este deverá assegurar que as decisões tomadas pela empresa promovam o cumprimento da missão e proporcionem a continuidade do empreendimento.

Em caráter de definição Peleias (2002, p. 22) acrescenta que “o processo de gestão compreende as etapas nas quais ocorrem as decisões dos gestores.” Dessa forma, pode-se considerar que neste processo inicia a realização prática da gestão, balizada pelos objetivos da organização.

Seguindo este propósito, Pereira (2001, p. 58) acrescenta que o processo de gestão deve,

- ser estruturado com base na lógica do processo decisório (identificação, avaliação e escolha de alternativas);
- contemplar, analiticamente, as fases de planejamento, execução e controle das atividades da empresa;
- ser suportado por sistemas de informações que subsidiem as decisões que ocorrem em cada uma dessas fases.

Quanto à finalidade desta sistemática, Padoveze (2003, p. 27) infere que é “permitir à empresa alcançar os seus resultados dentro de um conjunto coordenado de diretrizes, para atingir as metas e objetivos explicitados na declaração da visão empresarial.” O autor acrescenta que o processo de gestão compreende três fases, sendo elas: planejamento, execução e controle. Portanto, o processo inicia no planejamento, compreendendo todas as etapas de execução das atividades, bem como o seu controle, além de servir como ferramenta para assegurar a realização dos planos traçados.

Após entender a conceituação teórica pertinente ao modelo e processo de gestão, é conveniente apresentar as características do processo decisório, o qual está contextualizado na sequência.

#### **2.3.4 Processo Decisório**

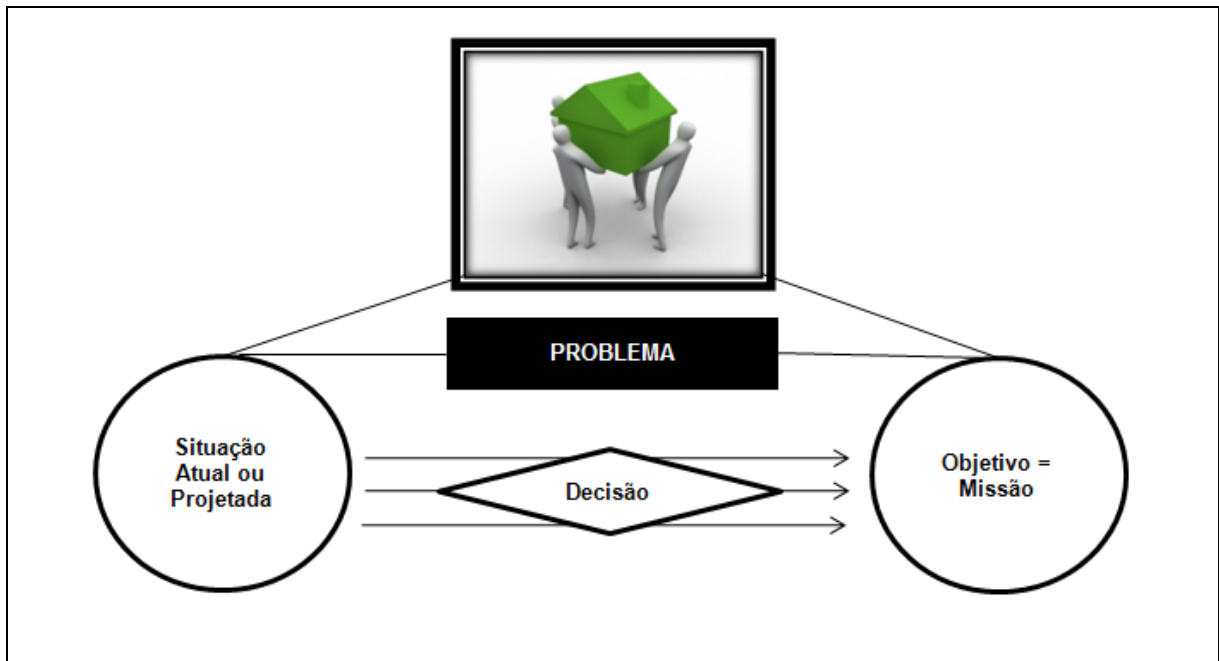
Um dos mais importantes temas relacionados à gestão de uma organização é o processo decisório, pois o crescimento, desenvolvimento e continuidade da organização estão ligados a ele. Figueiredo e Caggiano (1997) afirmam que a tomada de decisão pode ser expressa como uma sequência lógica de etapas que remetem a racionalidade pela qual os administradores buscam soluções assertivas para os problemas enfrentados pela empresa.

Seguindo este raciocínio, Padoveze (2003, p. 30) relata que o processo decisório é “escolha de um curso determinado de ação entre vários cursos de ação alternativos. O curso de ação escolhido pode compreender um conjunto de vários cursos de ação.” É importante observar na citação, que o autor atrela a continuidade da organização ao ser humano e que uma decisão pode influenciar o ambiente empresarial de forma sistêmica.

Contudo, para que esse método seja eficiente e eficaz o gestor precisa dispor de informações objetivas, fidedignas e tempestivas para que sua decisão seja assertiva. Desse modo, Peleias (2002, p. 13) salienta que “olhar para o futuro significa identificar alternativas de ação, quantificá-las e escolher aquela que permita o alcance dos objetivos da organização.” Segundo o autor, verifica-se que a decisão

deve ser balizada nos objetivos organizacionais, portanto, os cenários futuros devem ser vislumbrados, antes de efetivar a decisão.

Com intuito de melhorar a compreensão a respeito desta sistemática, Padoveze (2003) afirma que todo processo de gestão caracteriza-se por decisões, assim de forma ilustrativa será apresentada essa questão na Figura 2.

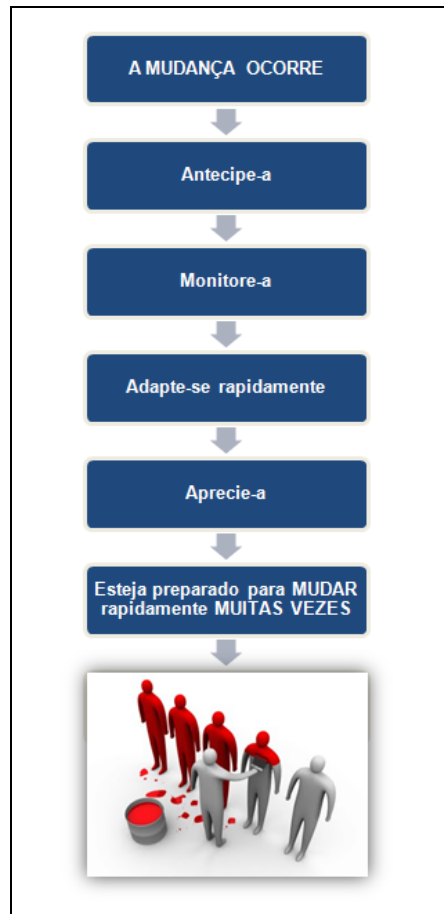


**Figura 2: Processo Decisório**

Fonte: Padoveze (2003, p. 30).

Na percepção do autor, exposta na Figura 2, o ser humano é peça de extrema importância no processo decisório. Isso porque é o sujeito que analisa a situação atual ou projetada, com foco nos problemas enfrentados, traça um curso de ação alternativo e opta pela decisão de qual alternativa seguir. Sempre na busca por soluções ótimas que promovam o crescimento dos ganhos corporativos. Portanto, destaca-se que a organização deve investir no seu capital humano, principalmente na capacitação contínua de seus colaboradores, pois são eles que representam-na no mercado por meio de suas decisões.

Infere-se que no meio empresarial, a mudança nos cenários econômicos, mercadológicos e financeiros são constantes, portanto o gestor deve estar apto para responder, por meio de decisões a estas circunstâncias. Assim, verifica-se na Figura 3 como ocorre o processo de mudança.



**Figura 3: Processo de Mudança**

Fonte: Adaptado de Johnson (2001).

Percebe-se, na Figura exposta, que o gestor precisa ser aberto à mudanças, já que no ambiente dos negócios elas são inevitáveis. Portanto, os gestores devem antecipá-la, monitorá-la e adaptar-se rapidamente aos novos cenários, objetivando manter-se no mercado de forma competitiva.

Diante do referencial abordado pelos autores citados, percebe-se que estes corroboram no sentido de que o processo decisório sugere complexidade, pois lida com situações futuras e ambientes imprevisíveis, dessa maneira, o gestor necessita de um suporte informacional evoluído para sustentar suas decisões de forma a minimizar os riscos.

É importante destacar que a comunicação e liderança são dois fatores importantes para o funcionamento do processo decisório, isso porque os administradores precisam de líderes que façam acontecer às decisões e impulsionem a empresa a atingir seus objetivos.

### 2.3.4.1 Comunicação e Liderança

A comunicação é considerada indispensável aos seres humanos. Segundo o Dicionário Michaelis (2008, p. 207) é definida como “ação, efeito ou meio de se comunicar. [...] Processo pelo qual idéias e sentimentos se transmitem de indivíduo para indivíduo, tornando possível a interação social.”

Em uma empresa, Nascimento e Reginato (2010) sintetizam que identificam-se dois tipos de comunicação: escrita e verbal. A primeira é caracterizada pelos relatórios, comunicados, manuais, emails, entre outros. A segunda pode-se citar exemplos como reuniões, treinamento, desenvolvimento pessoal, etc. É perceptível que a comunicação está diretamente ligada à informação e resume-se em um processo que envolve certo grau de distanciamento entre um e outro, composto sempre por duas partes: um emissor (quem emite) e um receptor (quem recebe).

Ressalta-se que os sistemas de comunicação interna devem ser regulamentados, isso pelo grau de importância no desempenho das atividades empresariais, Cavalheiro e Flores (2007, p. 36) afirmam que,

o uso indiscriminado de sistemas de comunicação eletrônica pode ser muito prejudicial para a entidade, por provocar perdas de tempo, desestimular o relacionamento pessoal entre os servidores em detrimento de mensagens eletrônicas, provocar mal-entendidos por mensagens lidas e interpretadas equivocadamente, provocar falhas de segurança em sistemas da empresa por recebimentos de vírus e outros. Com a expansão dos meios de comunicação, a entidade deve estabelecer os mecanismos de comunicação que considera aceitáveis e sua utilização de forma coerente com os objetivos da organização.

Os autores evidenciam que é difícil encontrar alguma atividade que não envolva a comunicação. No entanto, destacam que muitas das metas não atingidas derivam da dificuldade dos indivíduos em compreenderem e fazerem-se compreender adequadamente. Dessa maneira, cabe a instituição estabelecer critérios para aprimorar os mecanismos relacionados ao uso da comunicação, para que esta seja compreensível, confiável e objetiva.

No ambiente empresarial, é necessário dispor de profissionais que tenham aptidões de comunicar os objetivos estratégicos aos níveis operacionais, bem como estimular a equipe a obter os resultados desejáveis, assim denomina-se

esta figura como líder. Nascimento e Reginato (2010, p. 73) expõem que, “o líder é alguém que exerce influência sobre as demais pessoas na empresa, então ele deve desenvolver uma comunicação adequada e propiciar essa facilidade entre os membros do grupo liderado.”

A liderança é extremamente importante para uma organização, sem ela, nada acontece. No que tange a definição, Falconi (2009, p. 14) afirma que “liderar é bater metas consistentemente, com o time e fazendo certo. Quem não bate metas não é líder.” Observa-se nessa visão que liderar é obter resultados por meio de pessoas, quem não o faz, não tem aptidões para tal função.

Em concordância com a concepção anterior, Tanure, Enans e Pucik (2007, p. 141) salientam que “a gestão e desenvolvimento de líderes competem em importância com a criação de riquezas, como os recursos naturais e meios de produção duráveis.” Os autores demonstram que a liderança faz acontecer, portanto, é tão ou mais importante que qualquer outro bem da organização.

Importante mencionar, que a escassez de líderes é apontada como um dos principais desafios de gestão para as empresas: “para os executivos brasileiros, a carência de líderes com competências necessárias para executar estratégias é o grande desafio para o período de 2010 a 2015”. Desta forma, é fundamental que os administradores estejam atentos sobre as lideranças formadas dentro de suas respectivas empresas, analisem suas competências e principalmente, sejam capazes de promover a execução das estratégias, em quantidade e qualidade suficientes. (UOL - ECONOMIA, 2009).

Pelo exposto, verifica-se que o papel do líder é fundamental para a empresa, pois ele dissemina aos demais profissionais as metas estabelecidas e leva-os a executarem suas atividades em prol da efetivação de tais objetivos. Contudo, para que o processo decisório tenha êxito é necessário também ser balizado em análises econômicas e financeiras, comparadas ao mercado e tendências. Neste contexto, surge a controladoria como órgão de apoio a este processo, conforme será apresentado no decorrer deste trabalho, onde evidencia-se de forma estratégica sua contribuição para a gestão empresarial.

## 2.4 Controladoria

Os fatores econômicos, políticos e tecnológicos influenciaram a evolução da história da humanidade, criando novas necessidades à sociedade. Dessa forma, a ciência social, também sofreu influência direta destes fatos, o que levou a contabilidade a evoluir com o firme propósito de atender essas necessidades pertinentes a seu campo de atuação. Padoveze (2009, p. 35) afirma que diante deste cenário de mudanças, o atual estágio da contabilidade gerencial “está centrado nas atividades e sistemas de informações de monitoramento da estratégia. [...] Este estágio também abarca os estágios evolutivos anteriores e dá maior abrangência à ciência contábil e à função da controladoria.”

Neste processo evolutivo, é importante introduzir o surgimento da controladoria, que segundo Carvalho Junior e Rocha (2008) ocorreu no início do século XX, nos Estados Unidos da América, com o intuito de controlar as grandes corporações norte-americanas. Tal necessidade derivou-se do impulso gerado pela difusão da Revolução Industrial, no final do século XIX, onde o setor constatou a proliferação da concorrência, e conseqüentemente a necessidade de realizar um rígido controle nas empresas relacionadas: subsidiárias e filiais.

No Brasil, este conceito passou a se expandir, segundo Santos e Padoveze (2007), com a instalação das multinacionais no país, assim os profissionais locais eram capacitados pelos estrangeiros, para prestar suporte informacional à matriz destas organizações, com base nas técnicas contábeis utilizadas no país de origem das corporações internacionais.

Dessa maneira, após conhecer o marco inicial da controladoria, busca-se na literatura a definição para essa área de atuação, no entanto, percebe-se por parte dos autores diferentes pontos de vista: uns atrelam o significado de controladoria à área do conhecimento, com autonomia própria, enquanto outros definem-na como ciência. Ao escrever sobre controladoria Sá (2009) defende que, a palavra essencialmente remete ao controlismo, portanto não representa a realidade de sua dimensão, ressalta que o termo contabilidade gerencial, ou mesmo, contabilidade para fins administrativos, se encaixam melhor como denominação desta metodologia.

Almeida, Parisi e Pereira (2001, p. 344) destacam que a controladoria deve ser vista por duas perspectivas distintas,

o primeiro como ramo do conhecimento responsável pelo estabelecimento de toda a base conceitual, e o segundo como órgão administrativo respondendo pela disseminação de conhecimento, modelagem e implantação de um sistema de informações.

Segundo o ponto de vista do autor citado, a controladoria, enquanto ramo do conhecimento, estabelece a base teórica necessária para modelar um sistema de informações que condiz com as necessidades informacionais dos gestores. Já como unidade administrativa é responsável pela coordenação e disseminação do conhecimento, por meio da implantação do sistema de informações, que possibilite os administradores tomarem as decisões que traduzam-se na otimização dos resultados da organização.

Em contrapartida a concepção apresentada, Mosimann e Fisch (1999, p. 99) entendem que,

a controladoria pode ser conceituada como o conjunto de princípios, procedimentos e método oriundos das ciências da Administração, Economia, Psicologia, Estatística e principalmente contabilidade, que se ocupa da gestão econômica das empresas, com o fim de orientá-las para a eficácia.

Na concepção destes autores a controladoria é considerada uma área autônoma e independente, apenas utiliza dos instrumentos contábeis e de outras áreas do conhecimento para desempenho de suas atribuições. Portanto, passa a estabelecer bases teóricas que possibilitam melhorar o desempenho e atuação da organização, por meio de comparativos entre situações futuras e anteriores.

Na abordagem de Nascimento e Reginato (2010, p. 125) a área em questão, quando vista pelo ramo do conhecimento, direciona-se ao “estudo das teorias e temas que permitam ao profissional dessa área entender a complexidade do processo decisório e as razões pelas quais cada gestor tem as suas próprias características, no que tange à forma como toma as suas decisões.”

Reforça-se o tema com o posicionamento de Padoveze (2003, p. 3), o qual elucida que,

a controladoria pode ser definida, então, como a unidade administrativa responsável pela utilização de todo o conjunto da ciência contábil dentro da empresa. Como a ciência contábil é a ciência do controle em todos os aspectos temporais – passado, presente, futuro -, e como a ciência social exige a comunicação de informação, no caso a econômica, à controladoria cabe a responsabilidade de implantar, desenvolver, aplicar e coordenar todo o ferramental da ciência contábil dentro da empresa, nas suas mais diversas necessidades.

No entendimento do autor, a controladoria é o órgão de apoio a administração, que dissemina a informação prestando auxílio ao processo decisório, com foco na eficácia organizacional. Para isso, utiliza-se dos dados gerados pela contabilidade, que são processados e traduzidos aos usuários de forma objetiva, por meio de um processo coordenado.

Prossegue-se com a visão de Cavalheiro e Flores (2007, p. 43) na qual afirmam que a controladoria é,

a contabilidade numa visão holística da gestão para a busca de informações que possam determinar a melhor decisão por parte do administrador. Constitui-se, portanto, em um departamento que trabalha a contabilidade, as informações monetárias, físicas e os indicadores de desempenho voltados para a qualidade da gestão.

É perceptível que a maior parte dos autores vislumbra a controladoria como uma área de evolução da ciência contábil, a qual tem como intuito colaborar com os gestores prestando suporte informacional. Dessa forma, menciona-se que a linha de raciocínio que pretende-se abordar neste trabalho é a controladoria como área do conhecimento, que atua por meio de metodologias específicas de gerenciamento e controle, utilizando da contabilidade em sua plenitude para moldurar um sistema de informações que induza a gestão, atuando como órgão de *staff*<sup>2</sup>.

---

<sup>2</sup> *Staff*: um órgão de *staff* é ligado diretamente à alta administração, selecionando e filtrando as informações oriundas dos diversos departamentos, que serão utilizadas para a tomada de decisões. (PEREZ JR; PESTANA; FRANCO, 1997, p. 36).

### 2.4.1 Missão e Objetivos da Controladoria

Na atuação como órgão administrativo empresarial, a controladoria tem como missão, conforme afirma Catelli (2001, p. 346) “assegurar a otimização do resultado econômico da organização.” Dessa forma, o autor sugere que a razão da controladoria existir é a busca pela eficácia institucional, de forma a possibilitar o crescimento dos ganhos corporativos, por meio de decisões assertivas. Isso, por intermédio da sinergia estabelecida com as demais áreas de conhecimento, que permite zelar pela continuidade da empresa, buscando constantemente a maximização do resultado.

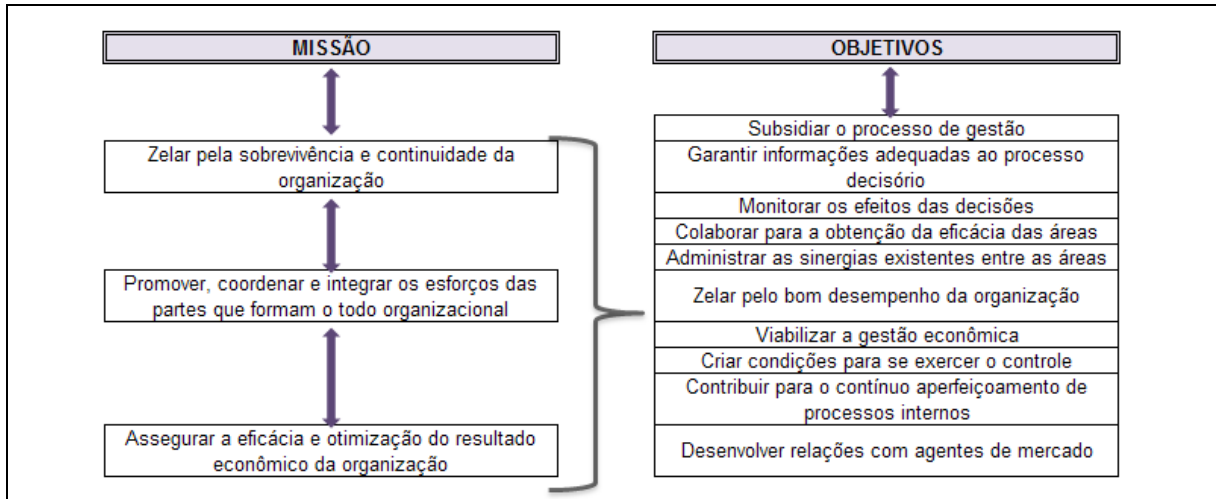
Quanto ao papel da controladoria, abordam Oliveira, Perez Jr e Silva (2010, p. 10) que “é assessorar as diversas gestões da empresa, fornecendo mensurações das alternativas econômicas e, por meio da visão sistêmica, integrar informações e reportá-las para facilitar o processo decisório.” Percebe-se que é a área que processa os dados, interpreta e reporta-os aos responsáveis, prestando auxílio na busca por decisões assertivas que promovam a sustentabilidade do empreendimento.

Entretanto, é importante observar a colocação de Almeida, Parisi e Pereira (2001, p. 346) onde ressaltam que a controladoria é “por excelência uma área coordenada das informações sobre gestão econômica, no entanto, ela não substitui a responsabilidade dos gestores por seus resultados obtidos, mas busca induzi-los à otimização do resultado econômico.” Os autores deixam claro que o auxílio prestado pela controladoria não exime a responsabilidade dos gestores perante as decisões tomadas, mas disponibiliza a eles um curso de ação mais assertivo a se seguir.

Compreendida a missão, é necessário estabelecer os objetivos para que a mesma seja atingida, assim Catelli (2001, p. 347) sintetiza os seguintes: “promoção da eficácia organizacional; viabilização da gestão econômica; e promoção da integração das áreas de responsabilidade.”

O autor esclarece que quando a empresa trabalha com foco nestes vértices, aliados a visão sistêmica do empreendimento, o reflexo é a obtenção de resultados econômicos segundo as metas e condições estabelecidas, bem como a otimização do desempenho organizacional.

Entende-se que os objetivos representam de maneira detalhada a missão da empresa, assim na Figura 4, será apresentada a perfeita sincronia entre os objetivos e missão da controladoria.



**Figura 4: Missão x Objetivos**

Fonte: Borinelli (2006, p. 208).

Mediante a Figura apresentada, o autor entende que os objetivos da controladoria expressam-se nas ações tomadas que possibilitarão o cumprimento da sua missão de forma eficaz.

Como visto, neste levantamento bibliográfico, os autores entendem que, a missão da controladoria está diretamente relacionada com a perpetuação da empresa. Resumidamente, é a área que orienta a gestão, apresenta os cenários, acompanha o desempenho e direciona os administradores aos caminhos a percorrer, assim, para entender de forma detalhada esse contexto, tem-se a necessidade de elencar as principais funções da controladoria.

#### 2.4.2 Funções e Estrutura da Controladoria

As funções da controladoria estão diretamente ligadas à missão, pois surgem com intuito de auxiliar na consecução da mesma. Catelli (2001) evidencia que as funções são definidas como atos, que são desempenhados com a razão de atingir determinado objetivo.

Entre as principais funções, Kanitz (1977 apud OLIVEIRA; PEREZ JR; SILVA, 2010, p. 9) destaca:

- informação: compreende os sistemas contábil-financeiro-gerenciais;
- motivação: refere-se aos efeitos dos sistemas de controle sobre o comportamento;
- coordenação: visa centralizar informações com vista na aceitação de planos. O *controller* toma conhecimento de eventuais inconsistências dentro da empresa e assessora a direção, sugerindo soluções;
- avaliação: interpreta fatos, informações e relatórios, avaliando os resultados por área de responsabilidade, por processos, por atividades etc.;
- planejamento: assessora a direção da empresa na determinação e mensuração dos planos e objetivos; e
- acompanhamento: verifica e controla a evolução e o desempenho dos planos traçados a fim de corrigir falhas ou revisar tais planos.

Infere-se que o processo decisório é influenciado pela atuação da controladoria, pelo intermédio das informações de planejamento e controle, assim, as funções fornecem informações para realização e planejamento, com o papel efetivo de atingir o plano traçado.

Concilia-se ao entendimento anterior, a concepção de Catelli (2001) que estabelece funções complementares a controladoria, sendo elas:

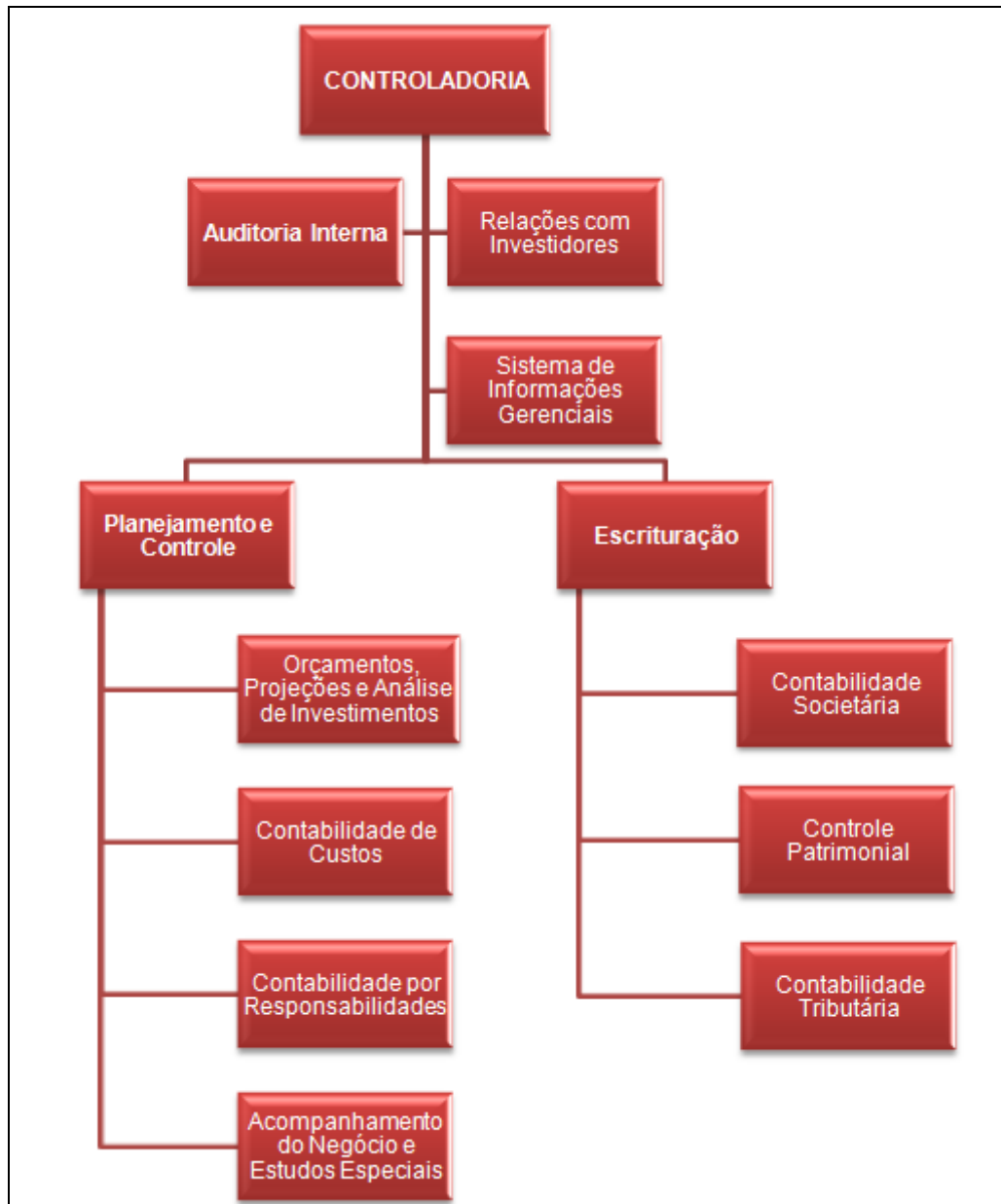
- Subsidiar o processo de gestão: suprir os gestores com informações estratégicas, que permita projeções sobre eventos econômicos no processo decisório;
- Apoiar a avaliação de desempenho: elaboração e análise de desempenho econômico por departamentos da empresa, dos administradores e do próprio setor de controladoria;
- Apoiar a avaliação de resultado: assessora a gestão por meio da elaboração de análise e avaliação do resultado econômico dos produtos e serviços, através da padronização e monitoramento dos processos;
- Gerir os sistemas de informações: elaboração dos modelos de decisões para os diversos cenários econômicos e padronização da modelagem de informações gerenciais, isso por meio da definição da base de dados de acordo com as necessidades informativas dos gestores;
- Atender aos agentes do mercado: analisar e mensurar de forma antecipada, por meio de planejamento, o impacto das legislações sobre o resultado econômico da empresa.

Neste contexto, com intuito de aprimorar este entendimento, Peleias (2002, p. 14) realiza a separação das funções em uma sequência ordenada de etapas: planejamento, execução e controle. Sendo contempladas da seguinte forma,

- a. subsídio à etapa de planejamento, com informações e instrumentos que permitam aos gestores avaliar o impacto das diversas alternativas de ação sobre o patrimônio e os resultados da organização, e atuar como agente aglutinador de esforços pela coordenação do planejamento operacional;
- b. subsídio à etapa de execução por meio de informações que permitam comparar os desempenhos reais nas condições padrão e realizado pelo registro dos eventos e transações efetivamente concluídos; e
- c. subsídio à etapa de controle, permitindo a comparação das informações relativas à atuação dos gestores e áreas de responsabilidade com o que se obteve com os produtos e serviços, relativamente a planos e padrões previamente estabelecidos.

No raciocínio dos autores, a controladoria como órgão de apoio a cúpula administrativa, preocupa-se com o constante controle, eficiência e eficácia dos vários departamentos organizacionais. Sendo que, direciona suas atividades para prestar suporte informacional, por intermédio das ferramentas de planejamento e controle, expondo aos administradores os gargalos presentes e futuros que causam riscos, ou podem gerar redução da rentabilidade do empreendimento.

Como visto, a controladoria é a responsável pelo sistema de informações contábil gerenciais da organização e visa assegurar seu resultado. Assim, Padoveze (2003) estrutura-a em duas grades áreas: contábil/fiscal e planejamento/controle como pode ser observado na Figura 5.



**Figura 5: Estrutura da Controladoria**

Fonte: Padoveze (2003, p. 37).

Vislumbra-se na Figura 5 a estruturação das funções exercidas pela controladoria, as quais dividem-se em dois vértices: planejamento/controle e escrituração. O primeiro é representado pelas projeções e acompanhamentos das peças orçamentárias, custos, divisões setoriais e estudos pontuais, ou seja, o contexto gerencial da empresa. Já o segundo está voltada à parte fiscal e societária do empreendimento, que engloba a contabilidade em âmbito societário, patrimonial e tributário. Percebe-se, ainda, a utilização efetiva de dados contábeis que permitem a visualização sistêmica do negócio, a qual possibilita medir a eficácia das unidades departamentais.

Em caráter de complemento, Oliveira, Perez Jr e Silva (2010, p. 7) comentam que a controladoria estrutura-se em dois segmentos,

- contábil e fiscal: nesse segmento, são exercidas as funções e atividades da contabilidade tradicional, representadas pela escrituração contábil e fiscal, com a geração das informações e relatórios para fins societários, fiscais, publicações, atendimento a fiscalização e auditoria, etc. [...]; e
- planejamento e controle: caracteriza o aspecto moderno das funções e atividades da controladoria. Nesse segmento devem estar incorporadas as atribuições concernentes a gestão de negócios, o que compreende as questões orçamentárias, projeções e simulações, aspectos estratégicos da apuração e análise de custos, contabilidade e análise de desempenho por centros de responsabilidades, planejamento tributário etc.

Tais contribuições confirmam a atuação da controladoria como órgão de apoio a gestão, que exerce auxílio às decisões setoriais com foco principal na otimização no resultado da organização. Cabe dessa forma, apresentar o profissional responsável por esta área: o *controller*.

### **2.4.3 Controller**

O *controller* é um membro estratégico dentro das organizações. Neste contexto, Siqueira e Soltelinho (2001) sintetizam que este profissional é o detentor das informações e sua principal atribuição é transmiti-la com excelência aos usuários. Assim, por ser o profissional que gera a informação, outras funções atribuem-se diretamente ao seu perfil, que são a coordenação, avaliação, planejamento e controle.

Em complemento a essa percepção, Figueiredo e Caggiano (1997, p. 28) elucidam que,

o controller é o gestor encarregado do departamento de controladoria; seu papel é, por meio do gerenciamento de um eficiente sistema de informação, zelar pela continuidade da empresa, viabilizando as sinergias existentes, fazendo com que as atividades desenvolvidas conjuntamente alcancem resultados superiores aos que alcançariam se trabalhassem independentemente.

Do ponto de vista dos autores, a tarefa deste profissional é manter os administradores informados da situação real da organização, apresentando os rumos que ela pode tomar, aonde pode ir e quais os caminhos a serem seguidos.

Koliver (2005, p. 3) ao comentar sobre os atributos essenciais ao profissional desta área, afirma que

exercer a função *controller* requer conhecimento da atividade para poder executá-la adequadamente, requer interação e liderança para, assim, acompanhar a dinâmica do processo e da exata dimensão do negócio para o qual está recebendo total confiança. Vê-se que a atuação nessa área não constitui um modismo, tampouco se restringe a uma função específica, pois, para que um processo de gestão se complete, o profissional, por excelência, deve ter visão ampla, atuando e controlando todas as áreas da organização. [...] Deve ter conhecimento de contabilidade, sabendo usá-la como instrumento de informação e de apoio.

As circunstâncias referidas pelo autor na citação acima, remetem ao fato que o *controller* deve possuir uma visão holística da empresa, ou seja, reunir os dados, gerir as informações e reportá-las à administração. Tem ainda como dever, exercer influência que induza os gestores a optarem por decisões lógicas e conscientes com a missão e objetivos estratégicos da organização.

Quanto à decorrência ao processo de profissionalização enfrentado pelas organizações, Nascimento e Reginato (2010) escrevem que a atuação do *controller* passa a ser imprescindível, pois por meio de seus conhecimentos contábeis, tributários, coordenação de processos de planejamento e geração de relatórios gerenciais, passa a subsidiar o processo de gestão. Ressaltam que, as funções deste profissional devem ser executadas com conhecimento, disciplina e convicção.

Na visão literária o *controller* caracteriza-se como um profissional multidisciplinar e holístico, com habilidades para planejar, executar, controlar e desenvolver um sistema de informações que corresponda às necessidades dos administradores. É um membro estratégico e possui grandes responsabilidades, por isso aumenta a necessidade de que estes profissionais tenham profundos conhecimentos em informática, sejam comunicativos, apresentem espírito de liderança, habilidades em trabalhar em equipe, além de conter conhecimentos técnicos na área de contabilidade e finanças.

#### 2.4.4 O Papel da Controladoria no Processo de Gestão

A controladoria dentro do processo de gestão compreende os planos de planejamento e controle, bem como representa uma unidade responsável em coordenar esforços e assegurar a otimização da eficácia organizacional. Assim, mencionam Perez Jr, Pestana e Franco (1997, p. 31) que “o processo de gestão é influenciado pela atuação da controladoria através das informações geradas pelas atividades de planejamento e controle.” É importante atentar-se a citação dos autores, pois atrelam a atuação da controladoria como órgão de assessoria aos gestores.

Infere-se que a base para o trabalho do profissional de controladoria são os dados coletados de um sistema, que são e transformados em informações e apresentados aos usuários por meio de relatórios. Deste modo, Floriani (2001) afirma que em relação à questão controle o papel da controladoria está ligado diretamente a ação de verificar se os objetivos, planos, políticas e padrões estão sendo obedecidos. Bem como, prestar informações relevantes e oportunas para a gerência, como suporte as decisões, com intuito de garantir atingir a missão pela qual a empresa existe.

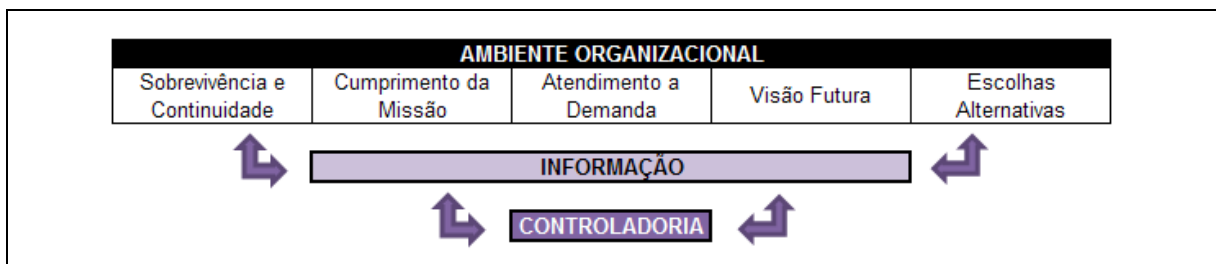
A controladoria auxilia a gestão, segundo Oliveira, Perez Jr e Silva (2010, p. 11) da seguinte forma:

- \* no planejamento estratégico, cabe ao *controller* assessorar o principal executivo e os demais gestores na definição estratégica, fornecendo informações rápidas e confiáveis sobre a empresa;
- \* no planejamento operacional, cabe a ele desenvolver um modelo de planejamento baseado no sistema de informação atual, integrando-o para a otimização das análises; e
- \* no controle, cabe ao responsável pela controladoria exercer a função de perito ou de juiz, conforme o caso, assessorando de forma independente na conclusão dos números e das medições quantitativas e qualitativas (índices de qualidade).

Na visão dos autores, a controladoria é o órgão que assessora as diversas gestões da empresa e de forma sistêmica, apresenta a mensuração das alternativas econômicas, por meio da modelagem de informações que facilite o entendimento dos gestores quanto à situação real do empreendimento.

Floriani (2001) salienta que a modelagem de informações gerenciais deve indicar a situação passada, o que se realizou e as tendências futuras comparadas ao plano orçamentário. Ressalta, ainda, que na maioria das empresas, os relatórios gerenciais são apurados mensalmente, levando em consideração as projeções estipuladas em orçamento, comparadas ao que se realizou. Depois de detectadas as variações de maior relevância, estas serão transcritas e enviados a cúpula administrativa. Salienta-se que mensalmente reúnem-se os gerentes, supervisores e conselho administrativo para analisar os resultados e buscar ações preventivas, ou corretivas, caso necessário, com intuito de perpetuar o negócio e melhorar os indicadores operacionais, financeiros e econômicos.

Em síntese, a controladoria é o órgão que possibilita que a gestão empresarial seja eficiente e eficaz. O primeiro termo refere-se a fazer adequadamente um trabalho, enquanto o segundo reporta-se ao grau que são satisfeitas as expectativas de resultado. Padoveze (2003, p. 15) esclarece tecnicamente a diferença entre estes dois termos: “eficácia é quando os objetivos preestabelecidos são atingidos como resultado da atividade ou do esforço; eficiência é a relação existente entre o resultado obtido e os recursos consumidos para conseguir aquele resultado.” Dessa forma, a Figura 6, demonstra-se a importância da controladoria no ambiente organizacional.



**Figura 6: Controladoria no Ambiente Organizacional**

Fonte: Borinelli (2006, p. 12).

Percebe-se na Figura 6, que o autor apresenta a relevância da controladoria nas organizações como órgão responsável por munir os gestores de informações seguras, sendo este o recurso fundamental para o processo decisório. Isso, baseado na busca pela opção das melhores alternativas de curso, no qual o objetivo maior é fundamentado na continuidade do empreendimento.

Infere-se, segundo os autores citados que a controladoria objetiva otimizar o resultado da empresa, garantindo sua continuidade dentro de cenário

econômico em que está inserida. Para tanto, deve disponibilizar informações fidedignas e tempestivas aos gestores para auxiliar a gestão empresarial.

## **2.5 A Controladoria no Apoio a Estratégia**

A utilização dos recursos da controladoria são fundamentais para dar confiabilidade, eficácia, segurança e agilidade na geração de informações para o processo decisório. Oliveira, Perez Jr e Silva (2010) afirmam que a gestão estratégica da controladoria, desde o planejamento estratégico, passando pelos planos de ação, orçamentos, avaliação de indicadores de desempenho e a agilidade nas correções do planejamento inicial são essenciais para uma continuidade empresarial auto-sustentável.

Portanto, entende-se que os gestores precisam de informações seguras e tempestivas para auxiliá-los no processo de gestão, principalmente diante da constante busca por vantagens competitivas e pela procura por garantir o crescimento do empreendimento no mercado. Neste contexto, para assegurar a otimização do resultado econômico da instituição, a controladoria utiliza-se de ferramentas específicas de planejamento e controle que serão apresentadas no decorrer deste capítulo.

### **2.5.1 Planejamento Estratégico**

As empresas planejam para estabelecer metas e objetivos estratégicos que promovam sua sustentabilidade, capacitando-a para atuar de forma proativa no mercado. Neste sentido, Peleias (2002, p. 22) comenta que “planejar pressupõe a existência de um processo decisório contínuo, que contemple as atividades dos gestores de forma individual e conjunta.”

Para Silva (2007, p. 49), “o planejamento envolve decisões em relação ao futuro, visando identificar e avaliar as melhores alternativas e suas consequências, incluindo os riscos.” O autor evidencia que é nesse momento que se realiza uma

minuciosa análise de todos os fatores que tenham ligação com determinada escolha, tanto os aspectos positivos, quanto os negativos. Em outras palavras, caracteriza-se como o caminho a percorrer para se obter os méritos desejados.

Oliveira (2007, p. 18) comenta que,

o planejamento estratégico é o processo administrativo que proporciona sustentação metodológica para se estabelecer a melhor direção a ser seguida pela empresa, visando ao otimizado grau de interação com os fatores externos – não controláveis – e atuando de forma inovadora e diferenciada.

Diante do posicionamento do autor, identifica-se que é neste momento que se formulam os objetivos estratégicos, em seguida deve-se delimitar as ações a serem adotadas para sua execução, analisando todas as variáveis relativas ao empreendimento.

Com intuito de complementar a colocação anterior, Santos (2005, p. 43) comenta que,

o planejamento estratégico procura definir o comportamento da organização em relação ao meio ambiente, tendo como escopo garantir a missão da entidade e sua continuidade em longo prazo. É um processo decisório que ao analisar o comportamento das variáveis ambientais externas, em termos de ameaças e oportunidades, e internas, pontos fortes e fracos da entidade, tem por produto as diretrizes e políticas estratégicas.

Entende-se, pela concepção do autor, que o planejamento estratégico é uma técnica administrativa fundamental para orientar a organização, no que tange desenvolver as metas e objetivos da empresas, e convertê-los em ação.

Quanto à responsabilidade da gestão, Padoveze (2003, p. 96) informa que,

planejar é uma estratégia para aumentar as chances de sucesso de uma empresa em um mundo de negócios que muda constantemente. Planos estratégicos não são garantia de sucesso. O planejamento estratégico será tão eficaz quanto às premissas que foram neles incluídas.

Percebe-se na colocação do autor que esta ferramenta não garante estabilidade para a organização, pois não existem técnicas infalíveis de ganhos corporativos, no entanto, possibilita a obtenção de vantagens competitivas frente ao

mercado. Isso porque estabelece metas e objetivos estratégicos que nortearão a empresa no desempenho de suas atividades.

Para a constituição de um plano estratégico, é fundamental um suporte informacional conciso. Morante e Jorge (2008) expõem que o planejamento deve ser balizado em princípios científicos, práticos e éticos, incluindo dados de natureza contábil e qualitativa, portanto, a área responsável por captar e transmitir tais informações aos usuários é a controladoria.

Desse modo, verifica-se que para um eficiente funcionamento do planejamento, Sá e Moraes (2005, p. 6) mencionam que este deverá envolver:

- objetividade: deve colocar ênfase na busca de resultados para a empresa com comprometimento de seu corpo gerencial;
- seletividade: deve se concentrar no que é essencial e relevante para a empresa;
- coerência: deve ser compatível com a filosofia e com a cultura corporativa da empresa;
- consistência: os diversos objetivos a serem alcançados não podem se inviabilizar mutuamente;
- realismo: deve se restringir a objetivos factíveis mesmo que o ótimo inatingível dê lugar ao bom mais realizável;
- ações globais e participativas: envolvem o comprometimento de todos os níveis gerenciais nas etapas de elaboração, implantação e acompanhamento do que foi planejado;
- flexibilidade: deve permitir mudanças em resposta a novos desafios que tenham sido identificados; e
- consolidação: deve ser expresso em um plano estratégico que defina e quantifique os problemas, as metas e as estratégias.

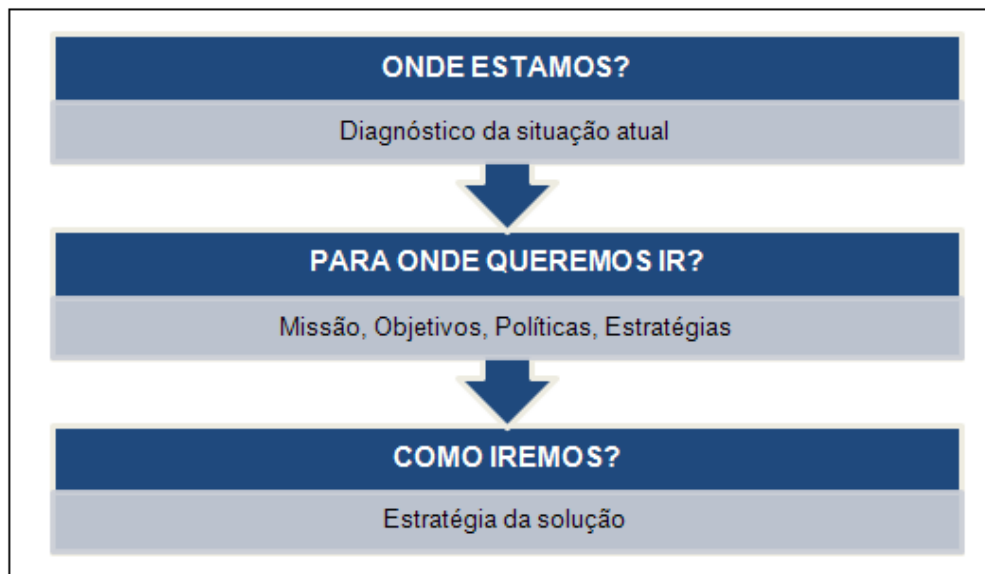
A ênfase dos autores é que o planejamento deve ser coerente com a realidade da empresa, os objetivos precisam ser claros, concisos e mensuráveis. Deve-se ainda, buscar o comprometimento de todos os níveis gerenciais nas etapas de elaboração, execução e controle. Sendo que sua consolidação ocorre com a identificação das metas, objetivos, problemas e estratégias para consecução da missão e visão da empresa.

Com base nas disposições bibliográficas, verifica-se que o planejamento estratégico é uma ferramenta que traduz as expectativas previstas pela alta administração com intuito de concretizar as metas estabelecidas em cenários futuros. Planejar atrela-se a existência de um processo decisório contínuo, que exerce influência sobre todo o meio empresarial, afetando diretamente o patrimônio da empresa.

### 2.5.1.1 Elementos Básicos e Diretrizes de Elaboração

A ação de planejar é essencial para a gestão administrativa. Planeja-se porque existem atividades sistêmicas e serem executadas, isto é, transações a serem efetuadas na busca pela perfeita alocação dos recursos objetivando a obtenção de resultados. Para planejar, é necessário analisar o ambiente em que a empresa está inserida, desse modo, Peleias (2002, p. 13) afirma que “olhar para o futuro significa identificar alternativas de ação, quantificá-las e escolher aquela que permita o alcance dos objetivos da organização.”

Neste contexto, Oliveira, Perez Jr e Silva (2010, p. 31) elencam as perguntas que devem ser respondidas no momento da elaboração do planejamento estratégico, na Figura 7.

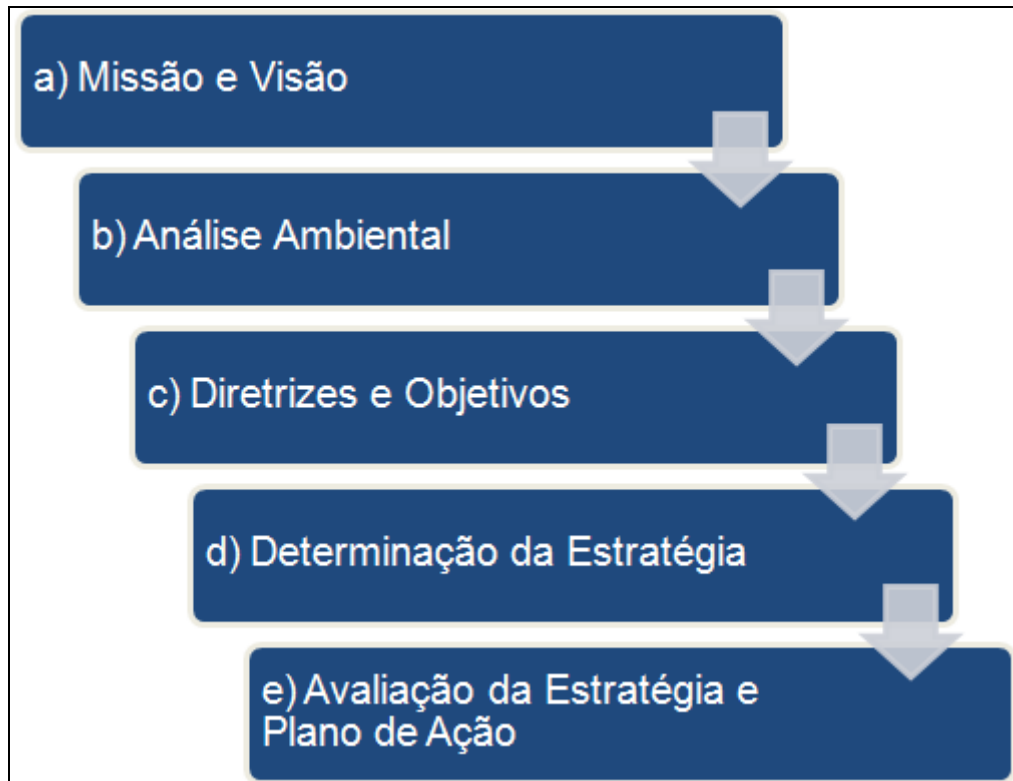


**Figura 7: Planejamento Estratégico**

Fonte: Adaptado de Oliveira, Perez Jr e Silva (2010, p. 31).

Pela percepção dos autores na Figura 7, o planejamento estratégico é um plano de longo prazo, normalmente de cinco anos, ou mais. É composto por informações qualitativas, no qual avalia-se o ambiente no qual a empresa opera, decide-se os rumos de ação e desenvolve-se estratégias para alcançar os objetivos preteridos.

Dessa forma, assim como todos os processos, o planejamento estratégico dispõe de um fluxo básico para sua elaboração, conforme pode ser observado na Figura 8 que segue:



**Figura 8: Metodologia de Elaboração**

Fonte: Adaptado de Oliveira, Perez Jr e Silva (2010).

É perceptível na Figura 8, segundo os autores que a sequência de elaboração do planejamento estratégico, inicia-se com a determinação da missão e visão estratégica da empresa, ou seja, definição do que a empresa quer ser e como fará para se tornar o que deseja. Em seguida, analisa-se o ambiente interno e externo, mensurando os fatores que interferem no desempenho organizacional. Após delimitam-se os objetivos e estratégia, que serão a base para a formulação do plano de ação, para colocá-los em prática.

Com intuito de entender melhor cada etapa do processo de elaboração do planejamento estratégico, apresenta-se o Quadro 4, com a concepção de diferentes autores sobre cada uma das etapas.

<b>Etapas</b>	<b>Definição</b>	<b>Autor</b>
<b>Missão</b>	"A missão é a razão de ser da entidade, e serve para delimitar seu campo de atuação, como também para indicar as possibilidades de expansão de suas ações."	Almeida (2001, p. 15)
<b>Visão</b>	"A visão é conceituada como os limites que os proprietários e principais executivos da empresa conseguem enxergar dentro de um período de tempo mais longo e uma abordagem mais ampla. Nesse contexto, a visão proporciona o grande delineamento do planejamento estratégico a ser desenvolvido e implementado pela empresa. A visão representa o que a empresa quer ser."	Oliveira (2002, p. 88)
<b>Análise Ambiental</b>	"A análise ambiental objetiva avaliar a situação da empresa relativamente aos ambientes interno e externo. Essa avaliação é realizada mediante a determinação dos fatores-chaves de sucesso para a empresa, os quais orientam a identificação e a análise das variáveis ambientais críticas internas e externas."	Oliveira, Perez Jr e Silva (2010, p. 33)
<b>Objetivos Estratégicos</b>	"Nesta etapa são definidos os estados futuros desejados e os resultados pretendidos, identificados a partir do diagnóstico estratégico e coerentes com a missão e as diretrizes básicas da empresa. São também explicitados de maneira qualitativa ou quantitativa os pontos futuros desejados e a época de seu atingimento, para cada unidade da organização."	Sá e Moraes (2005, p. 15)
<b>Estratégia</b>	"A estratégia empresarial expressa como uma empresa utiliza seus pontos fortes existentes e potenciais para superar mudanças no meio ambiente, levando em conta seus objetivos."	Casarotto Filho (2002, p.36)
<b>Plano de Ação</b>	"O projeto é o instrumento de interligação do plano prescritivo com o plano quantitativo na terceira fase do planejamento estratégico; e isto porque é através dos projetos que se aloca recursos ao longo do tempo, compatibilizando-os com o planejamento orçamentário, que é desenvolvido pelo plano quantitativo."	Oliveira (1995, p. 222)

#### **Quadro 4: Etapas de Elaboração do Planejamento Estratégico**

Fonte: Almeida (2001, p. 15); Oliveira (2002, p. 88) Oliveira, Perez Jr e Silva (2010, p. 33); Sá e Moraes (2005, p. 15); Casarotto Filho (2002, p. 36); Oliveira (1995, p. 222).

Em complemento, Sá e Moraes (2005, p. 9) elencam sucintamente as atividades a serem desempenhadas na etapa de elaboração do planejamento estratégico, no Quadro 5.

<b>Nomenclatura/Conceito</b>	<b>Atividades de Planejamento</b>
<b>Missão da empresa:</b> Qual é o negócio da empresa?	Definir o propósito da empresa de acordo com os seus acionistas e ambientes de negócios
<b>Diretrizes Básicas:</b> Quais são seus valores e principais linhas de ação?	Estabelecer orientações gerais para a ação delimitando as áreas de resultado da empresa conforme sua Missão
<b>Metas:</b> Onde chegar? Quando? Quanto?	Estabelecer posições pretendidas nas áreas de resultado indetificadas, e coerentemente com a Missão e Diretrizes Básicas
<b>Estratégias:</b> Como chegar?	Identificar ações para o cumprimento da Missão e das Metas em conformidade com o ambiente de atuação
<b>Premissa:</b> Quem faz o quê? Como? Quando? Quanto?	Estabelecer as orientações específicas que serão a base para a elaboração dos Planos e Orçamentos, atribuindo responsabilidades por resultados e ações para a efetivação das estratégias
<b>Planos e Orçamento:</b> Com o quê? Quanto? Quem? Quando?	Estimar as necessidades dos recursos disponíveis e contabilizá-los com as fontes passíveis, para o atendimento do que a empresa precisa
<b>Acompanhamento/Controle</b>	Avaliar o cumprimento das metas e eficácia das estratégias, efetuando as correções necessárias

#### **Quadro 5: Elementos do Planejamento**

Fonte: Sá e Moraes (2005, p. 9).

É visível no Quadro 5 a sinergia que deve existir entre as áreas envolvidas na elaboração do planejamento, com o setor de controladoria, o qual será responsável pela mensuração quantitativa dos recursos necessários para

desenvolvimento das atividades, bem como as previsões de recursos no orçamento empresarial.

Cabe ressaltar que para o planejamento estratégico ter uma repercussão positiva, o primeiro passo é determinar os objetivos empresariais, bem como analisar os ambientes internos e externos. Em seguida, fazer a formulação das alternativas estratégicas e elaborar um plano de ação para colocá-las em prática. Por fim, é preciso elaborá-lo por escrito e implementá-lo através dos planos tático e operacional. (CHIAVENATO, 2000).

Evidencia-se que o planejamento se divide em três níveis: estratégico, tático e operacional. De acordo com Montana e Charnov (2003), o primeiro visa determinar a melhor alternativa a ser seguida pela empresa na busca pela expansão dos resultados; o segundo objetiva otimizar determinada área e não a empresa em sua totalidade; o terceiro tem como foco principal o desempenho das atividades diárias.

É válido mencionar, com base nas pesquisas realizadas, que no âmbito empresarial os planos devem ser concisos e adaptáveis às circunstâncias de cada momento, portanto, o planejamento deve ser considerado como uma atividade contínua. Assim, conforme as operações forem efetivando-se os resultados devem ser mensurados e analisados, enquanto os demais planos revistos e adaptados aos objetivos e estratégia verificada.

#### **2.5.1.2 Modelo de Análise Ambiental: SWOT e Porter**

Compreende-se que a empresa interage diretamente com os ambientes em que está inserida, o interno e o externo. Assim, para que o processo de elaboração do planejamento estratégico seja preciso é necessário utilizar de técnicas de análise ambiental que posicione os gestores sobre a real situação da empresa. Desse modo, Nascimento e Reginato (2010, p. 188) sugerem a utilização da análise SWOT<sup>3</sup> que objetiva:

---

<sup>3</sup> SWOT: o modelo SWOT (*Strengths, Weaknesses, Opportunities and Threats*) foi criado por membros da *Harvard University School of Business*, especialmente por Kenneth Andrews, em meados da década de 1960. (NASCIMENTO; REGINATO, 2010, p. 188).

servir como instrumento de análise para mapear as condições ambientais externas, no que se refere à identificação de potenciais ameaças e oportunidades, e para a avaliação do ambiente interno, onde se busca identificar os pontos fortes e fracos da empresa.

Os autores ressaltam que é a partir desse mapeamento que a empresa estará apta a formular, avaliar ou ainda reavaliar as estratégias de seu empreendimento.

Em caráter de definição, destaca-se que o termo SWOT, origina-se das iniciais em inglês, como pode ser vislumbrado no Quadro 6.

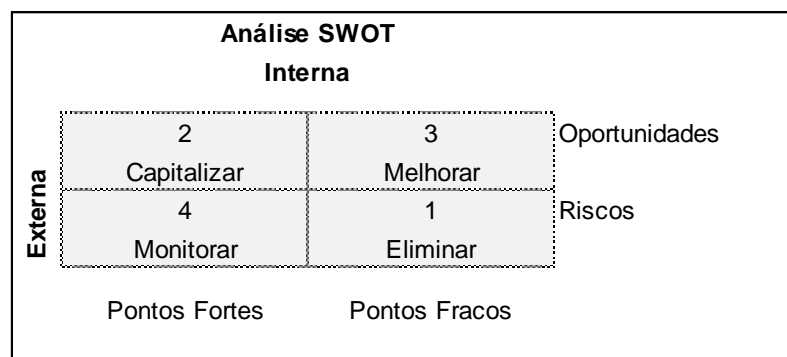
<b>S</b>	<i>Strenghts</i>	= Forças - Pontos fortes
<b>W</b>	<i>Weaknesses</i>	= Fraquezas - Pontos Fracos
<b>O</b>	<i>Opportunities</i>	= Oportunidades
<b>T</b>	<i>Threats</i>	= Ameaças

**Quadro 6: SWOT**

Fonte: Padoveze (2003, p. 97).

Entende-se no Quadro 6, conforme o autor citado, que a metodologia SWOT, em outras palavras, é a análise do ambiente empresarial, que por sua vez é dividido entre interno e externo. No primeiro identifica-se os pontos fortes e fracos da organização, enquanto no segundo verifica-se as oportunidades e ameaças impostas pelo mercado.

Transcrevendo estes fatores para o cenário da empresa tem-se a seguinte disposição na Figura 9:



**Figura 9: Análise SWOT**

Fonte: Padoveze (2003, p. 97).

Na Figura 9, o autor expõe que as forças e fraquezas correspondem às características internas da organização comparadas com as expectativas do

mercado. Portanto, deve-se analisá-las com os objetivos da empresa e identificar quais áreas de forças ou fraquezas devem ser trabalhadas. Por outro lado, as ameaças e oportunidades referem-se ao ambiente externo, onde identificam-se os potenciais problemas ou nichos de mercado que os gestores terão que se precaver, inclusive mudança dos objetivos caso necessário.

Oliveira, Perez Jr e Silva (2010) ao explicar sobre as definições da análise ambiental enfatizam que:

- ameaças: são variáveis oriundas do ambiente externo, não controláveis pela empresa que podem ocasionar condições desfavoráveis a organização;
- oportunidades: variáveis externas, fora do controle da organização que sugere uma situação favorável, desde que a empresa aproveite-a para melhorar seu desempenho;
- pontos fortes: variante interna intrínseca a empresa, portanto controlável, que propicia uma situação estrategicamente favorável; e
- pontos fracos: variante interna, controlável, mas que por algum motivo causa uma posição desfavorável para o desempenho eficaz da organização.

Diante do exposto, Nascimento e Reginato (2010) sugerem ainda a utilização do modelo Porter<sup>4</sup> em paralelo a SWOT, pois este é de grande utilidade para o processo de planejamento já que contempla aspectos básicos que requerem atenção por parte dos administradores.

Porter (1999) desenvolveu um modelo com base nas cinco forças competitivas que objetivam auxiliar os gestores na formulação das estratégias. O autor destaca que à medida que a empresa conhece essas forças passa a influenciá-las e utilizá-las a seu favor. São elas:

- a) ameaças de novos entrantes: essa força ambiental significa que os novos entrantes no mercado trazem o aumento de ofertas de produtos, o desejo de obter participações no mercado e, normalmente, razoáveis somas de recursos para eles se firmarem nesse mercado;
- b) poder de negociação dos fornecedores: quanto ao poder exercido sobre os fornecedores, dependendo do porte e da quantidade de cada um dele no mercado, a empresa pode negociar fortemente tanto via aumento de preços quanto através de diminuição da qualidade. Assim, os fornecedores podem comprimir a rentabilidade do setor que não conseguir compensar o aumento de custos nos próprios preços.

---

<sup>4</sup> Modelo Porter: Modelo criado por Porter baseado nas cinco forças competitivas que devem auxiliar na formulação das estratégias da empresa. (NASCIMENTO; REGINATO, 2010, p. 190).

c) produtos e serviços substitutivos: os produtos e serviços substitutivos provocam a redução da rentabilidade de determinado setor industrial e possivelmente de seu crescimento, a menos que esse setor consiga, através de melhorias na qualidade de seu produto ou, de algum outro artifício, estabelecer algum tipo de diferenciação que justifique diferença significativa de preços.

d) poder de negociação de clientes: dependendo do perfil dos clientes, a perda de margens, via redução de preços, é inevitável; e

e) rivalidade: o posicionamento entre concorrentes de um setor pode levar à redução de lucros devido à diminuição de preços de vendas e ao aumento de custo da competição por uma posição no mercado. (NASCIMENTO; REGINATO, 2010, p. 191).

Os autores deixam claro que este modelo não substitui a análise SWOT, no entanto pode ser considerado como um instrumento adicional para proporcionar maior segurança e êxito na execução dos objetivos e estratégia.

### 2.5.1.3 Estratégias Empresariais

Abordou-se, até então, o cenário no qual a organização está inserida e todos os aspectos em que a envolve, portanto, a partir deste momento, faz-se necessário apresentar a estratégia empresarial que conduzirá a organização. Neste sentido, Padoveze (2003, p. 93) contribui que a estratégia competitiva “pode ser definida como cursos de ação específicos que são desenvolvidos para criar vantagens competitivas sustentáveis em produtos particulares ou mercados identificados na persecução de objetivos identificados.”

Dessa forma, a função da estratégia é preparar a empresa no presente e prezar pela continuidade e rentabilidade futura. Porter (2002, p. 31) afirma que se uma organização “não consegue ser mais eficaz do que as rivais em termos operacionais, a única maneira de gerar níveis mais altos de valor econômico é conquistar vantagens de custo ou adicionais de preço, competindo de maneira diferente.” O autor remete ao fato de que para ter esse diferencial competitivo é necessário traçar o curso para atingir essas variáveis, curso este denominado estratégia.

Kaplan e Norton (2000, p. 84) contribuem com a seguinte concepção:

a estratégia não é (ou não deve ser) um processo gerencial isolado. É parte de um contínuo que começa, no sentido mais amplo, com a missão da

organização, que deve ser traduzida para que as ações individuais com ela se alinhem e lhe proporcionem apoio. O sistema gerencial deve assegurar a eficácia dessa tradução. A estratégia é um dos passos desse contínuo lógico que movimenta a organização a partir da declaração de missão de alto nível para o trabalho executado pelos empregados na linha de frente da ação e na retaguarda de apoio dos escritórios.

Os autores ensinam que por intermédio da estratégia, a empresa deve captar oportunidades a fim de serem bem-sucedidas. Sendo que o ambiente e suas forças são a base para a sua formulação, e a estratégia corresponde a planos de ação e disposição de recursos segundo os quais as empresas procuram obter competitividade e produzir valor de forma crescente e sustentável em interação com o quadro prevalecente e futuro de forças ambientais relevantes.

Na elaboração da estratégia, deve-se considerar segundo Oliveira (2002, p. 212) três aspectos principais:

- a empresa, com seus recursos, seus pontos fortes e fracos ou neutros, bem como sua missão, seus propósitos, objetivos, desafios e políticas;
- o ambiente, em sua constante mutação, com suas oportunidades e ameaças; e
- a integração entre a empresa e seu ambiente visando a melhor adequação possível, estando inserido, neste espaço, a amplitude de visão dos proprietários da empresa.

No posicionamento do autor o enfoque é que inicialmente levanta-se as informações a respeito do ambiente, em conjunto com os estudos, mensurações e análises do que cada aspecto interfere na atuação da organização, por fim elabora-se a estratégia pelos respectivos responsáveis.

Valadares (2002) esclarece que não existem regras para formulação das estratégias, mas sim orientação para execução. Ela deve possibilitar que a empresa se mantenha no rumo, mesmo em períodos conturbados, ao mesmo tempo em que melhora e amplia o posicionamento estratégico. O autor apresenta algumas orientações acerca da elaboração da estratégia:

- ✓ alavancar os pontos fortes e oportunidades do ambiente;
- ✓ buscar neutralizar os pontos fracos;
- ✓ minimizar as forças dos concorrentes; e
- ✓ maximizar as fraquezas da concorrência.

Apresentou-se neste levantamento teórico, algumas técnicas de gestão que servem de suporte aos gestores para estabelecer um diferencial competitivo no

mercado. Portanto, cabe ao responsável pela elaboração o conhecimento necessário para instituir os caminhos possíveis a organização.

#### **2.5.1.4 Responsável pela Elaboração**

A identificação do responsável pela elaboração do planejamento estratégico facilita a compreensão da participação da controladoria no processo de gestão. Isso porque, geralmente, a responsabilidade de elaboração do planejamento estratégico está atrelada aos níveis mais altos da empresa, pois são as pessoas que detém o conhecimento mercadológico e empresarial. Desta forma, devido o caráter estratégico que este processo dispõe, tanto no que diz respeito à formulação dos objetivos, metas e diretrizes, quanto o curso de ação para consecução destes. (OLIVEIRA, 2002).

Diante disso, é válido destacar que a controladoria é o órgão que detém as informações necessárias à elaboração do plano estratégico, bem como na formatação e identificação dos cenários projetados para a organização em busca do desenvolvimento e perpetuação. Oliveira, Perez Jr e Silva (2010, p. 40) estabelecem a confirmação na seguinte colocação:

a controladoria terá participação relevante neste processo, pois será responsável pela implementação de um sistema de informações gerenciais que possibilite o controle das atividades e análise dos resultados alcançados em comparação aos objetivos estabelecidos.

É intrínseco, pela conceituação do autor, que o papel da controladoria estratégica é o de fornecer por meio do sistema de informações, subsídios aos responsáveis pela elaboração do planejamento estratégico, bem como ao processo decisório. Portanto, entende-se que o *controller* não é o responsável direto pela elaboração do planejamento estratégico, no entanto, é encarregado de apresentar informações inerentes ao mesmo. Devido o conhecimento que este profissional dispõe, considera-se extremamente importante sua participação no processo de planejamento, pois sem as informações apresentadas por ele, os gestores teriam de enfrentar significativas dificuldades para delimitar as metas e consequência comprometer o processo decisório.

### 2.5.1.5 Exemplo Prático de Planejamento Estratégico

O planejamento estratégico, segundo Padoveze (2003), deve contemplar de forma clara as intenções da organização, o que ela deseja e como irá proceder para o atingir de suas metas.

Deste modo, Savaris (2010) apresenta um modelo hipotético de planejamento estratégico com intuito de tornar claro o assunto abordado neste subitem. Para isso, utilizou-se de uma empresa fictícia denominada Supersav.

#### **MISSÃO SUPERSAV**

A missão da empresa caracteriza-se pela razão de sua existência no mercado, ou seja, demonstra os motivos pelo qual ela está atuando, seu ramo e sua finalidade. Assim, Supersav define sua missão:

**“Ser a melhor alternativa em qualidade e variedade em gêneros alimentícios e utensílios do lar, priorizando sempre em oferecer o melhor preço e o melhor atendimento.”**

Estabelecida à missão, chega-se o momento de saber qual a visão de futuro a organização possui.

#### **VISÃO SUPERSAV**

Caracteriza-se a visão organizacional como sendo os objetivos que a empresa deseja alcançar, o que ela quer ser, onde quer estar e como deseja estar no futuro, ou seja, de que forma ela objetiva sua posição a longo prazo. Neste contexto Supersav define de forma clara e objetiva sua visão:

**“Ser uma empresa de alta rentabilidade, estar entre as 15 maiores empresas do país em termos de faturamento e ser reconhecida em todo estado de Santa Catarina como referência no setor supermercadista até o ano de 2015.”**

Estruturadas missão e visão de Supersav, há de se buscar diagnosticar os aspectos que influenciarão no resultado da organização futuramente.

#### **ANÁLISE INTERNA SUPERSAV**

Análise interna dispõe de informações acerca da intimidade da organização, busca demonstrar as forças e fraquezas da empresa em meio ao mercado. Os pontos fortes representam a força competitiva frente aos concorrentes, suas competências profissionais que convergem de forma a obter maior sucesso frente seus objetivos.

Os pontos fracos, são os opostos, demonstram as fragilidades da organização, as necessidades e as dificuldades que limitam o alcance dos objetivos. Demonstrar-se-á em seguida tais pontos da empresa em questão:

##### Pontos Fortes

- > Marca sólida no mercado estadual regional;
- > Infra-estrutura moderna que suporta o crescimento almejado;
- > Departamento de marketing estruturado;
- > Empresa capitalizada;
- > Altos índices de liquidez;

- > Profissionais capacitados;
- > Parceria com os maiores fornecedores e marcas do país.

#### Pontos Fracos

- > Administração familiar;
- > Marca pouco difundida no restante do estado de Santa Catarina
- > Centro de distribuição localizado no sul do estado;
- > Alta rotatividade profissional em estabelecimentos comerciais;
- > Baixa margem líquida;

### **ANÁLISE EXTERNA**

Neste ponto, apresenta-se o relacionamento da empresa ao meio que a circunda, busca-se identificar quais as ameaças e oportunidades a organização está se relacionando.

Conforme já foi disposto na literatura disposta no referencial teórico, as ameaças estão referenciadas a empecilhos que dificultam o processo de alcance dos objetivos, tais como perda de mercado e queda de rentabilidade, as oportunidades são facilitadores, informações na qual a organização catalisa a execução de suas metas e auxiliam no desenvolvimento da visão estabelecida.

#### Oportunidades

- > Busca por novos segmentos de produtos;
- > Reutilização
- > Produtos orgânicos; e
- > Vinculação da marca a responsabilidade ambiental.

#### Ameaças

- > Alta concorrência;
- > Atacarejos e lojas de descontos;
- > Fusões e incorporações de concorrentes;
- > Inadimplência;

### **OBJETIVOS ESTRATÉGICOS SUPERSAV**

Após discorrer sobre as principais características da organização, ou seja, abordou-se desde sua justificativa de existência até as influências do meio ambiente que a circunda, chega o momento de traçar os objetivos e as respectivas metas que se buscará em um futuro próximo. Desta forma, apresentam-se os desejos da organização, no entendimento dos gestores, como as melhores alternativas para garantir a sustentabilidade e alcançar a visão estratégica de Supersav:

Objetivo 1: Elevar margem líquida em 8%;

Objetivo 2: Conquistar clientes em outras regiões de Santa Catarina e aumentar solidez da marca em regiões que já atua;

Objetivo 3: Otimizar processos operacionais; e

Objetivo 4: Aumentar capacidade de Vendas.

Definidos os objetivos, parte-se para instituição das estratégias que caminharão na busca por atingir tais desígnios já elencados.

### **ESTRATÉGIAS SUPERSAV**

As estratégias em suma são os meios que se objetivam a alcançar os fins, ou seja, são métodos pré-determinados nos quais se entende como a melhor alternativa para atingir um objetivo. Neste sentido, Supersav apresenta suas estratégias da seguinte forma:

Objetivo 1: Elevar margem líquida em 8%

**Estratégia 1:** Aumentar faturamento em torno de 35%;

**Estratégia 2:** Reduzir custos e despesas operacionais;

Objetivo 2: Conquistar clientes em outras regiões de Santa Catarina

**Estratégia 1:** Abertura de novas lojas em regiões além do sul de Santa Catarina;  
**Estratégia 2:** Atrelar a marca com temas a respeito da responsabilidade ambiental;

Objetivo 3: Otimizar processos operacionais

**Estratégia 1:** Buscar novas parcerias com fornecedores;  
**Estratégia 2:** Aumentar investimentos em marketing;  
**Estratégia 3:** Elevar mix de produtos orgânicos;

Objetivo 4: Aumentar capacidade de Vendas

**Estratégia 1:** Realizar treinamento profissional aos funcionários;  
**Estratégia 2:** Melhorar a utilização de Ativos;  
**Estratégia 3:** Iniciar processo de profissionalização da gestão;

Busca-se por meio das estratégias traçadas até então, atingir os objetivos já definidos. Ressalta-se que a apresentação de tais táticas apresentam-se de forma sucinta, pois o objetivo principal deste caso prático é demonstrar os processos que antecedem e são intrínsecos à formulação do relatório de informações gerenciais. Sabe-se da complexidade que é estabelecer estratégias, contudo, o simplório apresenta-se satisfatório e coerente à finalidade que aqui se busca.

#### **PLANO DE AÇÃO SUPERSAV**

O plano de ação caracteriza-se pela definição temporal de realização das estratégias e, conseqüentemente, alcance dos objetivos. Neste momento alocam-se os responsáveis pela execução das táticas traçadas com os respectivos prazos para conclusão e apresentação dos resultados, ou seja, organização e cumprimento dos prazos tornam-se indispensáveis ao sucesso do planejamento.

Optou-se por não apresentar o plano de ação, por entender que não há necessidade de demonstrar as responsabilidades pela finalização do planejamento estratégico como fator determinante na compreensão do que se objetiva este caso prático.

Entretanto destaca-se que tal item é indispensável para atingir os objetivos do planejamento estratégico, pois é neste momento que se torna prático e funcional a ferramenta das estratégias. Contudo, reforça-se que para este caso torna-se irrelevante sua apresentação.

#### **Quadro 7: Exemplo Prático de Planejamento Estratégico**

Fonte: Savaris (2010, p. 123-128).

### **2.5.2 Monitoramento da Estratégia: *Balanced Scorecard* - BSC**

As organizações estão em constante processo de transformações econômicas, sociais, políticas, de gestão informacional e conhecimento, aumentando a complexidade da tomada de decisões para definição de uma estratégia competitiva. Desse modo, as organizações precisam ser mais competitivas e gerar soluções e alternativas adequadas para suprir as necessidades e expectativas dos *stakeholders*. Para isso, apresenta-se uma ferramenta de gestão

que tem por intuito auxiliar os gestores frente aos desafios mercadológicos: o *Balanced Scorecard*<sup>5</sup> (BSC).

Conceitua-se essa metodologia segundo o entendimento de seus fundadores Kaplan e Norton (2003, p. 19), como o instrumento que,

sem menosprezar as medidas financeiras do desempenho passado, incorpora os vetores do desempenho financeiro futuro. Esses vetores, que abrangem as perspectivas do cliente, dos processos internos, e do aprendizado e crescimento, nascem de um esforço consciente e rigoroso de traduções de estratégia organizacional em objetivos e medidas tangíveis.

Observa-se na colocação dos autores que essa ferramenta indica os conhecimentos, habilidades e sistemas necessários aos funcionários para inovar, assim como desenvolver capacidades estratégicas, capazes de fornecer valor específico ao mercado, a fim de aumentar os resultados corporativos.

Neste âmbito, Padoveze (2009, p. 588) sintetiza que o BSC corresponde ao gerenciamento da estratégia, por meio de um sistema de informação. Assim, “traduz a missão e a estratégia da empresa num conjunto abrangente de medidas de desempenho financeiras que serve de base para um sistema de medição e gestão estratégica.” Destacam ainda que a visão estratégica deve oferecer uma imagem nítida dos objetivos gerais da empresa.

Na visão de Leal Filho (2007, p. 91) o *Balanced Scorecard*,

representa uma modalidade de gestão centrada no futuro da organização e nos caminhos a serem seguidos, o que transforma em um sistema de gestão estratégica. Trata-se da base para o gerenciamento das empresas na era da informação, um sistema de avaliação de desempenho organizacional com o diferencial de reconhecer indicadores financeiros como não suficientes para uma prática de gestão eficaz.

Seguindo a concepção apresentada anteriormente, Oliveira, Perez Jr e Silva (2010, p. 141) elucidam que essa ferramenta visa transformar a estratégia em uma ação, difundindo-a a todos os níveis hierárquicos da empresa. Por outro lado, na visão organizacional facilita para “a constante avaliação e controle de seu desempenho vinculado a sua estratégia, com base em quatro perspectivas do BSC: financeira; clientes; processos de negócios internos; aprendizado e crescimento.”

---

<sup>5</sup> *Balanced Scorecard*: é um sistema de mensuração de desempenho estratégico, desenvolvido por Robert S. Kaplan e David P. Norton, para ajudar organizações a atingirem resultados levando a estratégia até os diversos pontos da organização. (CARDOSO; MARIO; AQUINO, 2007, p. 361).

Essa metodologia, segundo Carpes, Pertuzatti e Merlo (2007) é extremamente adequada para gerir a empresa em tempos modernos, onde faz-se necessário analisar medidas não financeiras, definir precisamente a estratégia, estabelecer objetivos específicos vinculados a estratégia, que proporcionem como resultado direcionadores para estabelecer ações a curto prazo que promova a sustentabilidade desejada.

Depois de realizar a breve contextualização da importância deste instrumento, faz-se necessário apresentar outras características, contudo deixa-se evidente que o objetivo não é aprofundar conhecimento sobre tal ferramenta, mas sim demonstrar a aplicabilidade e importância ao processo de gestão, no qual a controladoria exerce função suporte em sua execução.

### 2.5.2.1 Perspectivas e Indicadores

Para auxiliar na visualização e entendimento da elaboração do *Balanced Scorecard* é necessário abordar as bases que o fundamentam. Para Padoveze (2003, p. 121) tal ferramenta “procura medir o desempenho organizacional sobre quatro perspectivas equilibradas: financeira, do cliente, dos processos internos da empresa e do aprendizado crescente.” O autor nota que mesmo apreciado por uma conotação estratégica, sua atuação relaciona-se ao âmbito operacional.

Os precursores desta metodologia, Kaplan e Norton (2000, p. 34) explicam a abordagem de cada perspectiva da seguinte forma:

1. Financeira: a estratégia de crescimento, rentabilidade e risco, sob a perspectiva do acionista.
2. Clientes: a estratégia da criação de valor e diferenciação, sob a perspectiva do cliente
3. Processos e negócios internos: as prioridades estratégicas de vários processos de negócio, que criam satisfação para os clientes e acionistas.
4. Aprendizado e crescimento: as prioridades para o desenvolvimento de um clima propício à mudança organizacional, à inovação e ao crescimento.

Dentro destas quatro perspectivas, Oliveira, Perez Jr e Silva (2010) afirmam que os gestores devem identificar as metas de cada área e os principais indicadores de desempenho, sendo estes acompanhados periodicamente para

impulsionar a eficácia organizacional. No Quadro 8 será apresentado as perspectivas básicas do BSC e exemplos de indicadores em cada área.

Perspectiva financeira	Perspectiva do cliente	Perspectiva da empresa	Perspectiva de inovação e aprendizado
<b>Enfoque</b>	<b>Enfoque</b>	<b>Enfoque</b>	<b>Enfoque</b>
Como a empresa é vista por seus acionistas ou proprietários	Como a empresa é vista pelo cliente e como ela pode atendê-lo da melhor forma	Em quais processos de negócios a empresa precisa ter excelência	Capacidade de a empresa melhorar continuamente e se preparar para o futuro
<b>Indicadores</b>	<b>Indicadores</b>	<b>Indicadores</b>	<b>Indicadores</b>
Devem mostrar se a implementação e a execução da estratégia da empresa estão contribuindo para a melhoria dos resultados	Devem mostrar se os serviços prestados estão de acordo com a missão da empresa	Devem mostrar se os processos e a operação estão alinhados e se geram valor	Devem mostrar como organização pode aprender e desenvolver-se para garantir o crescimento
<b>Exemplos</b>	<b>Exemplos</b>	<b>Exemplos</b>	<b>Exemplos</b>
Fluxo de caixa, retorno sobre o capital investido	Pontualidade na entrega, capacidade de desenvolver produtos inovadores	Qualidade e produtividade	Índices de renovação dos produtos, desenvolvimento de processos internos, avaliação de falhas no planejamento

**Quadro 8: Perspectivas Básicas do *Balanced Scorecard***

Fonte: Caetano (2000, p. 90 apud OLIVEIRA, PEREZ JR; SILVA, 2010, p. 141).

Verifica-se no Quadro 8 que cada perspectiva apresenta enfoque e indicadores específicos, no entanto, todas devem estar vinculadas ao objetivo principal da empresa. O BSC fornece aos executivos a quantificação dos resultados pretendidos à longo prazo e auxilia na execução das estratégias delimitadas e melhorias contínuas nos processos, adequando os objetivos à missão da empresa.

Na avaliação de Kaplan e Norton (2000), alguns indicadores são considerados como essenciais e devem compor o *balanced scorecard*, estes serão apresentados no Quadro 9.

Indicadores financeiros essenciais	Medidas essenciais dos clientes	Medidas essenciais de aprendizado e crescimento
* Retorno sobre investimento/Valor Econômico Adicionado	* Participação de mercado	* Satisfação dos funcionários
* Lucratividade	* Aquisição de clientes	* Retenção dos funcionários
* Aumento/mix da receita	* Retenção de clientes	* Lucratividade por funcionários
* Produtividade da redução custos	* Lucratividade dos clientes	* Produtividade por funcionários
	* Satisfação dos clientes	

**Quadro 9: Indicadores Essenciais ao BSC**

Fonte: Adaptado de Kaplan e Norton (2000).

No Quadro 9, constata-se que os indicadores representam a comprovação física de que a empresa está no caminho da realização estratégica. O BSC permite acompanhar o desempenho financeiro, ao mesmo tempo em que

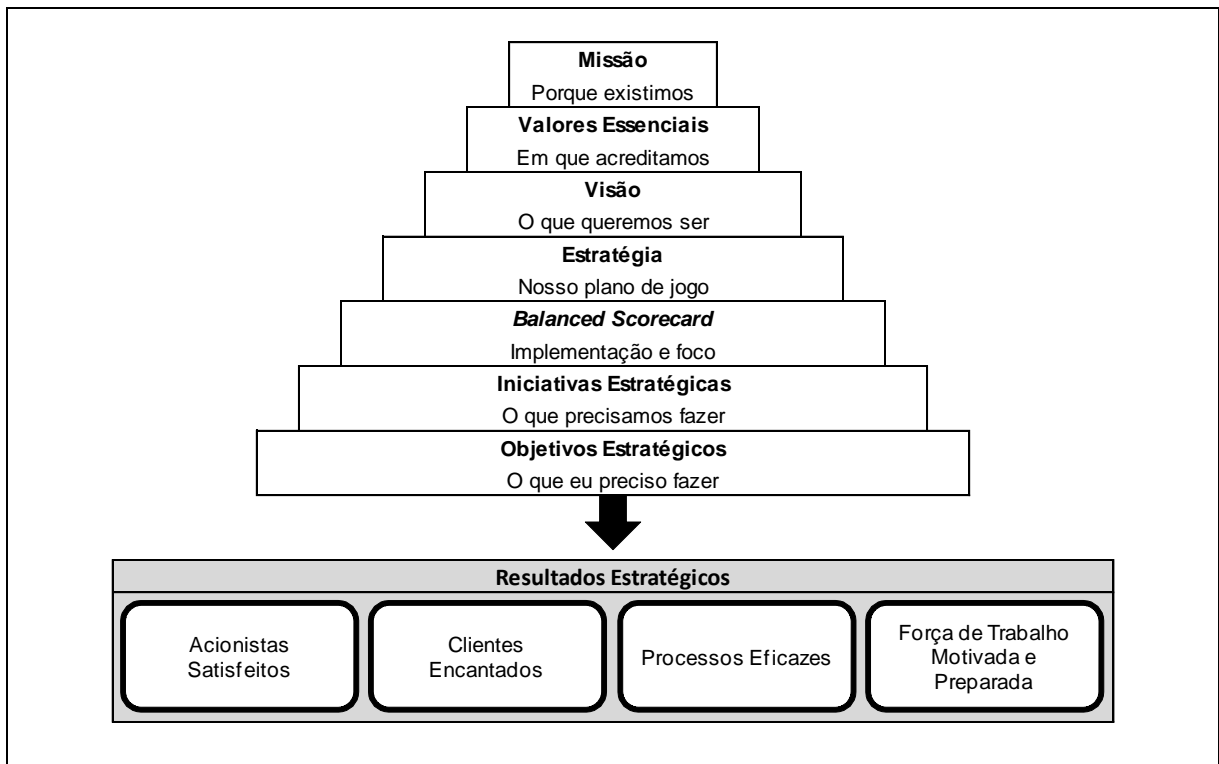
acompanha o progresso na aquisição dos ativos intangíveis fundamentais para desenvolvimento corporativo.

Infere-se que após conhecer as perspectivas e indicadores essenciais ao *balanced scorecard*, faz-se conveniente apresentar as formas de elaboração da ferramenta em questão.

### 2.5.2.2 Elaboração do BSC

O *balanced scorecard* inicia-se com a junção da missão, visão e objetivos empresariais. Mencionam Kaplan e Norton (2003) que estes dados são oriundos do planejamento estratégico.

A Figura 10 demonstra em representação gráfica a interligação que existe entre o planejamento estratégico e o *balanced scorecard*.



**Figura 10: Traduzindo a Missão em Resultados Almejados**

Fonte: Kaplan e Norton (2000, p. 85).

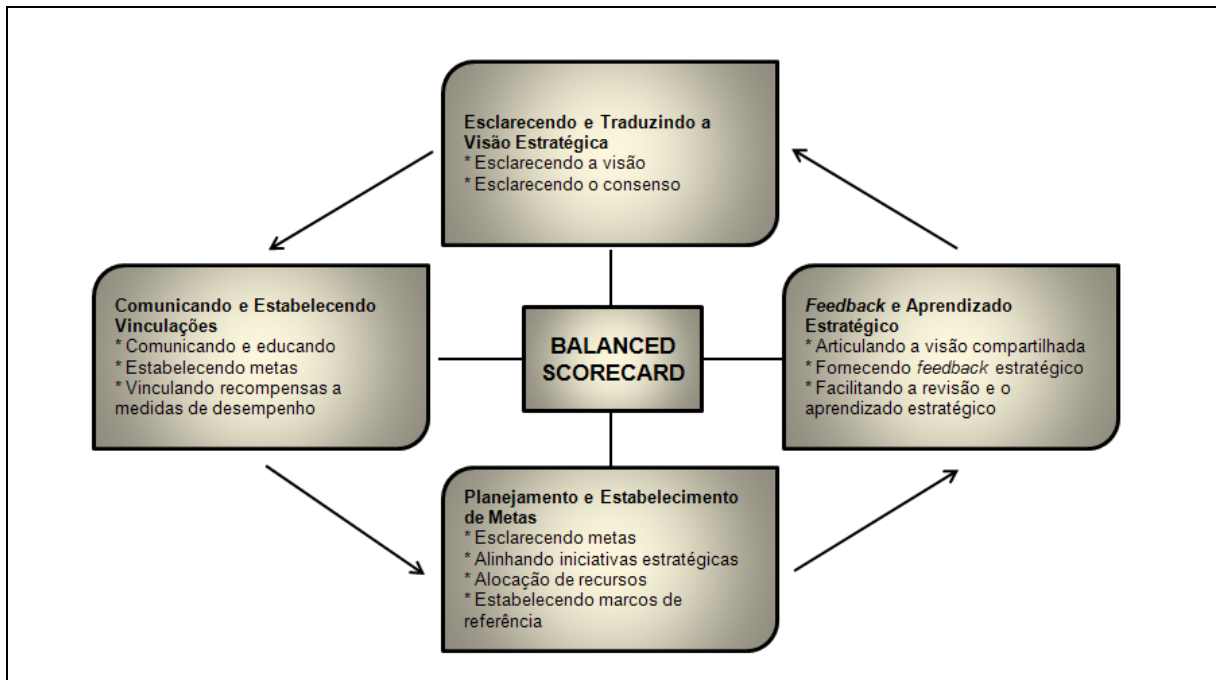
Na Figura 10 verifica-se que a missão é o ponto de partida, a qual demonstra a razão de ser da empresa e como ela se encaixa na arquitetura corporativa. Por outro lado, a visão vislumbra um quadro futuro que norteia os

indivíduos, e os leva a compreender no que devem aplicar seus esforços. Assim, delimitam-se as estratégias, para promover a consecução da missão e visão, por meio de ações inteligentes que preparam a empresa para enfrentar as condições impostas pelo ambiente. Neste momento unificam-se as informações relativas ao planejamento estratégico à ferramenta BSC. A partir deste ponto, efetiva-se o foco nas estratégias, concentrando esforços no que deve-se fazer dentro das quatro perspectivas para promover os resultados estratégicos esperados.

No que refere-se às etapas de elaboração do BSC, Padoveze (2003) separa em quatro níveis:

- ✓ Tradução da visão: caracteriza-se como o momento em que se traduz a missão da organização, de forma clara e objetiva, aos gestores setoriais. Destaca-se que as diretrizes estratégicas devem ser traduzidas em termos operacionais para que possa oferecer orientação útil para as ações;
- ✓ Comunicação e comprometimento: permite aos gestores disseminar a estratégia, em todos os escalões, de forma a estabelecer a integração entre todos os níveis, ou seja, permite alinhar os objetivos setoriais a estratégia organizacional;
- ✓ Planejamento de Negócios: fase em que as estratégias são traduzidas em indicadores, isso possibilita que os gestores possam formar uma base para alocação de recursos e estabelecer prioridades; e
- ✓ Feedback e aprendizado: é o processo de revisão do foco. Neste momento observa-se se os setores atingiram suas metas individuais, Kaplan e Norton (2000) chamam de aprendizado estratégico.

Para facilitar o aprendizado, apresenta-se esses quatro processos na Figura 11.



**Figura 11: Quatro Processos do *Balanced Scorecard***

Fonte: Padoveze (2003, p. 123).

Cabe ressaltar que a Figura 11 apresenta a sinergia proposta pelo BSC entre as áreas da organização, na constante integração em prol dos objetivos delimitados. Outro fator interessante é a busca pela mensuração das variáveis intangíveis, no qual considera-se peça fundamental para consecução eficaz da estratégia.

Quanto às vantagens da aplicação desta ferramenta Oliveira, Perez Jr e Silva (2010, p. 142) salientam que,

o BSC equivale a um painel de controle para os gestores das empresas, sendo que nesse painel é organizada uma série de informações estratégicas num conjunto de indicadores que permitem:

- localizar problemas;
- definir rumos;
- prever turbulências;
- apontar tendências para o futuro; e, principalmente,
- entender para onde vai a empresa.

Por meio da concepção destes autores, evidencia-se que o BSC posiciona e prepara a empresa para lidar com as situações imprevisíveis que o ambiente dos negócios apresenta.

Em relação à responsabilidade pela formulação do *balanced scorecard*, mencionam Kaplan e Norton (2003) que, na maioria das vezes, é desenvolvido por uma equipe gerencial, composta pelos altos executivos da organização, no entanto,

cabe a cada organização a opção pelos responsáveis. Vale ressaltar, que o *controller* é uma figura importante na consecução do BSC, pela sua visão holística e conhecimento econômico e financeiro sobre empreendimento.

Diante deste contexto, depois de entender as etapas de elaboração do BSC torna-se relevante conhecer os mapas estratégicos.

### 2.5.2.3 Mapas Estratégicos

Para executar a estratégia com sucesso, os gestores precisam de informações nítidas e detalhadas sobre o empreendimento. Neste contexto, Kaplan e Norton (2002) estabelecem uma comparação entre a empresa com um campo de batalha, onde o general necessita de informações precisas sobre a missão, rotas a serem percorridas, campanhas a serem empreendidas, bem como o armamento que tem a disposição. O mesmo acontece com as empresas, o foco é diferente, mas o objetivo é o mesmo: vencer.

Quanto à definição dos mapas estratégicos, Carpes, Pertuzatti e Merlo (2007, p. 15) afirmam que,

é uma arquitetura que possibilita à empresa visualizar suas estratégias de maneira coesiva, integrada e sistêmica. [...] Os mapas estratégicos devem construir os alicerces do sistema gerencial para implantação da estratégia com eficácia e rapidez.

Os autores destacam que o BSC fornece a modelagem que demonstra as ações que levam ao atingimento da estratégia. Deste modo, procura apresentar a relação causa e efeito<sup>6</sup> gerados no esforço por alcançar os objetivos, sendo conectados por mapas estratégicos os ativos tangíveis e intangíveis à atividades que visam a criação de valor.

Em outras palavras, os mapas estratégicos demonstram como a organização converterá suas iniciativas e recursos necessários em resultados tangíveis. Kaplan e Norton (2002, p. 73) ensinam que,

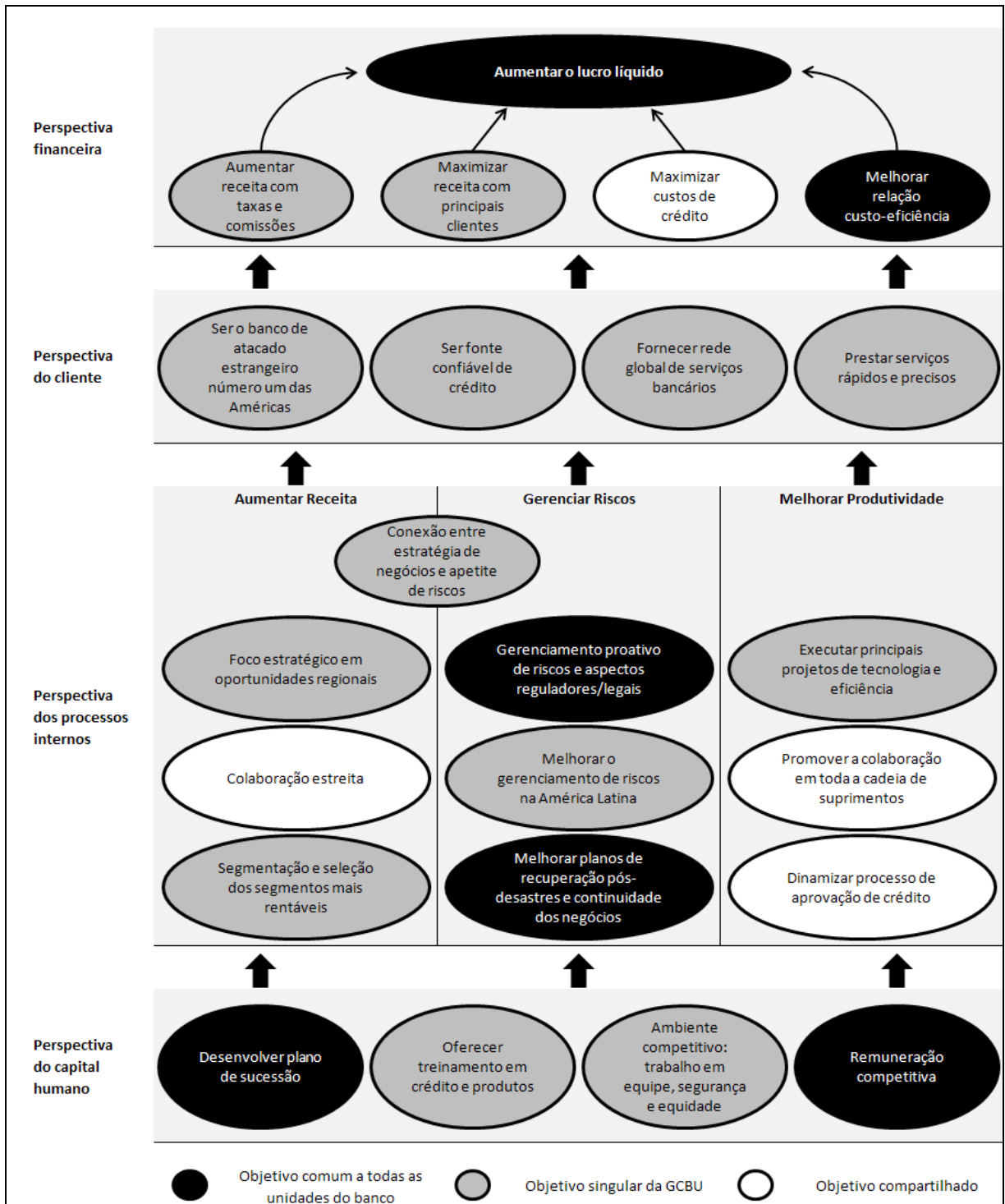
---

<sup>6</sup> Causa e efeito: é a necessidade de ocorrência anterior de um objetivo para que outro aconteça. (TAVARES, 2005, p. 364).

os mapas estratégicos possibilitam que as organizações descrevam e ilustrem, em linguagem clara e fluente, os objetivos, as iniciativas, os mercados-alvo, os indicadores de desempenho e as ligações entre todos os componentes da estratégia. Assim, os empregados têm uma representação visual de como suas funções se conectam com os objetivos gerais da empresa, ao mesmo tempo em que os gerentes compreendem com mais clareza a estratégia e identificam os meios para detectar e corrigir desvios de rumo.

Os autores deixam claro que muitos executivos falham no momento de comunicar a estratégia, pois não disseminam as informações de forma correta a todos os funcionários. Normalmente, transmitem descrições limitadas do que fazer e da importância de tais atividades, assim sem entender em sua plenitude o dinamismo dos planos, os empregados acabam por comprometer a execução da estratégia. É evidente que as organizações devem utilizar ferramentas para comunicar a estratégia, assim como os processos e sistemas que possibilitarão implementá-la.

Em relação às etapas de elaboração dos mapas estratégicos, Tavares (2005) menciona que retomam inicialmente a visão da empresa, onde estarão evidenciados os desejos e anseios da organização. Na sequência, alinham-se as estratégias de maneira que conduza ao cumprimento dos objetivos estabelecidos, dentro das perspectivas propostas pelo BSC. Tais etapas são expostas através de uma demonstração gráfica, que apresenta os objetivos, separados em cada perspectiva interligados com as causas e efeitos, até chegarem ao objetivo principal alocado no início da representação, como pode ser observado na Figura 12.



**Figura 12: Mapa Estratégico da Unidade de Negócios *Bank of Tokyo-Mitsubishi Global Corporate Banking (Americas)***

Fonte: Kaplan e Norton (2004, p. 22).

Constata-se na Figura 12, que o mapa estratégico possibilita identificar como a organização planeja converter seus ativos nos resultados projetados, dentro das quatro perspectivas propostas pela metodologia.

Quanto à atuação da controladoria neste processo, Kaplan e Norton (2003) mencionam que sua participação é fundamental e perceptível desde o momento de mapear, monitorar e acompanhar a execução de tal ferramenta, possibilitando que sua aplicação alcance o objetivo da gestão estratégica da organização. Além de auxiliar as gerências a adaptar a empresa as mudanças do ambiente e aos processos de planejamento.

#### **2.5.2.4 Aplicação Prática do *Balanced Scorecard***

O *Balanced Scorecard* é composto por indicadores, metas e iniciativas que traduzem a estratégia em ação. Assim, no Quadro 10 Kaplan e Norton (2004) demonstram os passos que formam a estratégia até a execução, por meio do plano de ação.

MAPA ESTRATÉGICO		BALANCED SCORECARD		PLANO DE AÇÃO	
Processo: Gestão operacional		Perspectiva Financeira	Indicadores	Iniciativa	Investimentos
Tema: Reabastecimento de solo		Objetivos			
<i>Perspectiva financeira</i> 	<ul style="list-style-type: none"> <li>* Rentabilidade</li> <li>* Aumento da receita</li> <li>* Menos aviões</li> </ul>	Valor de mercado Receita por assento Custo do <i>leasing</i> do avião	30% crescimento anual 20% crescimento anual 5% redução anual		
<i>Perspectiva do cliente</i> 	<ul style="list-style-type: none"> <li>* Atrair e reter mais clientes</li> <li>* Pontualidade dos vôos</li> <li>* Preços mais baixos</li> </ul>	Número de clientes Posição no <i>ranking</i> de pontualidade Avaliação dos clientes	70% aumentar 12% ano Nº 1	Implantar sistema de CRM Gestão da qualidade Programa de fidelização de clientes	\$ xxxx \$ xxxx \$ xxxx
<i>Perspectiva interna</i> 	<ul style="list-style-type: none"> <li>* Reabastecimento rápido no solo</li> </ul>	Tempo de permanência no solo Partidas pontuais	30 minutos 90%	Otimização do ciclo em solo	\$ xxxx
<i>Perspectiva de aprendizado e crescimento</i> 	<ul style="list-style-type: none"> <li>* Desenvolver as habilidades necessárias</li> <li>* Desenvolver sistemas de apoio</li> <li>* Tripulação de solo alinhada com a estratégia</li> </ul>	Prontidão dos cargos estratégicos Disponibilidade de sistema de informação Conscientização estratégica	Ano 1 - 70% Ano 3 - 90% 100% 100%	Treinamento da tripulação em solo Programação da tripulação Plano de aquisição de ações pelos empregados	\$ xxxx \$ xxxx \$ xxxx

**Quadro 10: Demonstração da Estratégia - BSC**

Fonte: Kaplan e Norton (2004, p. 56).

### 2.5.3 Sistema Orçamentário

Abordou-se sobre como a controladoria está inserida no processo de gestão por meio de planejamento e estratégias, contudo o mecanismo de controle que possibilita documentar através de projeções numéricas as operações na busca por atingir os objetivos delimitados é o sistema orçamentário.

Inicialmente Padoveze (2009, p. 501) faz a seguinte colocação: “orçar significa processar todos os dados constantes do sistema de informação contábil de hoje, introduzindo os dados previstos para o próximo exercício, considerando as alterações já definidas para o próximo exercício.” Segundo o autor, a essência desta ferramenta é transcrever de forma numérica o reflexo das estratégias delimitadas para alcance dos objetivos organizacionais.

Nesse contexto, corroboram Sá e Moraes (2005, p. 20) que “o orçamento empresarial é a tradução, em termos monetários, do planejamento das atividades da empresa, sendo retratado, de forma integrada, sob os aspectos econômicos e financeiros.” Desse modo, para exemplificar a sinergia existente entre o orçamento e o planejamento estratégico observada na citação anterior, será apresentado o Quadro 11.

O que é planejamento	O que é orçamento
É a definição de um futuro desejado e dos meios eficazes para alcançá-lo.	É a expressão monetária de um plano operacional.
É um processo de tomada de decisão por antecipação.	É a etapa final de um processo de planejamento.
É um processo orientado no sentido de produzir uma ou várias situações futuras.	É um compromisso de realização.
Envolve um conjunto de decisões interdependentes.	É um instrumento de acompanhamento e contínua avaliação de desempenho das atividades e dos departamentos.

**Quadro 11: Planejamento e Controle Orçamentário**

Fonte: Oliveira, Perez Jr e Silva (2010, p. 105).

Constata-se no Quadro 11, que o planejamento é a etapa em que se define o futuro desejado pela instituição e os meios para alcançá-lo, enquanto o orçamento é considerado como a quantificação monetária destes objetivos estratégicos, o qual serve como instrumento de acompanhamento e avaliação contínua do desempenho da organização.

Em âmbito geral, Santos (2005, p. 61) elucida que,

o sistema orçamentário apóia o planejamento operacional de longo e médio prazos com informações detalhadas dos planos aprovados. É caracterizado pela elevada estruturação conceitual e de dados, pois deve contemplar e ser compatível com as variáveis analíticas dos eventos econômicos planejados e realizados, ou seja, detalha as informações planejadas no mesmo nível das informações do realizado, além do fato de que é necessária a consolidação, integração e centralização dos diversos planos operacionais das áreas de responsabilidade.

Seguindo a concepção do autor anterior, Sá e Moraes (2005, p. 59) acrescentam que “a preparação do orçamento tem seu início com a aprovação pelo Conselho de Administração ou pela Presidência, conforme o caso, das estratégias, políticas internas e metas que vigorarão durante o período orçado.” Em outras palavras, o autor deixa claro que a base para elaboração do orçamento é o planejamento estratégico, no qual estão descritas as diretrizes que nortearão a empresa durante o período projetado.

Na obra de Figueiredo e Caggiano (1997), os autores consideram que essa ferramenta é um instrumento de apoio ao processo decisório, o qual tem por intuito orientar os gestores para o atingimento dos objetivos estratégicos.

Destaca-se que a responsabilidade de elaboração, segundo Oliveira, Perez Jr e Silva (2010, p. 105), “é tarefa de toda a organização. Cada área será responsável por alcançar determinadas metas, as quais deverão estar harmonizadas com as metas da entidade toda.” Nota-se que o autor destaca a sinergia entre todas as áreas da organização na elaboração do orçamento, sendo que cada um tem sua parcela de responsabilidade perante as metas delimitadas, bem como a responsabilidade por atingir as mesmas. Para isso, utiliza-se de bases históricas, junto a uma percepção visionária do negócio para tornar quantitativo os resultados projetados. Cabe ressaltar, diante desta concepção a importância da controladoria no processo de elaboração e acompanhamento das peças orçamentárias, isso por ser o órgão que detém a informação, processa e transmite aos usuários para balizar o processo de gestão.

Desse modo, Padoveze (2009, p. 501) acrescenta que o orçamento,

é a ferramenta de controle por excelência de todo o processo operacional da empresa, pois envolve todos os setores da companhia. [...] Pode e deve reunir diversos objetivos empresariais, na busca da expressão do plano e controle de resultados. Portanto, convém ressaltar que o plano orçamentário

não é apenas prever o que vai acontecer e seu posterior controle. Ponto fundamental é o processo de estabelecer e coordenar objetivos para todas as áreas da empresa, de forma tal que todos trabalhem sinergicamente em busca dos planos de lucros.

Conforme a literatura disposta percebe-se a importância da aplicação de tal ferramenta, na busca pelo planejamento, organização e controle das atividades da empresa. Presume-se que todo processo de gestão deve estar balizado em dados concretos acerca do presente, para auxiliar nas decisões que terão repercussão futuras, assim tem-se o orçamento como ferramenta que possibilita auxiliar a gestão neste sentido.

### 2.5.3.1 Tipos de Orçamento

O objetivo do plano orçamentário vai além da projeção do que vai acontecer e seu posterior controle. Tal ferramenta possibilita estabelecer e coordenar objetivos de todas as áreas da organização, de forma a propiciar que trabalhem sinergicamente na busca pela otimização dos resultados. (PADOVEZE, 2003)

Neste momento, busca-se explanar os tipos básicos de orçamento dispostos na literatura, conforme pode ser observado no Quadro 12.

Tipos	Definição	Autor
<b>Orçamento Estático</b>	"O orçamento estático consiste na elaboração do orçamento e na manutenção dos valores previstos independente de ocorrerem mudanças estratégicas ou ambientais, as quais possam diminuir a qualidade da informação para controle e acompanhamento de resultados."	Oliveira, Peres Jr. e Silva (2002, p. 121)
<b>Orçamento Flexível</b>	"Diz-se que um orçamento é flexível ou variável, quando inclui dados unitários de renda e de gastos que permitam ajustá-los, em qualquer momento, às condições reais ou revisadas dos volumes de produção e de vendas."	Passarelli e Bomfim (2003, p. 240)
<b>Orçamento Corrigido</b>	"A técnica tradicional de ajustar o orçamento em decorrência do fenômeno inflacionário é o orçamento corrigido. [...] Neste caso, admitti-se naturalmente a correção das peças orçamentárias pelo índice de inflação específico de cada gasto ou receita, mantendo-se num orçamento original os valores tradicionalmente orçados."	Padoveze (2003, p. 195)
<b>Orçamento Ajustado</b>	"O orçamento ajustado é um conceito derivado do orçamento flexível, é um segundo orçamento, que passa a vigorar quando se modifica o volume ou nível de atividade, decorrente de um ajuste de plano. Em outras palavras, ele é o ajuste efetuado nos volumes planejados dentro do conceito de orçamento estático ou inicial."	Padoveze (2003, p. 194)
<b>Orçamento Base Zero</b>	"Orçamento base zero é um tipo de orçamento elaborado a partir de projetos hierarquizados com base em seu grau de importância, e elaborado como se fosse feito pela primeira vez."	Oliveira, Peres Jr e Silva (2002, p. 120)

#### Quadro 12: Tipos Básicos de Orçamento

Fonte: Oliveira, Perez Jr e Silva (2002, p.120;121); Passarelli e Bomfim (2003, p. 240); Padoveze (2003, p.194;195).

Vislumbra-se no Quadro 12, algumas das tipologias orçamentárias existentes nas disposições bibliográficas, cada qual com suas próprias características. É importante destacar que a intenção neste momento, não é se aprofundar em cada um dos tipos orçamentários, mas sim apresentar os mais conhecidos.

Na literatura, assim como no meio empresarial é comum encontrar diferentes tipos orçamentários, visto que é inevitável a influência que o modelo de gestão exerce no formato do orçamento adotado pela organização. Desse modo, Nascimento e Reginato (2010) evidenciam que a melhor alternativa para a organização é buscar o tipo de orçamento que corresponda as suas necessidades. Isso por ser um instrumento de gestão que visa à orientação sistêmica da empresa para um resultado comum.

### **2.5.3.2 Controle Orçamentário: Instrumento Básico da Controladoria de Apoio a Gestão**

A utilização do orçamento facilita incondicionalmente a gestão empresarial, isso porque essa ferramenta situa o gestor da situação real da empresa comparado com o cenário projetado, ou seja, com os objetivos desejados. Oliveira, Perez Jr e Silva (2010, p. 105) mencionam que “o processo orçamentário é um dos instrumentos que permitem acompanhar o desempenho da empresa e assegurar que os desvios do plano sejam analisados e adequadamente controlados.” Observa-se na citação a importância de tal sistemática para os gestores, pois permite o controle da execução dos planos, bem como o monitoramento e redirecionamento das atividades, caso necessário. Resumidamente: o controle orçamentário baliza o processo de gestão.

No processo de elaboração, Padoveze (2003) salienta que o *controller* é o profissional destinado a liderar e organizar todo o sistema orçamentário, desde a estrutura informacional, até o cronograma de execução. Destaca-se que todo este processo será realizado com base nas delegações e definições da cúpula administrativa.

Quanto à importância de tal ferramenta para a área de controladoria, Nascimento e Reginato (2010, p. 209) esclarecem que,

o orçamento, para a área de controladoria, é o principal instrumento de acompanhamento das operações, tendo a mesma importância que tem uma bússola para um navegador, pois serve como uma ferramenta utilizada pela área para aconselhar a correção de rumos pelas demais, indicando-lhes as causas que explicam um determinado desempenho e os seus efeitos sobre o desempenho global da empresa.

Os autores afirmam que a controladoria utiliza-se do orçamento, para proporcionar aos gestores informações seguras e eficazes que os possibilite tomar decisões assertivas acerca do futuro imediato da organização.

Neste contexto, é importante estabelecer a sinergia existente entre o sistema orçamentário e as atribuições relacionadas à gestão empresarial. Deste modo, Oliveira, Perez Jr e Silva (2010) citam três funções básicas relacionadas à administração de uma entidade: planejamento, organização e controle. A primeira caracteriza-se pela maneira que a empresa pretende atingir seus objetivos, bem como as ações que levarão aos resultados propostos. A segunda, diz respeito à disposição de recursos, que devem estar sincronizados para alcançar as metas de forma eficaz. Por fim, a terceira representa a segurança para que as ações estejam sendo realizadas de forma coordenada com a implantação dos objetivos da organização.

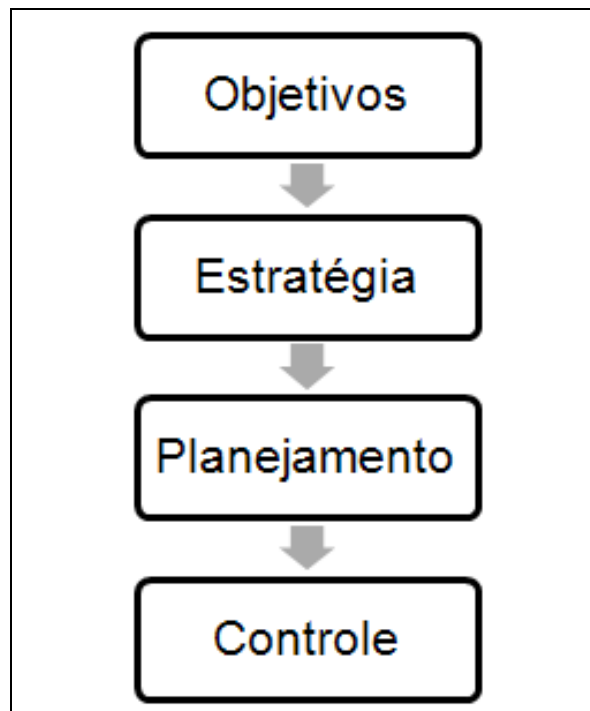
Percebe-se que para a gestão, o orçamento é considerado como uma ferramenta essencial de controle, composto por um conjunto de indicadores de desempenho que auxiliam o processo decisório contínuo. Assim, tanto para a controladoria, quanto para a cúpula administrativa, as peças orçamentárias apresentam a relação causa e efeito que permite a compreensão da situação atual da empresa.

### **2.5.3.3 A Elaboração e Monitoramento Orçamentário**

O processo de elaboração do orçamento envolve uma série de cálculos com intuito de prever o que acontecerá no exercício seguinte, em outras palavras,

simula o resultado da empresa por meio de projeções e técnicas de análise administrativa. (PADOVEZE, 2003)

Quanto às etapas de elaboração, torna-se imprescindível apresentar o posicionamento de Cardoso, Mário e Aquino (2007), conforme exposto na Figura 13.



**Figura 13: Etapas de Elaboração Orçamentária**

Fonte: Adaptado de Cardoso, Mário e Aquino (2007).

Os autores afirmam que o orçamento é realizado em quatro etapas, quais sejam: Objetivos, Estratégia, Planejamento e Controle. A primeira é delimitada no planejamento estratégico. A segunda tem como base as políticas que serão adotadas para consecução dos objetivos, sejam de crédito, financiamento, vendas e outras. A terceira tem por enfoque todo o cálculo dos quadros orçamentários, onde são desenvolvidos os cenários econômicos desejáveis e relacionam-se todos os fatores mercadológicos como: concorrência, PIB<sup>7</sup>, inflação, políticas de preço, entre outras variáveis. Por sua vez, a quarta etapa é composta pelo controle das peças orçamentárias, o qual se efetiva por meio da comparação entre o realizado *versus* o planejado e análises das variações, destaca-se que é nesta fase que apontam-se as medidas corretivas, caso necessário.

---

<sup>7</sup> PIB: Produto interno bruto: refere-se a valor da riqueza gerada em um país durante determinado período de tempo. (BRAGA, 2006).

Em caráter de complemento, Padoveze (2003) afirma que o processo de planejamento deve iniciar aproximadamente seis meses antes do período que se deseja prever. Isso para que seja possível analisar todas as variáveis e reportá-las aos gestores para críticas e sugestões acerca das previsões. Ressalta-se, ainda, que os dados devem estar prontos para serem distribuídos aos gestores de cada área entre um a dois meses de antecedência ao período projetado. Por sua vez, o controle orçamentário ocorre em paralelo ao período projetado, onde periodicamente realizam-se comparativos entre o orçado e realizado para analisar o desempenho organizacional.

Quanto à tempestividade orçamentária, Tavares (2005, p. 334) sintetiza que “o período de abrangência é de um ano e seu acompanhamento é feito em prazos menores [...]. Entretanto muitos objetivos terão um alcance maior que um ano.” Importante observar na colocação do autor que a projeção, normalmente, é referente há um ano, no entanto, a periodicidade de acompanhamento é realizada em prazos menores, quais sejam mensais, trimestrais, semestrais ou outra que a empresa considerar como ideal. Contudo, quanto aos objetivos com abrangência superior a um ano referem-se a previsões oriundas do planejamento estratégico, como exemplo cita-se financiamento de investimentos, contratações de pessoal e outros.

Constata-se pelo posicionamento dos autores, a importância do sistema orçamentário como instrumento de controle à administração, assim, após entender as etapas de elaboração, percebe-se a necessidade de apresentar a sequência de elaboração de tal sistemática.

#### **2.5.3.4 Sequência Prática para Elaboração de um Orçamento**

Inicialmente, na elaboração do orçamento é necessário estabelecer os cenários e premissas que irão nortear o processo de projeções. Padoveze (2003, p. 199) define que: “duas tarefas estão reservadas ao comitê orçamentário em conjunto com a controladoria: a construção dos cenários e a definição das premissas para o próximo exercício que será objeto do plano orçamentário.” Percebe-se na colocação do autor a integração de tal metodologia com a área de controladoria.

O cenário, conforme exposto no Dicionário Michaelis (2008, p, 176), é composto por um “conjunto de elementos que compõem uma realidade visual dos fatos.” Cabe ressaltar que o estudo dos cenários ajuda a construir mapas certos e possibilita, por parte da gestão, optar por melhores decisões. No entanto, para isso é preciso pensar de fora para dentro, ou seja, identificar os fatores externos (clientes, fornecedores, mercado econômico, legislação) que tenham influência direta no desempenho da organização.

Padoveze (2003) ensina que conhecer os cenários possibilitará, aos gestores à reflexão, deixando-os preparados para ação em caso de efetivação de uma das previsões. Contudo, é importante que seja levantado todos os cenários possíveis, não apenas os previsíveis, que possam influenciar no crescimento e continuidade da organização. Exemplo da construção dos cenários pode ser visualizado no Quadro 13.

CENÁRIOS	1	2	3
	Otimista	Moderado	Pessimista
	(%)	(%)	(%)
<b>Probabilidade</b>	<b>25</b>	<b>50</b>	<b>25</b>
PIB - Mundial - Var.	2,5	1,5	0,5
PIB - EUA - Var.	4	2,5	1,5
PIB - Europa - Var.	3,5	2	1
PIB - Brasil - Var.	0,5	-2	-4
Balanço de Pagamentos - U\$\$ bi	4	6	8
Reservas Internacionais - U\$\$ bi	30	32	34
Déficit Público - % do PIB	4	4,5	5
Dívida Externa - U\$\$ bi	200	198	196
Juros Nominais	20	24	28
Taxa de Câmbio	5	7	9
Inflação anual - IPC	12	10	8
Taxa Média de Desemprego	7,5	8,5	9,5
Crescimento do Setor	10	5	0
Crescimento da Empresa	12	7	2
Crescimento da Unidade de Negócio 1	15	12	10
Crescimento da Unidade de Negócio 2	10	9	7

**Quadro 13: Exemplo de Cenários**

Fonte: Padoveze (2003, p. 201).

No Quadro 13, o autor apresenta a construção de cenários em três níveis distintos, cada qual com suas características próprias. A previsão de cenários

possibilita aos gestores pensarem e agirem de forma visionária, para não serem pegos de surpresa pelas adversidades do mercado, além de levar todas as áreas a reflexão dos possíveis obstáculos que possam vir a enfrentar. Destaca-se que a elaboração dos cenários é necessária para conhecer as variáveis externas que influenciam no desempenho da organização, assim como, tem por função sustentar a construção das premissas.

A elaboração das premissas é fundamental para a continuidade da projeção orçamentária. Nascimento e Reginato (2010, p. 210) comentam que “um orçamento é constituído com base em premissas adotadas pela administração quanto ao comportamento que a empresa deve apresentar frente ao seu mercado.” Em outras palavras, as premissas são definidas como a formulação das estimativas com base nos critérios identificados nos cenários. Para exemplificar tal metodologia, no Quadro 14, tem-se um exemplo de premissas orçamentárias.

Premissas	Informação Quantitativa
Programa de Produção - Un./Ano	200.000
Número de Funcionários	4.500
Encargos Sociais Previstos - Média	92,00%
Horas extras máximas	2,00%
Aumentos Salariais - Data-Base	4,00%
Aumentos de Mérito - % Mensal	0,20%
Taxa de Câmbio - %	7,00%
Taxa de U\$\$ - Inicial	R\$ 1,65
Taxa de U\$\$ - Final	R\$ 1,77
Inflação Anual - País - %	10,00%
Aumento de Lista de Preços - %	5,00%
Inflação Interna - %	7,60%
TJLP - Empréstimos Nacionais	15,00%
Taxa de Juros - Média - Aplicações. Financeiras.	16,00%
IR Retido Fonte Aplicações Financeiras.	15,00%
Investimentos Necessários	R\$ 1.600.000
Contas a Receber	50 dias
Estocagem	90 dias
Fornecedores	30 dias

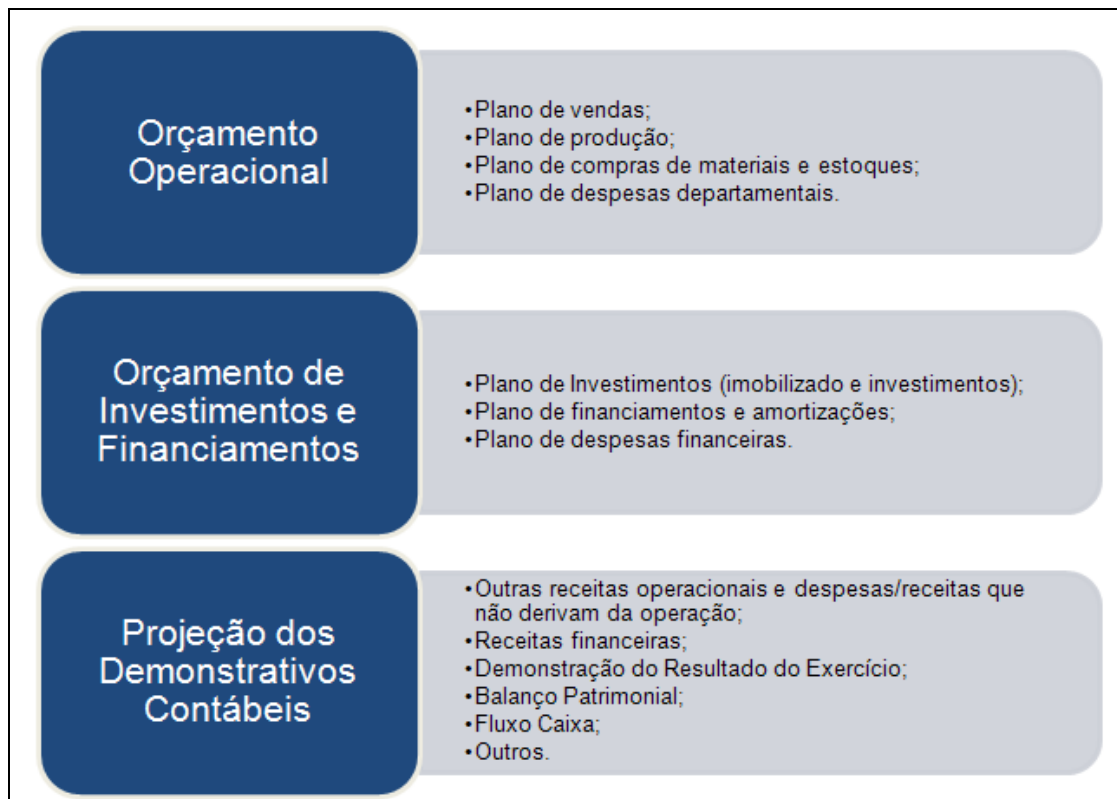
**Quadro 14: Exemplo de Premissas Orçamentárias**

Fonte: Padoveze (2003, p. 202).

Constata-se no Quadro 14 que as premissas representam a visualização quantitativa dos fatores que poderão se efetivar no período orçado. Cabe ressaltar,

que estes números são definidos pela controladoria, em conjunto com o comitê orçamentário, através de minuciosa análise dos cenários.

Delimitadas as premissas, inicia-se efetivamente a elaboração das peças orçamentárias. Para facilitar a execução dos planos, Padoveze (2003) apresenta a estrutura orçamentária dividida em três níveis de execução, como pode ser observado na Figura 14.



**Figura 14: Etapas de Elaboração dos Planos Orçamentários**

Fonte: Adaptado de Padoveze (2003).

Observa-se na Figura 14, pela concepção do autor, que inicialmente elaboram-se os planos em nível operacional, ou seja, engloba as projeções relacionadas a operação da empresa, na qual contempla as áreas: administrativas, comercial e de produção. Na sequência delimitam-se as atividades de investimentos e financiamentos, necessárias para consecução dos objetivos. Por fim, consolida-se os planos, por meio da projeção dos demonstrativos contábeis. Percebe-se que na primeira etapa, todos os gestores departamentais participam diretamente das projeções, enquanto nos dois níveis seguintes, fica a cargo da controladoria a efetivação dos planos.

#### 2.5.4 Sistema de Informações

Percebe-se neste estudo que a informação é o produto que a controladoria disponibiliza aos gestores para balizar o processo decisório. Padoveze (2009, p. 48) afirma que “a informação deve ser tratada como qualquer outro produto que esteja disponível para consumo. Ela deve ser desejada, para ser necessária, deve ser útil.” O autor enfatiza a qualidade e tempestividade deste produto, como requisito extremamente necessário para o gerenciamento do negócio.

Peleias (2002, p. 13) destaca que a gestão proativa,

demanda informações para que as alternativas sejam adequadamente conhecidas e mensuradas, e para que os gestores possam fazer as melhores escolhas. Identificada e entendida a importância e a necessidade do recurso informação, é preciso que uma área da organização forneça esse importante insumo ao processo decisório. Essa área é a controladoria.

O autor salienta que a integridade da informação deve ser de responsabilidade de uma área em específico, neste caso a controladoria. Complementa, ainda, que as informações devem ser apresentadas de forma compreensível para que o gestor consiga visualizar os cursos de ação possíveis.

É importante observar a colocação de Padoveze (2003, p. 6) no que tange ao custo e benefício deste recurso:

o valor da informação reside no seu uso final, isto é, sua inteligibilidade para as pessoas tomando decisões e sua relevância para aquelas decisões. O valor da informação é baseado na redução da incerteza resultante dessa informação. Em suma, a teoria da informação centra-se na questão da relação custo da produção da informação *versus* o provável benefício gerado pela sua utilização.

Elucida-se, na concepção do autor, que o recurso informação deverá proporcionar maiores benefícios para a entidade do que o custo de gerá-la. Percebe-se que a informação está incondicionalmente atrelada à prática empresarial, deste modo é imperioso abordar no que consiste o sistema de informações.

Neste contexto, Carpes, Pertuzatti e Merlo (2007, p. 11) afirmam que os sistemas de informações “são entendidos como um conjunto de subsistemas inter-relacionados, que funcionam de forma ordenada, com o objetivo de disponibilizar informações para atender às demandas de planejamento, controle e tomada de

decisão.” Diante desta concepção, tem-se a controladoria como departamento responsável pela implantação e manutenção do sistema integrado de informações operacionais, financeiras e contábeis, que são disponibilizadas aos gestores por meio de relatórios gerenciais.

Padoveze (2009, p. 46) define sistema de informações,

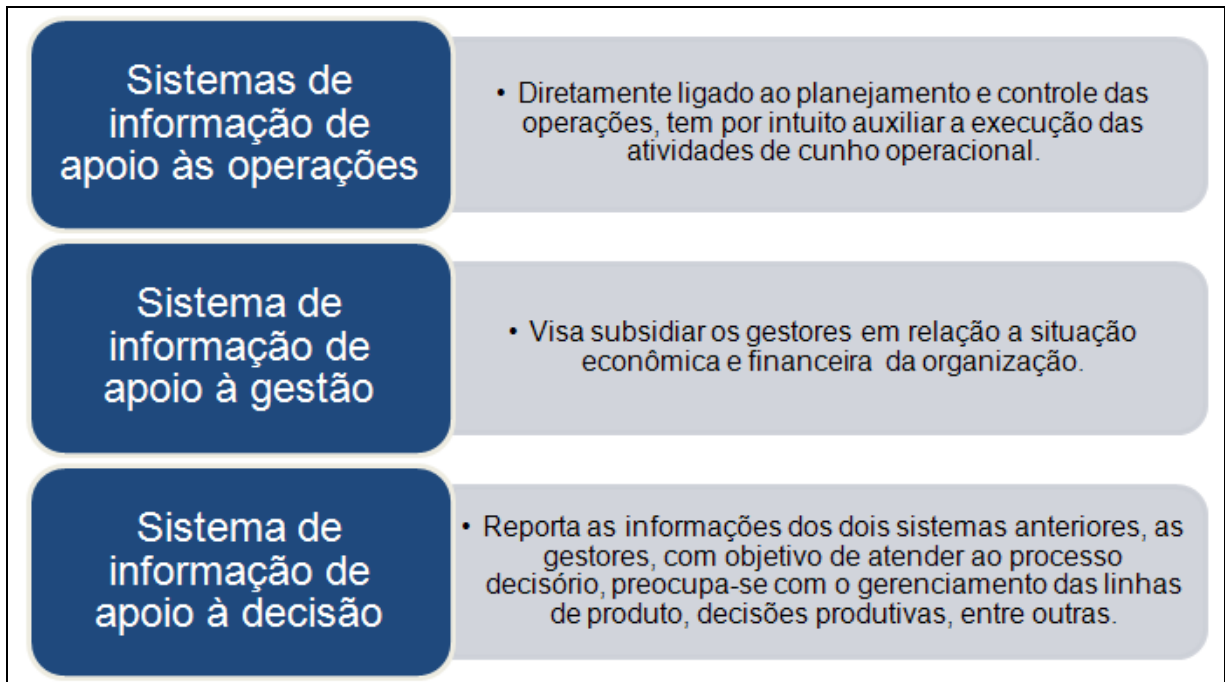
como um conjunto de recursos humanos, materiais, tecnológicos e financeiros agregados segundo uma sequência lógica para o processamento dos dados e tradução em informações, para com seu produto, permitir às organizações o cumprimento de seus objetivos principais.

Percebe-se que o sistema está atrelado a transformação dos dados em informação, para reportá-la aos usuários de forma eficaz e auxiliar no processo decisório. Destaca-se que este é o produto que a controladoria disponibiliza a todos os departamentos da organização, o qual vem ao encontro da missão para qual é instituída: assegurar a otimização do resultado.

Nascimento e Reginato (2010, p. 45) enfatizam que tal sistemática é considerada “essencial para a tomada de decisão dos gestores e, portanto, devem ser formais e possibilitar a integração de todas as áreas da empresa, cujos relatórios devem atender às necessidades dos usuários dado que cada um tem o seu próprio perfil.” O autor faz menção à eficácia das informações, no qual o relato dos fatos à administração deve ser em tempo hábil para que novas alternativas sejam previstas e, conseqüentemente, decisões assertivas acerca dos objetivos empresariais sejam tomadas.

A informação é a palavra de comando das decisões gerenciais, assim Coelho (2008) comenta que sem ela os administradores ficam perdidos frente os rumos de ação. Portanto, cabe a controladoria a responsabilidade de monitorar o sistema de informações gerenciais e gerar relatórios específicos aos gestores de acordo com suas necessidades informativas.

Os sistemas de informações, conforme Padoveze (2009) classificam-se em três níveis evidenciados na Figura 15.



**Figura 15: Sistema de Informações**

Fonte: Adaptado de Padoveze (2009).

Na Figura 15, o autor destaca que o sistema de informações tem por objetivo primordial a aglutinação de todas as informações necessárias para a gestão empresarial. Esses sistemas são integrados utilizando do recurso tecnologia, de forma que todos os processos da empresa possam ser visualizados de forma dinâmica, por meio de relatórios, e perpassem todos os departamentos.

Destaca-se, segundo Gil, Biancolino e Borges (2010), que as ferramentas de Tecnologia da Informação (TI) existem para facilitar o processamento e a disponibilidade das informações aos usuários que as requerem, no entanto, o *controller* é o profissional responsável pela manutenção deste sistema. Outro fator a ser mencionado é que o sistema de informações é elaborado de acordo com o modelo de gestão, o qual permite uma visão sistêmica de toda à organização.

Diante disto, é importante entender como o uso da tecnologia da informação aplicada a controladoria pode auxiliar os processos decisórios dos negócios, por meio de metodologias específicas que visam facilitar a disposição dos dados aos usuários.

#### 2.5.4.1 *Business Intelligence* como Instrumento de Apoio à Controladoria

Este subitem visa destacar a importância das ferramentas de tecnologia da informação, especificadamente as de *Business Intelligence*<sup>8</sup> (BI), como instrumento de apoio a controladoria na função de auxiliar no processo decisório.

Nascimento e Reginato (2007) enfatizam, de forma bastante condizente, que o sucesso ou fracasso de uma organização está ligado diretamente à maneira pela qual suas informações são gerenciadas, e isto pode tanto ser um fator de diferencial estratégico, como pode comprometer a continuidade da empresa.

Neste contexto, Peleias (2002, p. 15) elucida que,

a informação é a base e o resultado da ação executiva. A partir dessa constatação, é preciso empreender esforços para suprir os gestores com ferramentas de informática que permitam o planejamento, o registro e o controle das decisões tomadas em cada fase do processo de gestão. Cabe à controladoria exercer essa função, e, para tal, a concepção, o desenvolvimento conceitual, a implantação, a operação e a manutenção de sistemas de informação são necessários para apoio ao processo de gestão.

Nota-se, na concepção do autor, que a implantação e manutenção do sistema de informações está atrelada a função do *controller*, no entanto, as tecnologias da área de informática passam a ser um importante aliado a controladoria, quanto ao registro, apresentação e processamento das informações.

A tecnologia da informação é um capacitador, pois proporciona melhorar a eficiência organizacional, reduzir desperdícios e dar maior confiabilidade as operações. Portanto, diante das constantes evoluções desta área, existem sistemas específicos modelados para auxiliar as decisões gerenciais. Padoveze (2009) comenta que tais sistemas utilizam-se da base de dados dos sistemas operacionais com foco de estruturar as informações para o processo decisório, neste caso, pode-se citar como exemplo os sistemas de *Business Intelligence*.

Em caráter de definição Gil, Biancolino e Borges (2010, p. 225) ensinam que,

a inteligência dos negócios advém de conhecimento, que, por sua vez, deriva-se em informações e estas em dados, no final da cadeia. Os

---

<sup>8</sup> *Business Intelligence*: caracteriza-se como a inteligência dos negócios. (GIL; BIANCOLINO; BORGES, 2010).

sistemas de *business intelligence* têm como principal objetivo formar bases de conhecimentos dinâmicas, no formato *on-line*, a partir da base de dados da empresa. Neste sentido, é correto afirmar que os sistemas de BI são facilitadores de busca de informação correta, completa, no momento correto e em vários níveis de profundidade ou níveis analíticos, já que cada usuário pode necessitar de um maior ou menor detalhe informacional.

Na colocação dos autores, percebe-se a importância de tal ferramenta aliada à controladoria, no sentido de explorar as informações e desenvolver um sistema integrado de informações *on-line* que seja disponibilizado diariamente aos gestores evidenciando a situação atual do empreendimento.

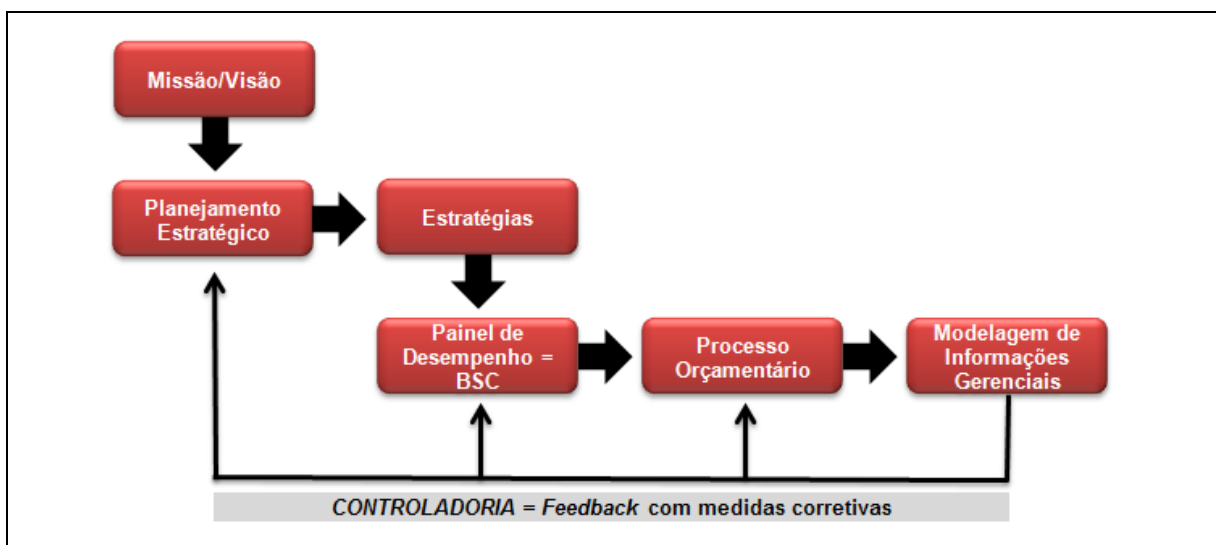
Cabe ressaltar, segundo a visão de Reginato e Nascimento (2007), que em muitas empresas, a falta de tecnologias na área de informática faz com que o setor de controladoria, muitas vezes, fique atrelado a computar e processar informações por meio de planilhas eletrônicas que não permitem a velocidade e compartilhamento necessários. Dessa forma, a informação acaba por perder suas características principais, que são: utilidade, tempestividade e fidedignidade.

Percebe-se que com o auxílio do BI, os usuários passam a formatar suas próprias informações e vinculá-las a outras a fim de melhorar a interpretação, sem precisar buscar relatórios distintos. Por sua vez, a controladoria consegue, a partir desse suporte, exercer com maior exatidão suas atividades no que tange as análises e comunicação do recurso informação aos gestores, também consegue melhorar a monitoração das atividades da empresa num contexto geral. Salienta-se que as ferramentas de BI fornecem uma visão sistêmica do empreendimento, além de transformar grande quantidade de dados em informações de qualidade para a tomada de decisão e reportá-las rapidamente entre os usuários. (GIL, BIANCOLINO; BORGES, 2010).

Dessa forma, segundo a concepção dos autores, constata-se que a atuação conjunta entre os departamentos de tecnologia da informação e controladoria objetivam promover informações adequadas e comunicá-las de maneira eficaz aos gestores. Isso com o auxílio das ferramentas de BI que tem por designação, unificar as informações em um único banco de dados, tornar o uso das informações dinâmicas e flexíveis, e proporcionar maior confiabilidade e tempestividade, requisitos estes considerados imprescindíveis ao processo decisório.

### 2.5.5 Modelagem de Informações Gerenciais

Conforme mencionado nos subitens anteriores, a controladoria utiliza-se de diversas ferramentas oriundas da contabilidade gerencial, para cumprir em pleno êxito em sua missão de colaborar efetivamente com a gestão empresarial. Deste modo é importante observar a sinergia entre as ferramentas apresentadas e a função representada pela controladoria nesta sistemática, disposto na Figura 16.



**Figura 16: Ferramentas Gerenciais versus Controladoria**

Fonte: Adaptado de Padoveze (2003).

Verifica-se na Figura 16 que a controladoria é órgão responsável por atrelar as informações nas ferramentas apresentadas com intuito de possibilitar atingir a missão e visão para qual a empresa foi constituída. Em outras palavras, inicialmente determina-se a missão e visão estratégica da organização. Essas informações serão a base para formulação do planejamento e diretrizes estratégicas, no qual terão seus indicadores de desempenho mensurados pelo BSC. Evidencia-se que esses objetivos serão traduzidos financeiramente por meio de projeções numéricas, no sistema orçamentário, bem como o acompanhamento do desempenho organizacional apresentado por meio da modelagem de informações gerenciais. Dentro desta sistemática tem-se a controladoria, como responsável pela execução, acompanhamento e controle dessas ferramentas, bem como a função de evidenciar medidas corretivas, quando necessário.

É importante ressaltar que a modelagem de informações gerenciais deve demonstrar os resultados por departamentos, com intuito de facilitar a compreensão quanto às movimentações da organização, onde seja possível verificar quanto cada área contribui efetivamente para o resultado. São estas informações que proporcionam aos gestores embasamento para auxiliar o processo decisório. Assim, para comprovar tal colocação, cita-se Catelli (2001, p. 350), o qual menciona que,

é responsabilidade da controladoria ser a indutora dos gestores, no que diz respeito à melhora das decisões, pois sua atuação envolve implementar um conjunto de ações cujos produtos materializem-se em instrumentos disponibilizados aos gestores.

Pela visão do autor este suporte informacional baseia-se em demonstrativos contábeis, no entanto adaptados pela controladoria de forma a deixar os dados claros e objetivos, utilizando de técnicas específicas para análise das informações. Ressalta-se que a modelagem de informações gerenciais tem influência do modelo de gestão, sendo peculiar a cada empresa conforme suas necessidades informativas.

Quanto às técnicas de análise, por serem intrínsecas a modelagem de informações gerenciais, serão apresentadas de forma sucinta para facilitar o entendimento na visualização dos demonstrativos:

a) Análise Vertical (AV): Matarazzo (2010, p. 170) esclarece que “o percentual de cada conta mostra sua real importância no conjunto.” Em outras palavras, neste tipo de análise calcula-se o percentual que representa cada conta em relação a um valor base.

b) Análise Horizontal (AH): destaca-se que “a evolução de cada conta mostra os caminhos trilhados pela empresa e as possíveis tendências.” Baseia-se no percentual que representa a evolução de cada conta em relação a um período anterior, ao período projetado. (MATARAZZO, 2010, p. 172).

c) Análise por Quocientes: Ludícibus (2009) comenta que os quocientes representam o relacionamento existente entre uma conta com determinado saldo, caracteriza-se pela relação entre contas ou grupos de contas, podendo, por exemplo, se inter-relacionar contas do ativo com passivo e vice-versa.

Em relação aos demonstrativos contábeis e financeiros, estes apresentam alto teor informacional. Marion (2002, p. 21) elenca alguns demonstrativos importantes para análise por parte da administração, a saber:

- Balanço Patrimonial (BP);
- Demonstração do Resultado do Exercício (DRE); [...]
- Demonstrações de Lucros ou Prejuízos Acumulados (DLPA);
- Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC); e
- Demonstração do Valor Adicionado (DVA).

Ressalta-se que este trabalho não objetiva aprofundar-se nas formas de elaboração de cada um dos demonstrativos contábeis, mas sim utilizar de sua aplicabilidade para auxiliar os gestores no processo decisório. A controladoria deve-se utilizar do rol de ferramentas gerenciais, adaptar aos demonstrativos contábeis de forma a deixá-los claros e objetivos para análise, e a partir destes elaborar um relatório que deverá ser fornecido à administração para acompanhamento do desempenho organizacional.

Uma metodologia gerencial que merece destaque é o *benchmarking*, o qual Tavares (2005, p. 223) ensina que,

constitui-se em confrontar características de produtos, serviços e processos da organização em relação ao de outras tidas como inovadoras ou das melhores práticas, nas modalidades analisadas, num esforço de aprender melhores formas de conduzir o negócio. Para que essas práticas possam ser transferidas, copiadas e absorvidas, há necessidade de existência de similaridade entre algumas características dos aspectos envolvidos.

Pelo entendimento do autor, evidencia-se que estes aspectos servem para situar os gestores quanto às melhores práticas que conduzem a organização à otimização do desempenho empresarial, isso em relação aos principais nomes do mercado.

O Relatório de Informações Gerenciais (RIG) disponibilizado a administração, deve apresentar, por meio de demonstrativos, comparativos e análises gráficas os principais aspectos que levaram a obtenção dos resultados auferidos, em outras palavras, relacionam-se as explicações sobre os fatores que direta ou indiretamente afetaram no desempenho da empresa. (PADOVEZE, 2003).

Cabe destacar que não será tratada a obrigatoriedade do RIG, no entanto é de conhecimento que este incide sobre as sociedades por ações, tanto abertas, quanto fechadas. No entanto, propõe-se neste trabalho evidenciar a importância do

controle e acompanhamento gerencial a qualquer empresa, independente do tipo societário e do porte organização.

Quanto às características do relatório gerencial, Savaris (2010, p. 94) destaca que “necessita possuir linguagem clara e precisa. Deve-se evitar temas e modismos de administração, exageradas predominâncias de análises retroativas e também enfeites desnecessários, que em sua maioria servem para desviar a atenção.” O autor enfatiza que o relatório deve ser composto por informações pertinentes ao desempenho da empresa no período de análise, ser preciso e direto, no qual seja evidenciado os comentários da controladoria acerca dos resultados obtidos.

É fundamental observar que ao documentar por meio de um relatório as demonstrações contábeis, comparativos e gráficos com as devidas análises de desempenho, a controladoria estabelece um importante fluxo informacional, tanto aos usuários internos, representados pela cúpula administrativa, quanto aos externos, sempre que se fizer necessário. Tal relatório, portanto, apresenta a situação real da empresa em determinado período e objetiva concisamente, atender as necessidades informativas de todos os usuários.

## **2.6 Relatos da Pesquisa HSM: Cenário 2010 a 2015 – Desafios Estratégicos e Prioridades de Gestão**

Neste subitem será realizado um relato sobre os pontos principais da pesquisa apresentada no Fórum HSM de Gestão e Liderança realizada nos dias 05 e 06 de abril de 2011, em São Paulo. O Enfoque desta pesquisa é a prospecção de cenários para os anos de 2010 a 2015 sobre os desafios estratégicos e prioridades de gestão.

A realização deste estudo ocorreu entre o período de 02 a 17 de novembro de 2009, cuja amostragem foi 1.065 executivos, que atuam na função de CEOs<sup>9</sup> em organizações de todas as regiões do Brasil, principalmente da região Sudeste, que representa 60% dos respondentes. A coleta de dados foi realizada por

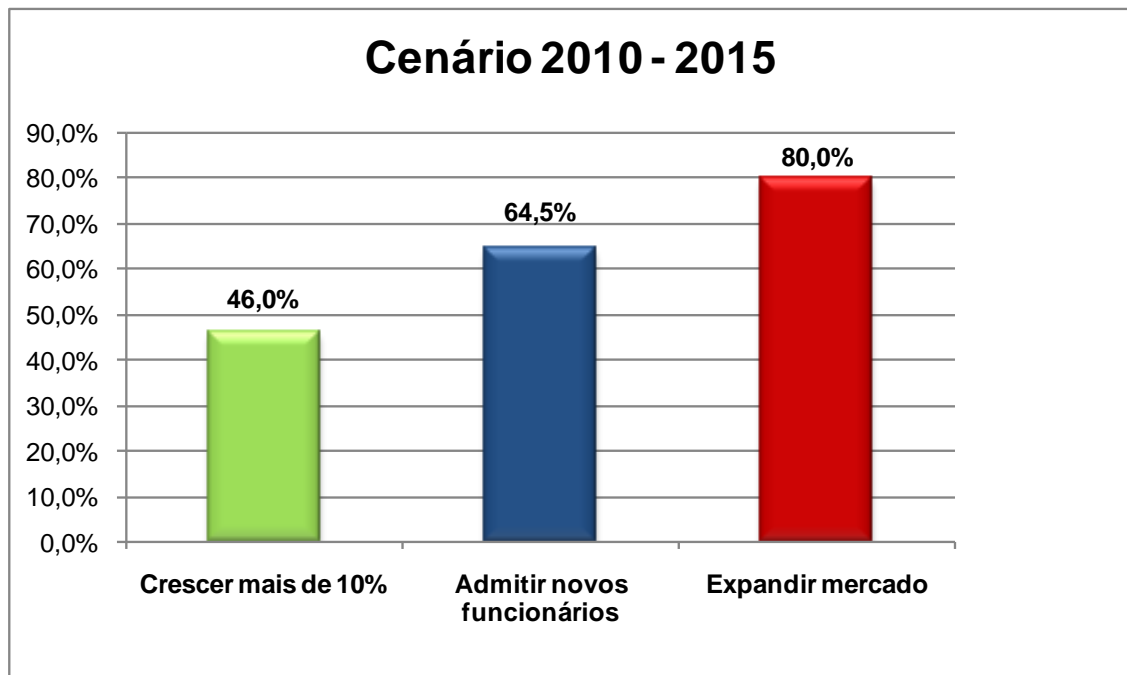
---

<sup>9</sup> CEO: *Chief executive officer* (Tradução: Diretor executivo), é a pessoa com a mais alta responsabilidade ou autoridade numa organização.

um questionário *on-line*, composto por perguntas, quali e quantitativas. Infere-se que este estudo foi organizado pela HSM<sup>10</sup> em parceria com a consultoria empresarial EMPREENDA e está disponível no site da HSM.

Em relação ao Cenário de 2010 a 2015, na percepção dos respondentes, o grau de dificuldade na condução dos negócios será bem maior que nos cinco anos anteriores. Isso deriva principalmente, da alta competitividade no mercado, da escassez de mão de obra qualificada e outros pontos que serão mencionados do transcrever desta pesquisa. Destaca-se que estes fatores são comuns à diversas organizações, independente do porte ou ramo de atividade.

Observa-se na Figura 17 os fatores que saltam aos olhos dos executivos no Cenário previsto para o período de 2010 a 2015.



**Figura 17: Cenário 2010 a 2015**

Fonte: Adaptado da pesquisa HSM (2009).

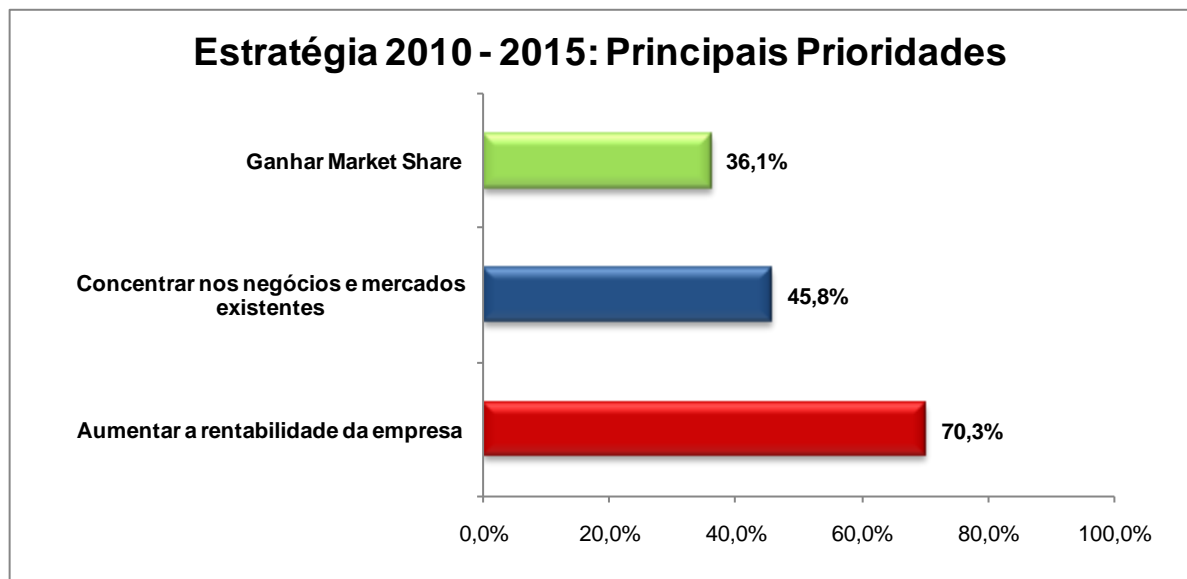
Constata-se na Figura 17 que os executivos prospectam que a partir de 2010 suas organizações tendem a expandir mercado (80%) e crescer mais de dez pontos percentuais ao ano. Assim um ponto importante a se observar é que a

<sup>10</sup> HSM: Nascida no Brasil em 1987, com o propósito de oferecer conteúdos de excelência na gestão de empresas, a HSM é hoje referência em educação executiva. A HSM seleciona há mais de 20 anos, sistematicamente, as idéias mais inovadoras e as experiências de maior sucesso, apresentadas em diversos canais multimídia e em eventos de diferentes formatos, para atender a todas as necessidades. ([www.hsm.com.br](http://www.hsm.com.br)).

admissão de funcionários é um denominador comum entre os pesquisados, onde 64,5% afirmam que irão investir na captação de novos profissionais no mercado.

Quanto aos anúncios expostos em alta na mídia, como cita-se a Camada de Pré-sal<sup>11</sup>, Copa do Mundo de 2014, Olimpíadas 2016, G-20<sup>12</sup>, verifica-se que representam para 55% dos respondentes, nenhum impacto em mudanças quanto às estratégias da organização, enquanto, as demais empresas serão afetadas positivamente, no entanto, sem efeitos significativos. É importante observar diante das respostas que tais movimentos não proporcionarão nicho de mercado às empresas pesquisadas, apenas irão colaborar de forma indireta no desempenho de algumas.

No que tange as estratégias, as principais prioridades são evidenciadas na Figura 18.



**Figura 18: Estratégia 2010 – 2015: Principais Prioridades**

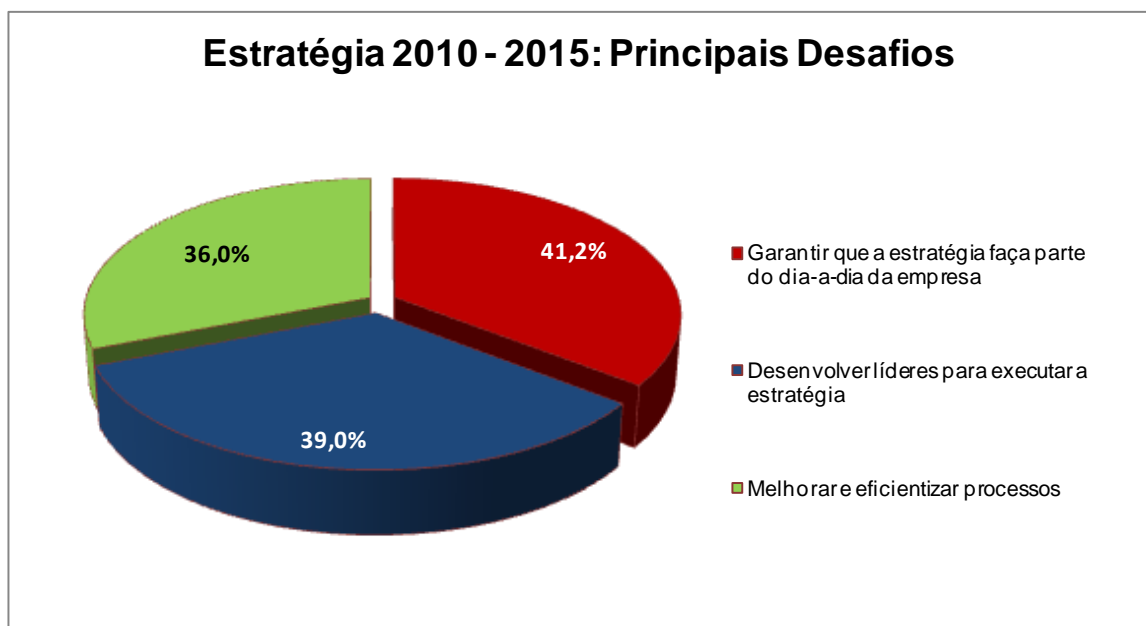
Fonte: Adaptado da pesquisa HSM (2009).

<sup>11</sup> Camada de Pré-sal: é uma camada de petróleo localizada em grandes profundidades, sob águas oceânicas, abaixo de uma espessa camada de sal. (<http://revistaescola.abril.com.br/geografia/fundamentos/camada-pre-sal-474623.shtml>).

<sup>12</sup> G-20: foi criado em 1999, ao final de uma década marcada por turbulências na economia (na Ásia, no México e na Rússia). Além de resposta a essas crises, a formação do grupo foi uma forma de os países ricos reconhecerem o peso dos emergentes, que se mostraram capazes de ameaçar os mercados com suas instabilidades. As nações que compõem este grupo são: Alemanha, Canadá, Estados Unidos, França, Itália, Japão, Reino Unido, Rússia, Brasil, Argentina, México, China, Índia, Austrália, Indonésia, Arábia Saudita, África do Sul, Coreia do Sul, Turquia e União Européia. (<http://veja.abril.com.br/perguntas-respostas/g20.shtml>).

Verifica-se na Figura 18, como destaque de prioridades estratégicas o aumento da rentabilidade das respectivas empresas (70,3%), cujo foco está em concentrar esforços nos mercados e negócios existentes (45,8%) e ganhar *market share*<sup>13</sup> (36,1%). Desse modo, é perceptível que os executivos estão direcionados em expandir mercado dentro do segmento em que atuam, com intuito de aumentar a rentabilidade e sustentabilidade da empresa.

Quanto aos desafios estratégicos para as organizações apresenta-se na Figura 19, os resultados auferidos na pesquisa.



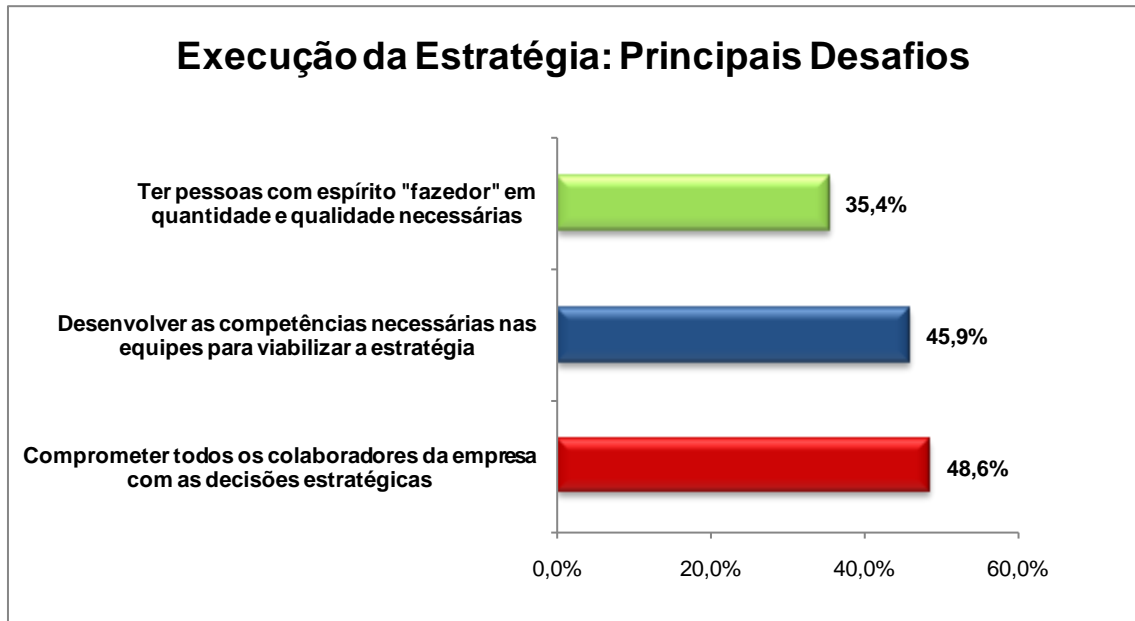
**Figura 19: Estratégia 2010 – 2015: Principais Desafios**

Fonte: Adaptado da pesquisa HSM (2009).

É perceptível na Figura 19 que os fatores que se sobressaem são: garantir que a estratégia faça parte do cotidiano da empresa (41,2%); desenvolver líderes para executarem as estratégias (39%) e; melhorar a eficientizar os processos (36%). Portanto, identifica-se como as pessoas são importantes na consecução da estratégia, assim como a necessidade de alinhar as metas individuais as organizacionais é essencial as empresas.

Em relação à execução da estratégia, os principais desafios elencados pelos CEOs, estão evidenciados na Figura 20.

<sup>13</sup> *Market Share*: na tradução literal do inglês significa “quota de mercado”, essa metodologia define a participação no mercado de determinada empresa, serviço ou produto em seu segmento, ou outras palavras, significa a fatia de mercado dominada pela organização.

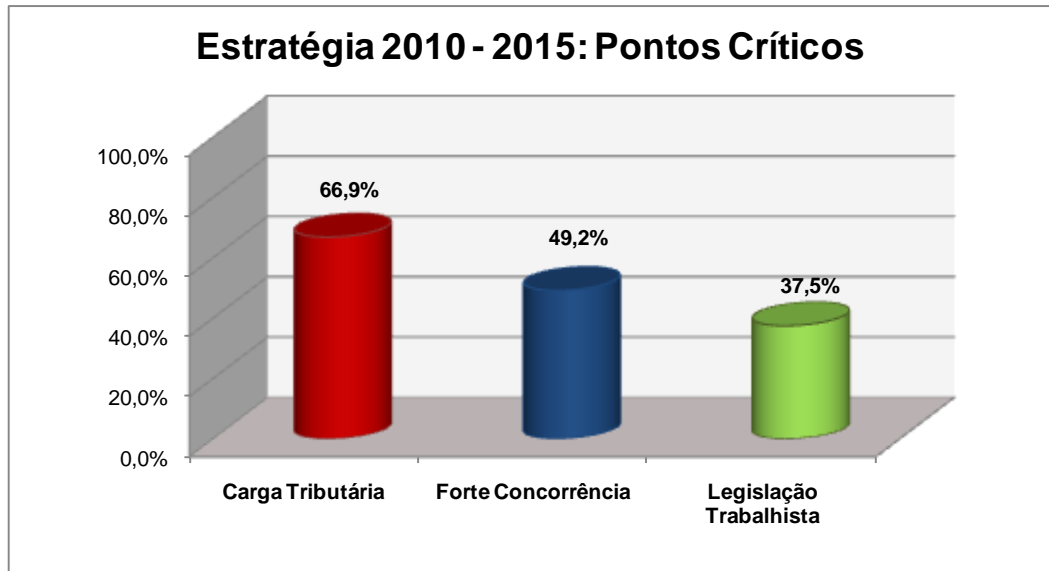


**Figura 20: Execução da Estratégia - Principais Desafios**

Fonte: Adaptado da pesquisa HSM (2009).

Observa-se na Figura 20 que os executivos enxergam como fatores desafiadores na execução estratégica: comprometer todos os colaboradores da empresa com as decisões estratégicas (48,6%), desenvolver as competências necessárias nas equipes para viabilizar a execução (45,9%) e dispor de pessoas com espírito "fazedor" em quantidade e qualidade necessárias (35,4%). Novamente, identifica-se como é importante a gestão de pessoas nas organizações, isso porque o mercado está carente de profissionais com conhecimentos, habilidades e atitudes que se comprometam com a consecução dos objetivos organizacionais. Portanto, cabe aos gestores promover um processo eficaz de recrutamento e seleção, capacitação e análise do perfil dos funcionários objetivando colocar as pessoas certas a desempenharem as atividades para quais tenham aptidões.

Dado ao fator de que muitas empresas falham na execução da estratégia, a pesquisa apresenta os pontos críticos para a implementação de uma estratégia de sucesso, conforme será exposto na Figura 21.

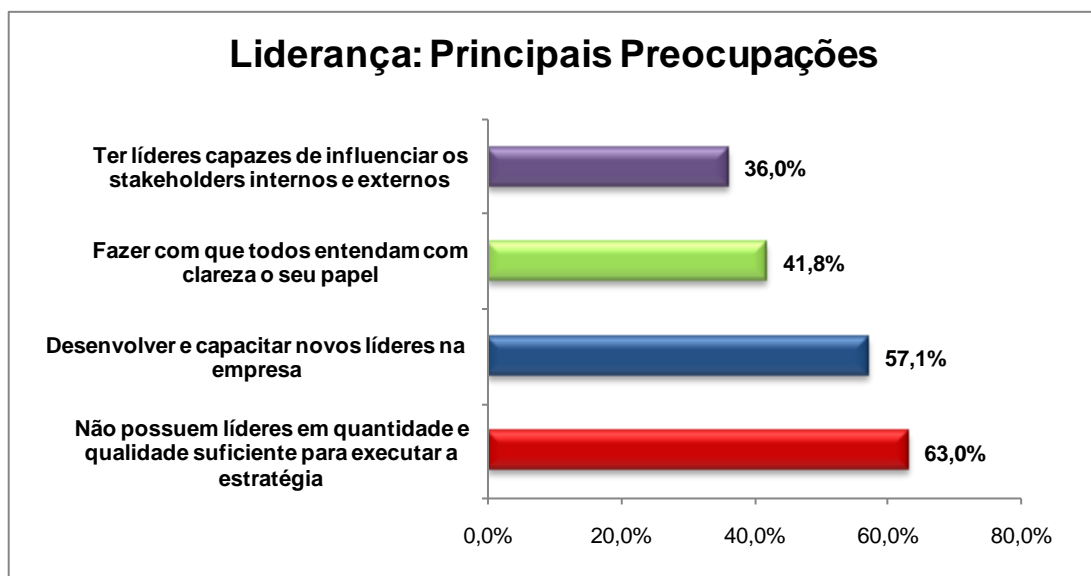


**Figura 21: Estratégia 2010 – 2015: Pontos Críticos**

Fonte: Adaptado da pesquisa HSM (2009).

Identifica-se na Figura 21 que estes pontos resumem-se em três fatores principais, quais sejam: alta carga tributária brasileira (66,9%), forte concorrência (nacional e internacional – 49,2%) e a legislação trabalhista (37,5%). Contudo, perante as adversidades expostas, para neutralizar tais fatores, as empresas precisam ter foco na execução de suas estratégias, determinação e perseverança. Além disso, é necessário aplicar paixão, inovação e agilidade aos seus produtos e serviços, de forma a promover, inteiramente, a satisfação dos clientes.

Dentre as preocupações que assombram os executivos pesquisados, uma delas é a questão liderança, como observa-se na Figura 22.

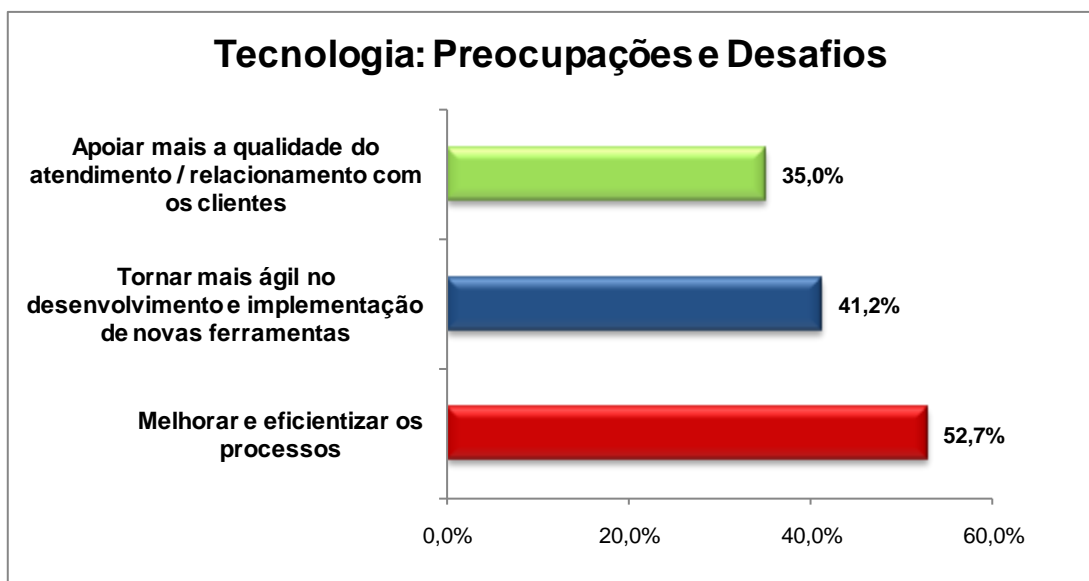


**Figura 22: Liderança - Principais Preocupações**

Fonte: Adaptado da pesquisa HSM (2009).

Salienta-se na Figura 22 que os gestores necessitam de líderes influentes, para isso é necessário desenvolver e capacitar novos profissionais, isso porque 63% dos respondentes, afirmam não possuir líderes em quantidade e qualidade suficientes para executar as estratégias. Acrescenta-se ainda que as organizações precisam de líderes capazes de influenciar os *stakeholders*, além de auxiliar aos gestores a fazer com que todos entendam com clareza o seu papel na empresa.

No que se refere à questão tecnologia os dados obtidos na pesquisa podem ser visualizados na Figura 23.



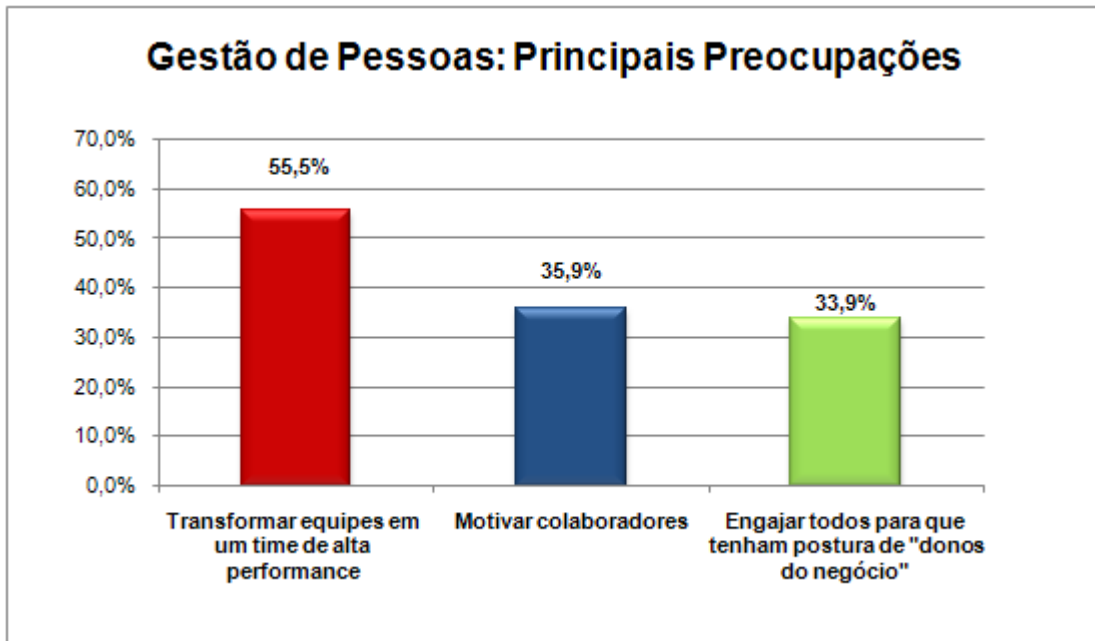
**Figura 23: Tecnologia - Preocupações e Desafios**

Fonte: Adaptado da pesquisa HSM (2009).

Conforme a Figura 23, a principal preocupação dos executivos é em melhorar e eficientizar os processos (52,7%), isso porque as empresas precisam de maior agilidade no desenvolvimento e implementação de novas ferramentas, as quais possibilitem atingir a eficácia dos processos. Neste momento, ênfase também a qualidade do atendimento e relacionamento com os clientes, afinal, estes são os responsáveis por garantir a continuidade do negócio, portanto, é necessário otimizar os canais de comunicação e tecnologias que proporcionem maior interação e satisfação do cliente.

Um ponto a ser observado em relação às inovações tecnológicas é que estas podem ser um forte aliado a gestão, se aplicadas de forma eficaz e tempestiva, caso contrário, tornam-se um fator de desvantagem competitiva.

Percebe-se que diante dos assuntos pautados nesta pesquisa basicamente todos envolvem pessoas, portanto, uma das inquietações dos pesquisados é em relação às principais preocupações da gestão de pessoas, como observa-se na Figura 24.

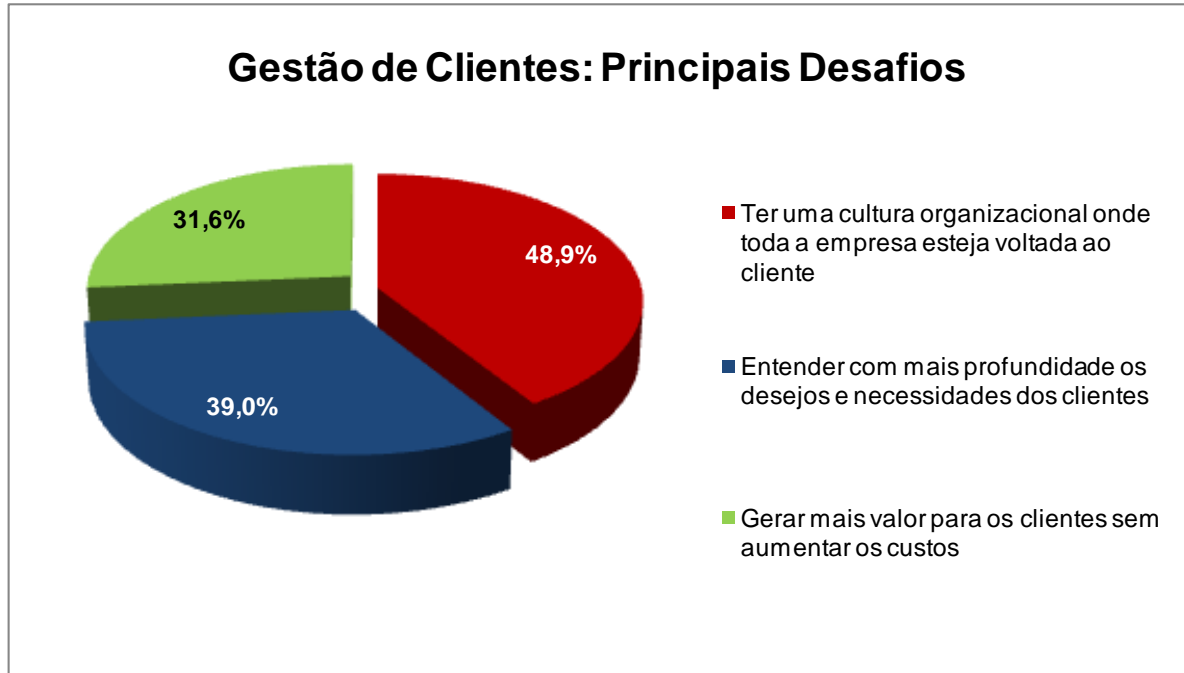


**Figura 24: Gestão de Pessoas - Preocupações**

Fonte: Adaptado da pesquisa HSM (2009).

Na Figura 24 os respondentes defendem que é necessário transformar as equipes em um time de alta performance (55,5%), mantendo-os motivados e engajando-os para que tenham postura de “donos do negócio”. Em outras palavras, os profissionais precisam ter como seus os objetivos da empresa, precisam se sentir parte dela e atuar de maneira proativa, empreendedora e visionária. Cabe ressaltar que é fundamental que a equipe esteja motivada e alinhada com a estratégia para que sua execução seja eficaz.

Nesse panorama de gestão de pessoas, é importante lembrar que os clientes também estão inclusos, afinal são peça essencial do fluxo empresarial. Neste sentido, os principais desafios aos gestores quanto à gestão de clientes serão evidenciados na Figura 25.

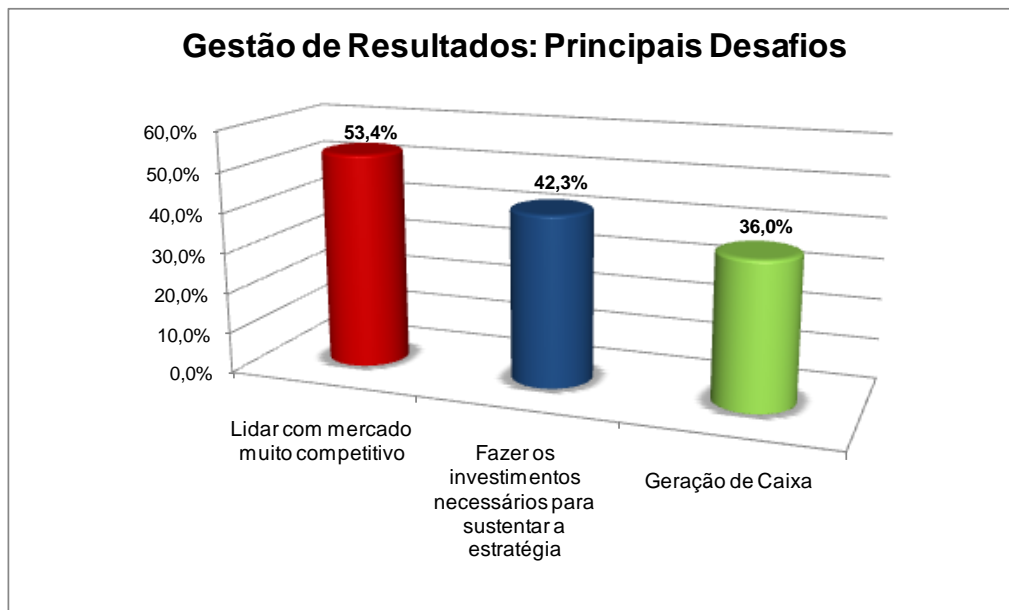


**Figura 25: Gestão de Clientes - Principais Desafios**

Fonte: Adaptado da pesquisa HSM (2009).

Como verifica-se na Figura 25, a gestão de clientes precisa de cuidados específicos em três níveis distintos, quais sejam: adaptar a cultura organizacional de forma que toda a empresa esteja voltada ao cliente (48,9%), entender profundamente os desejos e necessidades destes (39%) e gerar mais valor a eles sem aumentar os custos (31,6%). Ou seja, o cliente deve estar em primeiro lugar na empresa, já que todos os produtos e serviços são desenvolvidos com intuito de satisfazê-lo e buscar sua fidelidade.

Constata-se que todos os assuntos mencionados têm um objetivo primordial para a organização, que é a obtenção de resultados. Para tanto, os pesquisados evidenciam os principais desafios encontrados na obtenção de resultados estão dispostos na Figura 26 demonstrada na sequência do texto.

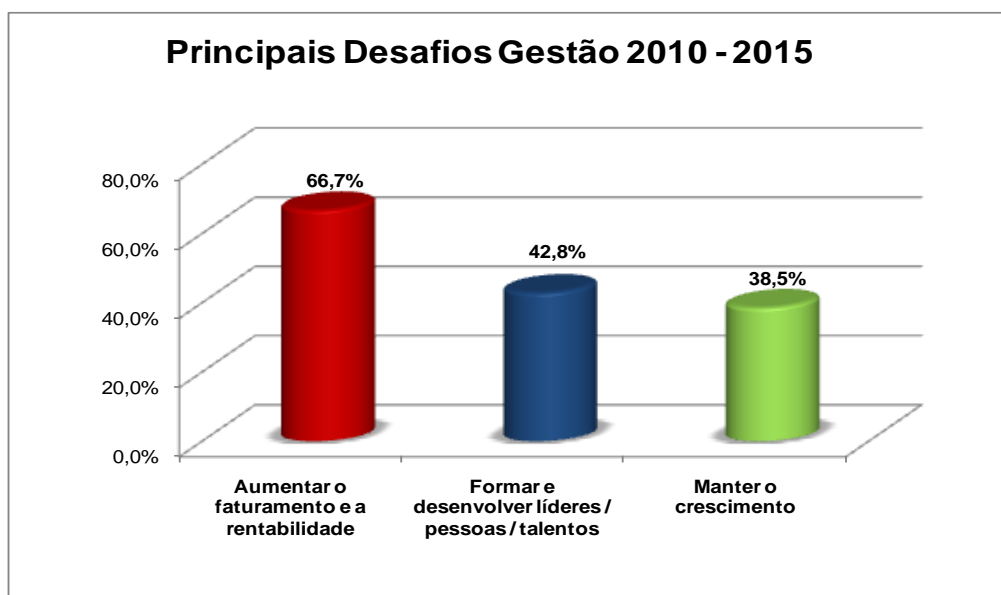


**Figura 26: Gestão de Resultados - Principais Desafios**

Fonte: Adaptado da pesquisa HSM (2009).

Observa-se na Figura 26 que os pontos que se destacaram foram à capacidade empresarial de atuar em um mercado altamente competitivo (53,4%), cercado de fortes concorrências, sendo que é necessário realizar os investimentos necessários para sustentar suas estratégias (42,3%) e manter a geração de caixa (36%), no mínimo instável para sustentar as atividades e os investimentos necessários.

Em síntese, os respondentes elegem como principais desafios para a gestão no período de 2010 a 2015, como observa-se na Figura 27.



**Figura 27: Principais Desafios de Gestão 2010 - 2015**

Fonte: Adaptado da pesquisa HSM (2009).

Evidencia-se diante do cenário abordado, que os desafios de gestão para os próximos anos, de acordo com CEOs, conforme pode ser observado na Figura 27, resumem-se em três pontos principais, quais sejam: aumentar o faturamento e a rentabilidade da empresa (66,7%); manter seu crescimento (42,8%) e; formar e desenvolver líderes, pessoas e talentos (38,5%).

### **3 ESTUDO DE CASO**

Neste momento, serão apresentados os dados da organização objeto de estudo, onde será realizada uma correlação entre o referencial teórico abordado e a prática empresarial. O propósito deste estudo de caso é comprovar a aplicabilidade das ferramentas gerenciais mensuradas pela controladoria, bem como a importância desta área no apoio ao processo de gestão. Desse modo, para validar tal estudo, realizou-se uma entrevista com o Diretor Superintendente da organização pesquisada, cujo intuito é identificar a sua percepção sobre tais diretrizes.

Na sequência, será realizada uma análise entre a situação da empresa em estudo diante dos principais desafios estratégicos e prioridades de gestão evidenciados no relato da Pesquisa HSM (2009) publicada em 2011, isso com a finalidade de identificar como a La Moda está quanto ao cenário previsto para os próximos anos.

#### **3.1 Caracterização da Empresa**

A Indústria e Comércio de Confecções La Moda Ltda iniciou suas atividades em setembro de 1986, uma organização familiar que atua no ramo de confecções, localizada no município de Nova Veneza – SC. Precisamente, a empresa trabalha com a confecção e comercialização de roupas e acessórios para o público feminino, sendo reconhecida pela marca Lança Perfume.

Anualmente, são desenvolvidas quatro coleções: Verão, Alto Verão, Inverno I e Inverno II. Destaca-se que cada uma dessas coleções contempla, em média, um mix de 550 modelos, o que totaliza aproximadamente 2.200 peças diferenciadas no ano. Infere-se que a criatividade, inovação e estilo aplicados aos produtos é um dos diferenciais competitivos que alavanca o sucesso da organização, a qual atende praticamente 95% do território nacional.

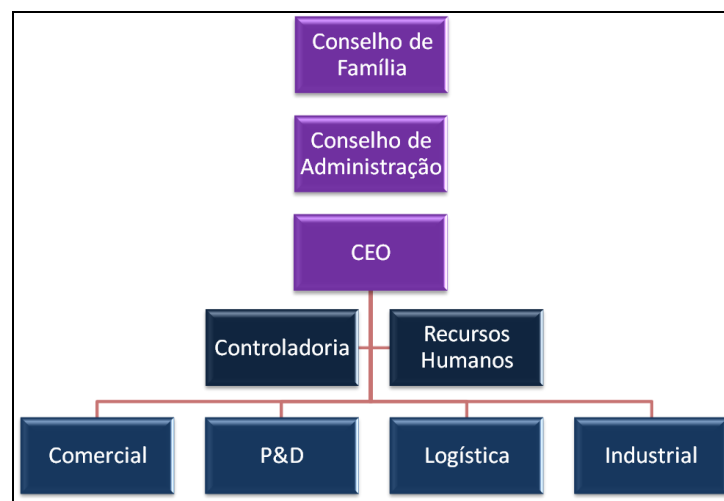
Quanto à capacidade produtiva, atualmente é de 500 mil peças por ano. Para isso, dispõe de aproximadamente 350 colaboradores diretos, além dos empregos indiretos que gera com a terceirização de seus produtos. Internamente,

produz-se apenas a peça piloto<sup>14</sup>, pois a produção em série é realizada externamente. Dessa maneira, para suprir a produção são contratados serviços de facção, bordado, lavanderia e estamparia, contudo, quanto ao acabamento dos produtos a linha de malha é realizada na própria organização, isso objetivando ter-se um maior controle sobre a qualidade dos produtos, já o jeans é terceirizado.

Em relação às vendas, destaca-se que existe a divisão em três canais: monomarcas, multimarcas e *e-commerce*<sup>15</sup>. O primeiro é representado pela comercialização dos produtos nas lojas próprias, localizadas em Nova Veneza, Balneário Camboriú e Santana do Livramento – RS. O segundo é realizado por representantes comerciais, que atendem regiões nacionais específicas. Por sua vez, o terceiro é uma modalidade específica para atender lojistas, que já são clientes da empresa por meio do comércio eletrônico, contudo destaca-se que este canal não está disponível para o consumidor final.

Com intuito de atingir um patamar ousado de vendas diante do portfólio diversificado de produtos e mercado competitivo, a organização aposta significativamente em *marketing*. Considera-se que esses investimentos são um dos fatores que proporcionam o crescente reconhecimento da marca no cenário nacional.

No que tange à estrutura hierárquica da empresa, de forma sintética, será apresentado na Figura 28.



**Figura 28: Organograma da Empresa Analisada**

Fonte: Elaborado pela Autora.

<sup>14</sup> Peça Piloto: é o protótipo de uma peça que será reproduzida em série. A partir desta peça elabora-se a ficha técnica (descritivo das matérias-primas necessárias) junto a uma sequência operacional que serão necessários para realizar o processo de produção.

<sup>15</sup> *E-commerce*: Comércio Eletrônico.

Verifica-se na Figura 28 que, em nível hierárquico, a controladoria, assim como a área de recursos humanos, atuam como órgãos de apoio ao Diretor Superintendente, ao Conselho Administrativo<sup>16</sup> e de Família, enquanto a estrutura empresarial divide-se em centros de responsabilidades distintos, cada qual com seu foco específico: Comercial, Pesquisa e Desenvolvimento (P & D), Logística e Industrial.

É perceptível que para a empresa pesquisada, assim como qualquer outra organização, um suporte informacional preciso e tempestivo é essencial para o crescimento organizacional. Isso devido o meio empresarial estar a cada dia mais seletivo e disputado, dessa forma os gestores precisam dispor de dados atualizados para garantir sua competitividade e sustentabilidade.

Diante desta necessidade informacional, a La Moda passou a utilizar-se das ferramentas gerenciais, na seguinte ordem cronológica: em 2006 começou a utilizar orçamento empresarial anual; em 2008 implantou o planejamento estratégico e; a partir de 2010 a ferramenta BSC entrou em vigor.

### **3.1.1 Planejamento Estratégico**

O primeiro planejamento estratégico foi desenvolvido com abrangência de cinco anos, que corresponde ao período de 2008 – 2013. A elaboração foi realizada pela cúpula administrativa, com a coordenação de um dos Conselheiros Administrativo, o qual presta assessoria para a empresa. Nesta etapa, foram elencados os caminhos a serem percorridos nos anos subsequentes para atingir a missão e visão estratégica da organização.

A partir desta delimitação, surgiu a necessidade de acompanhar e revisar os planos anualmente. No entanto, como a empresa preza pela gestão participativa, além dos integrantes que implantaram a ferramenta, outros profissionais, por atuarem em funções táticas e estratégicas dentro de cada setor, foram convidados a participarem desta equipe, que totalizou aproximadamente 35 profissionais envolvidos neste processo. Normalmente, esta revisão anual acontece em meados

---

<sup>16</sup> Conselho Administrativo: é formado pelos sócios e dois consultores externos.

do mês de setembro, antes do desenvolvimento das projeções orçamentária para o ano seguinte, afim de que todos os planos possam ser alinhados.

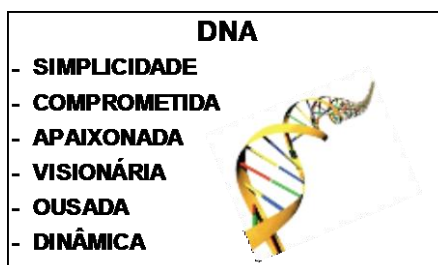
O planejamento estratégico é a metodologia que abrange as expectativas previstas pelo Conselho de Família e Administração. Nesta ferramenta, são descritas as metas, objetivos e estratégias a curto e longo prazos, bem como a data prevista de execução das mesmas, desta forma, é possível realizar a manutenção da organização com intuito de atingir sua sustentabilidade.

No decorrer deste trabalho, será apresentada, de maneira sintética, a estrutura atual do planejamento estratégico que baliza o processo decisório da La Moda. No entanto, cabe ressaltar que, como essa metodologia é uma ferramenta gerencial, que trata especificadamente das estratégias de negócios, algumas informações não poderão ser divulgadas.

Destaca-se na sequência a estrutura desta sistemática:

1. Mapa Estratégico: conforme modelo apresentado na página 72, também o mapa da empresa pesquisada é exposto de forma ilustrativa, atrelando dentro das quatro perspectivas (Financeira, Clientes, Processos Internos e Aprendizado e Crescimento) as estratégias que possibilitarão a empresa cumprir sua missão e visão estratégica.
2. Missão: a empresa atua com o propósito de “Despertar emoções e desejos, vestindo as pessoas com produtos criativos e inovadores.”  
Percebe-se aqui a delimitação da razão de existir, bem como seu campo de atuação.
3. Visão: a meta da La Moda é “Ser uma empresa de alta rentabilidade, referencial e expressiva no segmento nacional da moda até 2013, criando valores e comercializando produtos competitivos e inovadores.”  
Constata-se na visão estratégica o que a empresa quer ser, até quando e de que forma atingirá este objetivo.
4. Princípios: são as crenças e valores que norteiam os negócios do empreendimento. Dessa forma, destacam-se os valores da empresa objeto de estudo:
  1. Satisfazer os clientes;
  2. Agir com transparência e foco nos resultados;
  3. Gestão participativa e comprometida com o planejamento estratégico;

4. Reter o conhecimento, valorizando o comprometimento dos funcionários;
  5. Promover o bem-estar e a capacitação humana dos funcionários;
  6. Agir com ética no relacionamento com funcionários, fornecedores e clientes;
  7. Buscar comunicação eficaz com os públicos-alvo;
  8. Buscar melhoria contínua dos processos e da qualidade;
  9. Agir com responsabilidade social e ambiental;
  10. Zelar pela imagem da empresa e colaboradores.
5. Análise do Ambiente Interno: com base na análise SWOT, neste momento são evidenciados os pontos fortes e fracos, que afetam o desempenho da organização. Ressalta-se que devido os itens elencados nesta análise serem informações peculiares da empresa, serão apenas elencados os pontos visíveis ao meio externo. Assim podem-se exemplificar como pontos fortes os produtos, que são criativos e inovadores e a agressividade em *marketing*, já como pontos fracos destaque para a falta de mão de obra qualificada no mercado.
6. Análise do Ambiente Externo: também segue o princípio da análise SWOT, porém tem como foco o meio externo, no qual se identifica as oportunidades e ameaças de mercado. Como exemplo de oportunidade tem-se a construção da nova fábrica que ficará localizada em pólo têxtil industrial, por sua vez como ameaça, cita-se a alta carga tributária brasileira.
7. DNA da empresa: como a própria sigla sugere, a função de elencar o DNA da empresa é repassar o patrimônio genético aos descendentes, ou seja, coordenar as atividades, dentro da mesma percepção dos sócios. Desse modo, o DNA da empresa tem a seguinte composição, exposta na Figura 29:



**Figura 29: DNA empresa**  
Fonte: Elaborado pela Autora.

Diante dessa representação gráfica, percebe-se que a empresa preza pela simplicidade e comprometimento da equipe, é apaixonada pelo que faz e

dissemina essa percepção no âmbito empresarial. Atua no mercado de forma ousada, dinâmica e visionária. Portanto, é importante destacar que essa definição tem por intuito manter essa mesma filosofia de trabalho na perpetuação do negócio.

- 8. Participantes do Planejamento Estratégico:** no decorrer do planejamento está disposta a foto com os integrantes que participaram da elaboração de tal ferramenta, destaca-se que essa informação serve, apenas, para registrar a história.
- 9. Projetos Estratégicos e Planos de Ação:** aqui se estabelecem as estratégias de negócio, assim como os planos de ação pertinentes a cada setor, para consecução do objetivo principal da instituição.

Os planos são separados por áreas, conforme expostas no organograma (Figura 28), dessa forma, cada qual delimita suas estratégias que possibilitarão alcançar a intenção estratégica da empresa. A seguir, no Quadro 15, expõe-se a estrutura do plano de ação utilizado na organização.

PLANO DE AÇÃO				
Área	COMERCIAL			
Objetivo	COMERCIALIZAR 100.000 PEÇAS			
Projeto Estratégico	AUMENTAR CANAL DE VENDAS			
Estratégia nº 01	EXPANSÃO DA REDE MONOMARCAS			
Responsável	JOÃO	Setor	PROJETOS	
Início Previsto		Término Previsto		
1/6/2011		31/12/2011		
Ação	Responsável	Até	Como?	Custo
Abrir uma filial em São Paulo	João	31/dez	Realizar estudo da viabilidade e retorno do investimento	R\$ 1.000

**Quadro 15: Modelo de Plano de Ação**

Fonte: Adaptado da empresa pesquisa.

Constata-se no Quadro 15, que na organização, os planos são separados por área de atuação, onde se estabelece a estratégia e o responsável pelo acompanhamento e execução da mesma. Portanto, para cada estratégia traçada, são elencadas as ações necessárias para sua efetivação, o responsável, que pode ou não ser o mesmo da estratégia, delimita-se até quando será concluída, como será realizada, bem como a mensuração dos custos para sua consecução.

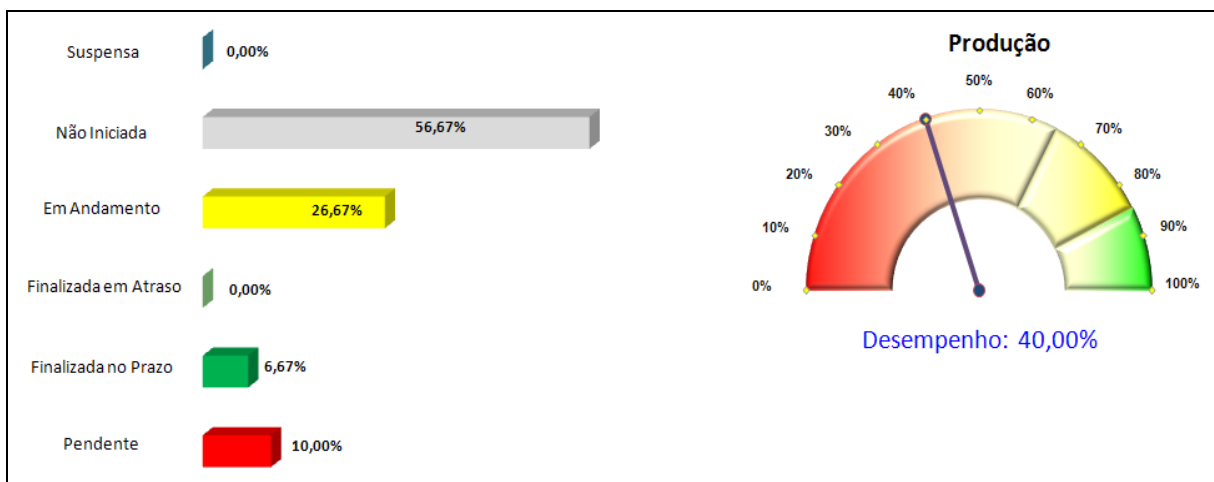
É importante a mensuração dos valores, para analisar o custo e benefício de cada ação, lembrando que para ser viável a ação deverá ter maiores benefícios

do que seu custo de implantação, caso contrário cabe realizar um estudo preciso para verificar a real necessidade da mesma.

No que tange ao acompanhamento da execução das ações descritas no planejamento estratégico, tal atividade é realizada pela área de controladoria. Dessa forma, cada uma das ações é classificada em um dos seis status definidos pela empresa:

- Finalizado no prazo: ações realizadas no prazo previsto;
- Pendente: não realizada em tempo hábil (sempre que passar do prazo considera-se pendente, independentemente de estar ou não em andamento);
- Finalizado em atraso: realizado, porém fora do prazo previsto;
- Em andamento: ação que já está em processo, porém cujo prazo ainda não venceu;
- Não iniciada: ação não iniciada (parada) cujo prazo ainda não venceu;
- Suspensa: ação postergada por prazo indeterminado.

A partir destes status são elaborados gráficos que demonstram a situação de cada área quanto à execução de seus planos, os quais são apresentados aos gestores e Conselho Administrativo mensalmente no relatório de informações gerenciais. Na sequência, na Figura 30, será apresentado um exemplo fictício de acompanhamento da execução das ações da área de produção.



**Figura 30: Gráficos de Acompanhamento das Ações**

Fonte: Empresa Pesquisada.

Observa-se, na Figura exposta que neste caso hipotético, o desempenho da execução do plano de ações do setor produtivo está em 40%. Isso é reflexo de muitas ações ainda não terem iniciado, parcela significativa está em andamento e poucas concluídas, 56,67%, 26,67%, 6,67% respectivamente. Cabe comentar que, diante da análise da execução das atividades, cada área será cobrada pela finalização dos planos com os quais se comprometeu no processo de planejamento.

Inferese que essa ferramenta gerencial detalha os planos para o período de curto prazo, preocupa-se com a reformulação e aperfeiçoamento das projeções a médio e, ao longo prazo, busca reconhecer e incorporar as variações não projetadas que decorrem no ambiente em que a organização está inserida.

### **3.1.2 *Balanced Scorecard***

Como visto anteriormente, a metodologia oriunda do BSC, o mapa estratégico, é o item de abertura do planejamento estratégico da La Moda. Isso significa que, durante a elaboração ou revisão do planejamento, o mapa estratégico, é atualizado em paralelo, atrelando essas duas metodologias. Inferese que por meio de tal ferramenta é possível identificar de forma precisa a função de cada estratégia dentro das quatro perspectivas, fundamentadas pelo BSC.

Quanto à responsabilidade de manutenção do mapa estratégico fica a cargo da controladoria, a qual busca alinhar e traduzir as estratégias definidas pela empresa, de forma a facilitar a compreensão tática e demonstrar a interdependência existente no âmbito organizacional.

Em relação ao controle e execução da estratégia elencaram-se vários indicadores dentro de cada perspectiva, os quais possibilitam mensurar se as estratégias realmente estão trazendo resultados positivos para a organização. Observa-se que a mensuração destes indicadores também está atrelada as atividades do setor de controladoria.

### 3.1.3 Sistema Orçamentário

A projeção orçamentária é realizada anualmente, logo após a revisão do planejamento estratégico, isso porque este mecanismo possibilita a projeção e controle das estratégias traçadas. Resumidamente, trata-se da visualização numérica daquilo que se espera alcançar em termos de resultados por meio das estratégias definidas no processo de planejamento.

É importante destacar que na La Moda a controladoria é a área responsável pela elaboração e controle das peças orçamentárias, no entanto todos os gestores são envolvidos neste processo no que tange a projeção de sua área de atuação.

O primeiro passo da controladoria ao iniciar as projeções orçamentárias é realizar uma minuciosa análise mercadológica e de tendências, isso com intuito de verificar as variáveis externas que possam vir a afetar o desempenho da organização, tanto dos fatores positivos, quanto dos negativos.

Assim que findada a análise de mercado, parte-se para elaboração das premissas, as quais servem de alicerce para a projeção orçamentária, visto que nela estão descritas todas as informações sobre o planejamento do período. Segue abaixo, no Quadro 16, a sequência das premissas elaboradas na empresa objeto de estudo em cada plano.

PREMISSAS	
<b>I PLANO DE VENDAS</b>	
<b>Vendas:</b> determina-se o quanto se prospecta faturar no ano	Informações quantitativas Quantidade de peças vendidas
<b>Devoluções:</b> delimita-se o percentual considerado como aceitável ou ideal para a empresa	Percentual sobre faturamento
<b>Linhas de produtos e coleção:</b> separa-se os produtos por linha (malha, jeans, mercadoria para revenda) e por coleção (Verão, Alto Verão, Inverno I e Inverno II) as quantidades vendidas	Percentual de venda para cada linha de produto em cada coleção
<b>Preço médio de vendas:</b> prospecta-se o preço médio de vendas que será praticado no ano	Preço médio por linha de produto e coleção
<b>Sazonalidade:</b> determina-se a instabilidade entre oferta e demanda nos períodos do ano	Percentual de representatividade das vendas em cada mês do ano
<b>II PLANO DE PRODUÇÃO</b>	
<b>Produção:</b> o embasamento para definir a quantidade necessária de produção origina-se do plano de vendas por linha de produto e por coleção	Quantidade de peças produzidas
<b>Terceirização:</b> estipula-se os preços que serão praticados para contratação dos serviços terceirizados, isso com base no tempo de produção da peça piloto	Preço médio de terceirização
<b>Segunda Qualidade:</b> determina-se o índice aceitável de peças com defeito	Percentual sobre produção

Continua...

## Conclusão

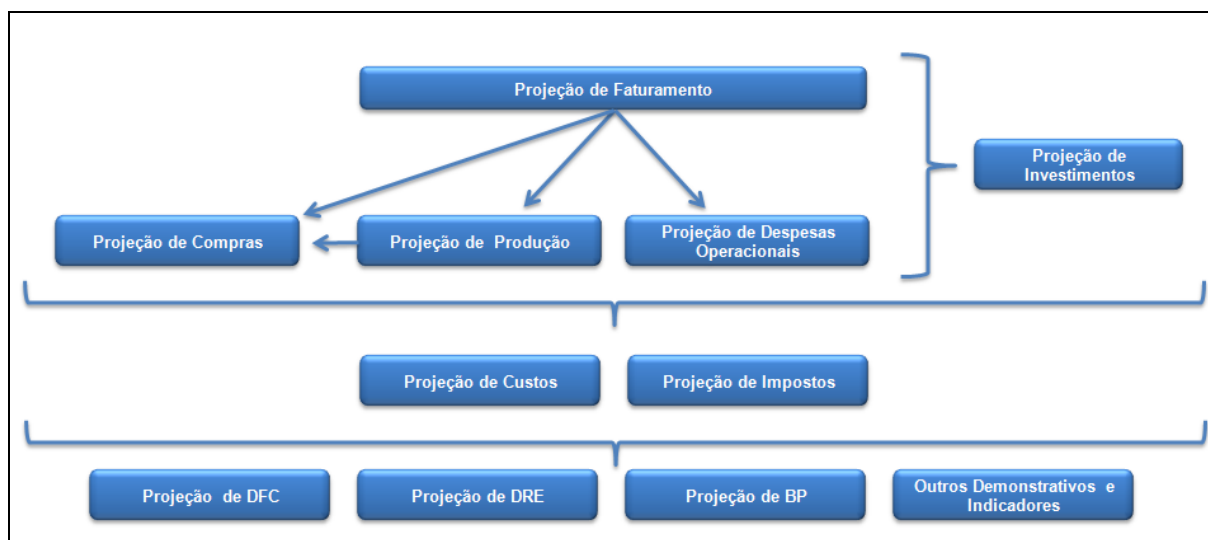
III COMPRAS	
<b>Compras Matéria Prima:</b> utiliza-se como base a representatividade da matéria prima em dois grupos distintos, tecidos e aviamentos, em relação a sua proporção ao preço de venda	Proporção média de compras
<b>Mercadoria para Revenda:</b> projetada com base na necessidade de vendas. Neste caso, tem-se os seguintes grupos: <i>Bijoux, Tricot, Lingerie</i> , Bolsas e Cintos	Quantidade de peças a serem compradas
<b>Origem das compras:</b> identificar qual o percentual de compras de dentro e fora de SC, para fins tributários	Percentual de compras por estado
IV PLANO DE CUSTOS	
<b>Sistema de Custeio:</b> calcula-se o custo médio dos produtos, separados por linha de produto e coleção (método absorção). Considera-se como custos os gastos com Matéria Prima, Terceirizações, Mão de obra direta da produção, Depreciação, Mão de obra indireta de P & D e Gastos Diversos (Produção e P & D)	Preço custo médio por produto
V PLANO DE DESPESAS OPERACIONAIS	
<b>Despesas Variáveis:</b> proporcionais ao faturamento. Cita-se as principais despesas variáveis: comissões, despesas bancárias e fretes	Valor das despesas variáveis
<b>Despesas Fixas:</b> orçadas pelos gestores de cada área, utiliza-se como base o histórico da despesa, ponderadas pela inflação de mercado	Valor das despesas fixas
<b>Folha de Pagamento:</b> considera-se o aumento geral resultante da convenção coletiva (dissídio), além de cada gestor projetar aumentos diferenciados para alguns funcionários em caráter de valorização	Valor das despesas com pessoal e respectivos encargos
<b>Marketing:</b> defini-se percentual ideal com base no faturamento	Valor das despesas de marketing
VI PLANO DE INVESTIMENTOS	
<b>Investimentos:</b> projeta-se com base na necessidade aumento da estrutura física	Valor dos investimentos
VII PREMISSAS TRIBUTÁRIAS	
<b>Regime de Tributação (Matriz e Lojas):</b> realiza-se simulações para fins de verificação da enquadração de regime tributário	Percentual de tributação
<b>Vendas:</b> determina-se a projeção de vendas por estado	Percentual de vendas por estado
<b>Compras:</b> conforme definido no plano de compras utiliza-se o percentual de compras por estado	Percentual de compras por estado
VIII PREMISSAS DE FLUXO DE CAIXA	
<b>Recebimentos:</b> projeta-se com base nos prazos médios praticados	Percentual de recebimento mensal
<b>Inadimplência:</b> identifica-se o percentual aceitável de inadimplência, bem como projeta-se o índice de pontualidade	Percentual de inadimplência e pontualidade
<b>Pagamentos de Compras de MP:</b> projeta-se com base nos prazos médios praticados	Percentual de pagamento mensal
<b>Dividendos:</b> prospecta a distribuição de dividendos	Valor de dividendos a distribuir
<b>Despesas Operacionais:</b> para fins de caixa considera-se que as despesas operacionais são pagas no mês subsequente a sua realização	Valor de despesas operacionais
<b>Aplicações:</b> analisa-se o saldo de caixa disponível e considera-se previsão de aplicação	Valor das aplicações

**Quadro 16: Premissas Orçamentárias**

Fonte: Elaborado pela Autora.

Percebe-se no Quadro 16 que nas premissas orçamentárias são elencadas a base para toda a projeção orçamentária. Portanto, depois de delimitadas, iniciam-se as etapas de elaboração efetiva do orçamento.

Em relação às etapas de elaboração, a sequência utilizada pela empresa está exposta na Figura 31.



**Figura 31: Etapas de Elaboração das Projeções Orçamentárias**

Fonte: Elaborado pela Autora.

Na Figura 31, expõe-se a estrutura utilizada para realização das peças orçamentárias, percebe-se que o primeiro plano a ser desenvolvido é o de faturamento e a finalização ocorre com a elaboração dos demonstrativos contábeis e financeiros. Assim que concluída a projeção orçamentária, elabora-se um relatório com todas as projeções e demonstrativos, a qual é encaminhada ao Conselho Administrativo para aprovação do orçamento que estará vigente para o exercício seguinte.

No que se refere ao acompanhamento orçamentário, à periodicidade de elaboração é mensal. No que tange a coleta de dados, registro e processamento para transformá-los em informação, a empresa possui dois softwares específicos: Domínio Sistemas e Sistema Maximum. O primeiro tem foco contábil, no qual são emitidos os dados referentes a tributos, despesas com pessoal, depreciação e outras, além de gerar demonstrativos, como Balanço Patrimonial e Demonstração do Resultado do Exercício. O segundo caracteriza-se como um sistema ERP<sup>17</sup>, o qual aglutina dados sobre o desempenho industrial, comercial, compras e financeiro.

<sup>17</sup> Sistema ERP: *Enterprise Resources Planning* (Tradução: Planejamento de Recursos Empresariais), essa denominação é utilizada para os sistemas integrados de gestão empresarial. (Padoveze, 2003)

Todos os dados coletados dos softwares Domínio e Maximum, para acompanhamento orçamentário são armazenados por meio de planilhas eletrônicas em Excel. Estas planilhas contemplam comparativos, que evidenciam as variações entre orçado e realizado em cada nível de operações da instituição.

Desse modo, o setor de controladoria tem como obrigação, mensalmente, até o quinto dia útil realizar o fechamento do orçamento referente ao mês anterior, o qual servirá de base para elaboração do relatório de informações gerenciais.

### **3.1.4 Relatório de Informações Gerenciais**

O relatório de informações gerenciais contempla basicamente todas as informações referentes ao desempenho operacional, econômico e financeiro da empresa pesquisada. Entretanto, por se tratar de um documento estritamente voltado a gestão empresarial, essa metodologia não será apresentada na íntegra, apenas serão comentados alguns dos dados que o compõem.

Neste contexto, na abertura do relatório tem-se um comparativo denominado de sumário geral, onde são apresentadas as informações consideradas como principais nos âmbitos econômico, financeiro e operacional, como observa-se no Quadro abaixo.

**SUMÁRIO GERAL**  
**JUNHO 2011**

RESULTADO ECONÔMICO	2011				ANO ANT	ACUMULADO			
	MÊS ANT REAL	MÊS REAL	MÊS ORÇ	A.H ORÇ X REAL	REAL	REAL	A.H 2010 x 2011	ORÇ	A.H ORÇ X
RECETA BRUTA TOTAL				0,0%			0,0%		0,0%
C. P. V.				0,0%			0,0%		0,0%
% C. P. V. S/ RECETA BRUTA				0,0%			0,0%		0,0%
FATURAMENTO LÍQUIDO				0,0%			0,0%		0,0%
LUCRO BRUTO				0,0%			0,0%		0,0%
RESULTADO OPERACIONAL				0,0%			0,0%		0,0%
MARGEM OPERACIONAL				0,0%			0,0%		0,0%
RESULTADO LÍQUIDO				0,0%			0,0%		0,0%
MARGEM LÍQUIDA				0,0%			0,0%		0,0%
DESPESA OPERACIONAL				0,0%			0,0%		0,0%
DESPESA COMERCIAL				0,0%			0,0%		0,0%
DESPESAS VARIÁVEIS				0,0%			0,0%		0,0%
DESPESA DE MARKETING				0,0%			0,0%		0,0%
EBITDA				0,0%			0,0%		0,0%
INVESTIMENTOS (COMP.)				0,0%			0,0%		0,0%
CAPITAL CIRCULANTE				0,0%			0,0%		0,0%
DIVIDA TOTAL				0,0%			0,0%		0,0%
DIVIDA BANCÁRIA (EMPREST. E FINANCIAMENTOS)				0,0%			0,0%		0,0%
DIVIDA TRIBUTÁRIA				0,0%			0,0%		0,0%
DESP. FINANC. Total				0,0%			0,0%		0,0%
CURTO PRAZO				0,0%			0,0%		0,0%
LONGO PRAZO				0,0%			0,0%		0,0%
PONTUALIDADE DE RECEBIMENTO				0,0%			0,0%		0,0%
INADIMPLÊNCIA GERAL				0,0%			0,0%		0,0%
FAT. LIQ. P/ PROFISSIONAL				0,0%			0,0%		0,0%

**RESULTADO FINANCEIRO**

GERAÇÃO DE CAIXA OPERACIONAL				0,0%			0,0%		0,0%
SALDO DE CAIXA S/ APLIC				0,0%			0,0%		0,0%
SALDO DE CAIXA C/ APLIC				0,0%			0,0%		0,0%
LIQUIDEZ SECA				0,0%			0,0%		0,0%
LIQUIDEZ CORRENTE				0,0%			0,0%		0,0%
LIQUIDEZ GERAL				0,0%			0,0%		0,0%
DEVOLUÇÕES				0,0%			0,0%		0,0%
% DEVOLUÇÃO S/ FATURAMENTO				0,0%			0,0%		0,0%
VOLUME DE FATURAMENTO (PÇ)				0,0%			0,0%		0,0%
PRAZO MÉDIO FATURAM.				0,0%			0,0%		0,0%

**INDICADORES OPERACIONAIS**

PREÇO DE VENDA				0,0%			0,0%		0,0%
CUSTO MÉDIO TECERIZAÇÃO				0,0%			0,0%		0,0%
PRODUÇÃO A CABAMENTO (PÇ)				0,0%			0,0%		0,0%
COMPRAS MP E MPR				0,0%			0,0%		0,0%
ESTOQUE DE PA				0,0%			0,0%		0,0%
ESTOQUE PROD. EM ELABOR.				0,0%			0,0%		0,0%
ESTOQUE DE MATERIAIS				0,0%			0,0%		0,0%
ESTOQUE DE MPR				0,0%			0,0%		0,0%
QUADRO PESSOAL				0,0%			0,0%		0,0%
TURN-OVER				0,0%			0,0%		0,0%
ABSENTEÍSMO				0,0%			0,0%		0,0%
CUSTO SEM DEPRECIAÇÃO (PÇ)				0,0%			0,0%		0,0%
PRODUTIVIDADE C/ TERCEIROS				0,0%			0,0%		0,0%
EFICIÊNCIA				0,0%			0,0%		0,0%
PRAZO MÉDIO DE COMPRAS				0,0%			0,0%		0,0%

**Quadro 17: Sumário Geral**

Fonte: Empresa Pesquisada.

Vislumbra-se no Quadro 17, que tal comparativo, resumidamente, objetiva apresentar uma síntese do desempenho organizacional mensal, o que possibilita ao leitor ter uma visão sintética dos resultados auferidos com as devidas comparações.

Quanto ao acompanhamento das decisões e itens pendentes de execução, cabe mencionar a Ata, a qual é inclusa no relatório, como verifica-se um modelo no Quadro 18.

#### **Ata da Reunião Anterior - Conselho Administrativo**

**Data:** 17/5/2011

**Horário:** 13h30min as 15h

**Local:** Sala de reuniões da diretoria

**Presentes:** Conselho Administrativo, gerentes e supervisor da controladoria

**Salienta-se que na presente reunião os seguintes itens foram aprovados:**

- 1 - Construção do novo parque fabril
- 2 - Aumentar os investimentos em marketing

**Quanto as ações que devem ser efetivadas até a próxima reunião de Conselho tem-se os seguintes itens:**

- 1 - Incluir no RIG gráfico comparativo de vendas por representantes.

**Responsável:** Supervisor de controladoria

#### **Quadro 18: Modelo de Ata**

Fonte: Adaptado da Empresa Pesquisada.

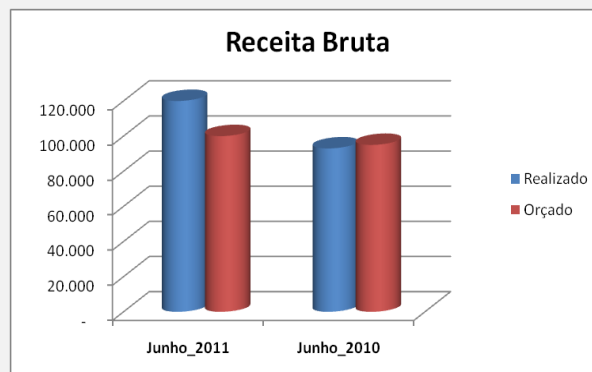
No Quadro 18, apresentou-se o modelo de Ata que compõe o RIG, salienta-se que sua inclusão é importante para que as ações pendentes sejam realizadas, também para acompanhar os resultados que as decisões tomadas efetivamente trouxeram a organização.

Constatou-se que no RIG da La Moda existe um item destinado aos comentários gerenciais, no qual se apresentam os pontos positivos e negativos do mês. No primeiro evidenciam-se os motivos que ocasionaram o resultado, já no segundo descreve-se o ocorrido e apontam-se as medidas corretivas a serem tomadas para compensar ou neutralizar tais fatores. Como modelo dos comentários elaborados pela empresa, apresenta-se o Quadro 19.

## COMENTÁRIOS GERENCIAIS JUNHO

### DESTAQUE PRINCIPAL:

- Encerra-se o mês com uma Receita Bruta 19% acima do projetado e 27,3% superior ao mesmo período do ano anterior. Destaca-se que tal desempenho é oriundo da inovação do portfólio de produtos e grande aceitação do mercado frente à marca Lança Perfume.



*Apresentamos os comentários acerca dos resultados do mês, comparados com o orçado.*

### **DESTAQUES POSITIVOS:**

➔ **Faturamento Bruto 19% acima do orçado (R\$ 19.000);**

- 1- **Faturamento Bruto** – O faturamento bruto realizado no mês apresentou um crescimento de 27,3% em relação ao mesmo período do ano anterior, ou R\$ 25.500. Destaca-se ainda que o mesmo superou a meta orçamentária em 19%. O preço médio de faturamento fechou em R\$89,90, ficando 10% acima do valor orçado. Todos esses números refletem a ótima aceitação da marca frente ao mercado, que está a cada ano mais competitivo, mas também evidencia o grande desempenho das ações comerciais tomadas no decorrer do semestre, que possibilitaram que as projeções orçamentárias fossem alcançadas.

### **DESTAQUES NEGATIVOS:**

➔ **Despesas Marketing 8% acima do orçado (R\$ 3.520);**

- 1- **Despesas de Marketing** – a despesa projetada para o mês corresponde 6% sobre o faturamento, no entanto ficou 2% acima do orçamento. Tal aumento é decorrente de um anúncio, não projetado, na Revistas Caras, que tem por intuito, divulgar a marca e consequentemente aumentar o faturamento dos próximos meses. Dessa forma, para recuperar este déficit orçamentário, ações específicas de contenção de despesas serão realizadas neste nível.

Cordialmente,

Diretor Superintendente

### **Quadro 19: Modelo de Comentários Gerenciais**

Fonte: Adaptado da Empresa Pesquisada.

Salienta-se que os comentários gerenciais são elaborados pela controladoria, em conjunto com o diretor superintendente, que ao final assina e valida as informações em destaque.

Quanto à estrutura do RIG, verificou-se que é composto por demonstrativos contábeis e financeiros, comparativos operacionais, gráficos, comentários e outros. Tal descritivo serve de parâmetro para acompanhamento orçamentário mensal e anual. Salienta-se que todos os demonstrativos apresentam informações relativas ao mês anterior, o mês atual comparado ao orçado, bem como informações referentes ao orçado *versus* realizado acumulado até o mês de análise. Dessa forma, para aprofundar o entendimento será apresentada a estrutura de alguns dos comparativos utilizados pela organização:

### ➤ Demonstração do Resultado do Exercício (DRE)

DRE CONSOLIDADO	MÊS							ACUMULADO					
	MÊS ANT. REAL	A.V	REAL	A.V	ORÇADO	A.V	A.H	MÊS ANT. REAL	REAL	A.V	ORÇADO	A.V	A.H
Receita Bruta de Vendas		0,0%		0,0%		0,0%	0,0%			0,0%		0,0%	0,0%
Faturamento Multimarcas		0,0%		0,0%		0,0%	0,0%			0,0%		0,0%	0,0%
Faturamento Monomarcas		0,0%		0,0%		0,0%	0,0%			0,0%		0,0%	0,0%
<b>(-) Deduções da Receita</b>		0,0%		0,0%		0,0%	0,0%			0,0%		0,0%	0,0%
Impostos Federais S/Venda		0,0%		0,0%		0,0%	0,0%			0,0%		0,0%	0,0%
Icms S/Venda		0,0%		0,0%		0,0%	0,0%			0,0%		0,0%	0,0%
Devolução		0,0%		0,0%		0,0%	0,0%			0,0%		0,0%	0,0%
Impostos Monomarcas		0,0%		0,0%		0,0%	0,0%			0,0%		0,0%	0,0%
Devolução Monomarcas		0,0%		0,0%		0,0%	0,0%			0,0%		0,0%	0,0%
<b>Receita Líquida de Vendas</b>		0,0%		0,0%	7.425.850	0,0%	-100,0%			0,0%		0,0%	0,0%
<i>RLV = RLV / RBV</i>	0,0%		0,0%		0,0%			0,0%	0,0%		0,0%	0,0%	0,0%
<b>(-) Custo do Produto Vendido</b>		0,0%		0,0%		0,0%	0,0%			0,0%		0,0%	0,0%
(-) CPV Monomarcas		0,0%		0,0%		0,0%	0,0%			0,0%		0,0%	0,0%
<i>CPV = CPV / RBV</i>	0,0%		0,0%		0,0%			0,0%	0,0%		0,0%	0,0%	0,0%
<b>Lucro Bruto</b>		0,0%		0,0%		0,0%	0,0%			0,0%		0,0%	0,0%
<i>LB = LB / RBV</i>	0,0%		0,0%		0,0%			0,0%	0,0%		0,0%	0,0%	0,0%
<b>(-) Despesas Operacionais</b>		0,0%		0,0%		0,0%	0,0%			0,0%		0,0%	0,0%
Comercial		0,0%		0,0%		0,0%	0,0%			0,0%		0,0%	0,0%
Controladoria		0,0%		0,0%		0,0%	0,0%			0,0%		0,0%	0,0%
Diretoria		0,0%		0,0%		0,0%	0,0%			0,0%		0,0%	0,0%
Logística		0,0%		0,0%		0,0%	0,0%			0,0%		0,0%	0,0%
GEPP		0,0%		0,0%		0,0%	0,0%			0,0%		0,0%	0,0%
Marketing		0,0%		0,0%		0,0%	0,0%			0,0%		0,0%	0,0%
Despesas Variáveis		0,0%		0,0%		0,0%	0,0%			0,0%		0,0%	0,0%
Loja BC		0,0%		0,0%		0,0%	0,0%			0,0%		0,0%	0,0%
Loja SL		0,0%		0,0%		0,0%	0,0%			0,0%		0,0%	0,0%
Loja NV		0,0%		0,0%		0,0%	0,0%			0,0%		0,0%	0,0%
<b>(+/-) Resultados Financeiro Líquido</b>		0,0%		0,0%		0,0%	0,0%			0,0%		0,0%	0,0%
Receitas Financeiras		0,0%		0,0%		0,0%	0,0%			0,0%		0,0%	0,0%
Despesas Financeiras		0,0%		0,0%		0,0%	0,0%			0,0%		0,0%	0,0%
Receitas Financeiras (Monomarcas)		0,0%		0,0%		0,0%	0,0%			0,0%		0,0%	0,0%
Despesas Financeiras (Monomarcas)		0,0%		0,0%		0,0%	0,0%			0,0%		0,0%	0,0%
<b>Resultado Operacional</b>		0,0%		0,0%		0,0%	0,0%			0,0%		0,0%	0,0%
<i>RO = RO / RBV</i>	0,0%		0,0%		0,0%			0,0%	0,0%		0,0%	0,0%	0,0%
<b>(+/-) Resultado Não Operacional</b>		0,0%		0,0%		0,0%	0,0%			0,0%		0,0%	0,0%
Receitas Não Operacionais		0,0%		0,0%		0,0%	0,0%			0,0%		0,0%	0,0%
Despesas Não Operacionais		0,0%		0,0%		0,0%	0,0%			0,0%		0,0%	0,0%
Receitas Não Operacionais (Monomarcas)		0,0%		0,0%		0,0%	0,0%			0,0%		0,0%	0,0%
Despesas Não Operacionais (Monomarcas)		0,0%		0,0%		0,0%	0,0%			0,0%		0,0%	0,0%
Consórcios		0,0%		0,0%		0,0%	0,0%			0,0%		0,0%	0,0%
<b>(-) Provisões de Contingências</b>		0,0%		0,0%		0,0%	0,0%			0,0%		0,0%	0,0%
<b>Lucro Líquido Do Exercício</b>		0,0%		0,0%		0,0%	0,0%			0,0%		0,0%	0,0%
<i>LLE = LLE / RBV</i>	0,0%		0,0%		0,0%			0,0%	0,0%		0,0%	0,0%	0,0%

### Quadro 20: Demonstração do Resultado do Exercício

Fonte: Empresa Pesquisada.

Neste demonstrativo, verifica-se o resumo das variações positivas (receitas e ganhos), bem como as negativas (custos, despesas e perdas), ocorridas em determinado período de tempo. Resumidamente, os gestores analisam os fatores que propiciaram o resultado auferido no mês e acompanham o acumulado do ano.

➤ **EBITDA**<sup>18</sup>

CONSOLIDADO	MÊS				ACUMULADO			
	MÊS ANT. REAL	REAL	ORÇADO	A.H	MÊS ANT. REAL	REAL	ORÇADO	A.H
<b>Lucro Líquido do Exercício</b>				0,0%				0,0%
<b>Ajustos Positivos</b>				0,0%				0,0%
Provisão para Imposto de renda				0,0%				0,0%
Provisão para contribuição social				0,0%				0,0%
Despesas não operacionais				0,0%				0,0%
Despesas financeiras				0,0%				0,0%
<b>Ajustes Negativos:</b>				0,0%				0,0%
Receitas não operacionais				0,0%				0,0%
Receitas financeiras				0,0%				0,0%
Equivalência patrimonial				0,0%				0,0%
<b>Lucro Operacional Ajustado</b>				0,0%				0,0%
Depreciação				0,0%				0,0%
Amortização				0,0%				0,0%
<b>Ebitda</b>				0,0%				0,0%
<b>% S/Receita Líquida</b>	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%

**Quadro 21: EBITDA**

Fonte: Empresa Pesquisada.

Um indicador financeiro que representa aos administradores a geração operacional de caixa da organização, ou seja, o quanto a empresa gerou de recursos em suas atividades operacionais, sem considerar os efeitos financeiros e de impostos.

<sup>18</sup> EBITDA: Lucro antes dos juros, impostos, depreciação e amortização.

➤ **Demonstração do Valor Adicionado (DVA)**

DVA CONSOLIDADO	MÊS				ACUMULADO			
	MÊS ANT. REAL	REAL	ORÇADO	A.H	MÊS ANT. REAL	REAL	ORÇADO	A.H
<b>1-RECEITAS</b>				0,0%				0,0%
Vendas de mercadoria, produtos e serviços				0,0%				0,0%
(-) Devoluções				0,0%				0,0%
Resultados não operacionais				0,0%				0,0%
<b>2-INSUMOS ADQUIRIDOS DE TERCEIROS</b>				0,0%				0,0%
Custos das mercadorias e serviços vendidos				0,0%				0,0%
Energia, serviços de terceiros e outras despesas				0,0%				0,0%
<b>3 – VALOR ADICIONADO BRUTO</b>				0,0%				0,0%
<b>4 – RETENÇÕES</b>				0,0%				0,0%
Depreciação, amortização e exaustão				0,0%				0,0%
<b>5 – VALOR ADICIONADO LÍQUIDO</b>				0,0%				0,0%
<b>6 – VALOR ADICIONADO RECEBIDO EM TRANSFERÊNCIA</b>				0,0%				0,0%
Receitas financeiras				0,0%				0,0%
<b>7 – VALOR ADICIONADO TOTAL A DISTRIBUIR</b>				0,0%				0,0%
<b>8 – DISTRIBUIÇÃO DO VALOR ADICIONADO</b>				0,0%				0,0%
Pessoal e encargos				0,0%				0,0%
Impostos, taxas e contribuições				0,0%				0,0%
Juros				0,0%				0,0%
Aluguéis				0,0%				0,0%
Distribuição de Dividendos				0,0%				0,0%
Lucros retidos / prejuízo do exercício				0,0%				0,0%

**Quadro 22: Demonstração do Valor Adicionado**

Fonte: Empresa Pesquisada.

Tal demonstrativo possibilita aos executivos verificarem o valor de riqueza econômica criada pela empresa, assim como sua forma de distribuição entre empregados, governo, financiadores de capital, acionistas e a parcela retida na empresa para reinvestir.

## ➤ Demonstração do Fluxo de Caixa Direto (DFC)

DFC CONSOLIDADO	MÊS					ACUMULADO				
	MÊS ANT. REAL	REAL	ORÇADO	A.V	A.H	MÊS ANT. REAL	REAL	ORÇADO	A.V	A.H
<b>ENTRADAS OPERACIONAIS</b>				0,0%	0,0%				0,0%	0,0%
Recebimento de Duplicatas Multimarcas				0,0%	0,0%				0,0%	0,0%
Recebimento de Duplicatas Monomarcas				0,0%	0,0%				0,0%	0,0%
<b>SAÍDAS OPERACIONAIS</b>				0,0%	0,0%				0,0%	0,0%
Compra de Insumos				0,0%	0,0%				0,0%	0,0%
Compra de MR + BAG SHOES				0,0%	0,0%				0,0%	0,0%
Impostos				0,0%	0,0%				0,0%	0,0%
Comercial				0,0%	0,0%				0,0%	0,0%
Controladoria				0,0%	0,0%				0,0%	0,0%
GEPP				0,0%	0,0%				0,0%	0,0%
Logística				0,0%	0,0%				0,0%	0,0%
P&D				0,0%	0,0%				0,0%	0,0%
Diretoria				0,0%	0,0%				0,0%	0,0%
Produção				0,0%	0,0%				0,0%	0,0%
Despesas Variáveis				0,0%	0,0%				0,0%	0,0%
Terceiros				0,0%	0,0%				0,0%	0,0%
Marketing				0,0%	0,0%				0,0%	0,0%
Compra de MR Monomarcas				0,0%	0,0%				0,0%	0,0%
Impostos Monomarcas				0,0%	0,0%				0,0%	0,0%
Loja BC				0,0%	0,0%				0,0%	0,0%
Loja NV				0,0%	0,0%				0,0%	0,0%
Loja SL				0,0%	0,0%				0,0%	0,0%
<b>GERAÇÃO DE CAIXA OPERACIONAL</b>				0,0%	0,0%				0,0%	0,0%
<b>ENTRADA/SAÍDA FINANCEIRA</b>				0,0%	0,0%				0,0%	0,0%
Receitas Financeiras				0,0%	0,0%				0,0%	0,0%
Despesas Financeiras				0,0%	0,0%				0,0%	0,0%
Receitas Financeiras (Monomarcas)				0,0%	0,0%				0,0%	0,0%
Despesas Financeiras (Monomarcas)				0,0%	0,0%				0,0%	0,0%
<b>GERAÇÃO LÍQUIDA DE CAIXA</b>				0,0%	0,0%				0,0%	0,0%
<b>INVESTIMENTOS</b>				0,0%	0,0%				0,0%	0,0%
Novo Parque				0,0%	0,0%				0,0%	0,0%
Comercial				0,0%	0,0%				0,0%	0,0%
Controladoria				0,0%	0,0%				0,0%	0,0%
GEPP				0,0%	0,0%				0,0%	0,0%
Logística				0,0%	0,0%				0,0%	0,0%
P&D				0,0%	0,0%				0,0%	0,0%
Diretoria				0,0%	0,0%				0,0%	0,0%
Produção				0,0%	0,0%				0,0%	0,0%
Consórcios				0,0%	0,0%				0,0%	0,0%
Loja BC				0,0%	0,0%				0,0%	0,0%
Loja NV				0,0%	0,0%				0,0%	0,0%
Loja SL				0,0%	0,0%				0,0%	0,0%
<b>EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS</b>				0,0%	0,0%				0,0%	0,0%
Entrada				0,0%	0,0%				0,0%	0,0%
Amortização				0,0%	0,0%				0,0%	0,0%
Entrada (Monomarcas)				0,0%	0,0%				0,0%	0,0%
Amortização (Monomarcas)				0,0%	0,0%				0,0%	0,0%
<b>APLICAÇÕES FINANCEIRAS</b>				0,0%	0,0%				0,0%	0,0%
Aplicação				0,0%	0,0%				0,0%	0,0%
Resgate				0,0%	0,0%				0,0%	0,0%
Aplicação (Monomarcas)				0,0%	0,0%				0,0%	0,0%
Resgate (Monomarcas)				0,0%	0,0%				0,0%	0,0%
<b>GERAÇÃO DE CAIXA</b>				0,0%	0,0%				0,0%	0,0%
<b>ENTRADAS E SAÍDAS NÃO OPERACIONAIS</b>				0,0%	0,0%				0,0%	0,0%
Entradas				0,0%	0,0%				0,0%	0,0%
Saídas				0,0%	0,0%				0,0%	0,0%
Entradas (Monomarcas)				0,0%	0,0%				0,0%	0,0%
Saídas (Monomarcas)				0,0%	0,0%				0,0%	0,0%
<b>EMPRÉSTIMO A LOJAS</b>				0,0%	0,0%				0,0%	0,0%
Entradas				0,0%	0,0%				0,0%	0,0%
Saídas				0,0%	0,0%				0,0%	0,0%
Entradas (Monomarcas)				0,0%	0,0%				0,0%	0,0%
Saídas (Monomarcas)				0,0%	0,0%				0,0%	0,0%
<b>FLUXO DE CAIXA LÍQUIDO</b>				0,0%	0,0%				0,0%	0,0%
<b>SALDO DE CAIXA ANTERIOR</b>				0,0%	0,0%				0,0%	0,0%
<b>SALDO DE CAIXA ATUAL</b>				0,0%	0,0%				0,0%	0,0%
<b>SALDO AJUSTADO COM APLICAÇÃO</b>				0,0%	0,0%				0,0%	0,0%
<b>SALDO TOTAL</b>				0,0%	0,0%				0,0%	0,0%

### Quadro 23: Demonstração do Fluxo de Caixa - Método Direto

Fonte: Empresa Pesquisada.

Na Demonstração de Fluxo de Caixa Direto o gestor avalia as modificações oriundas dos fluxos de recebimentos e pagamentos, por canais de vendas e centros de custos, em outras palavras, analisa as entradas e saídas de dinheiro na organização, assim como verifica o saldo de caixa da empresa.

### ➤ Demonstração do Fluxo de Caixa Indireto (DFCI)

DFCI CONSOLIDADO	MÊS				ACUMULADO		
	MÊS ANT. REAL	REAL	ORÇADO	A.H	REAL	ORÇADO	A.H
<b>ATIVIDADES OPERACIONAIS</b>				0,0%			0,0%
Lucro Líquido do Exercício				0,0%			0,0%
(+) Depreciação				0,0%			0,0%
(-) Lucro que afeta o Caixa				0,0%			0,0%
<b>VARIAÇÃO NO CIRCULANTE</b>				0,0%			0,0%
Aplicações Financeiras				0,0%			0,0%
Contas a Receber				0,0%			0,0%
Outros Creditos				0,0%			0,0%
Duplicatas Descontadas				0,0%			0,0%
Estoque de MP				0,0%			0,0%
Estoque de PA				0,0%			0,0%
Estoque de PA 2				0,0%			0,0%
Estoque de MR				0,0%			0,0%
Estoque de PE				0,0%			0,0%
Estoque de B+S				0,0%			0,0%
Estoque em Poder de terceiros				0,0%			0,0%
Estoque Monomarcas				0,0%			0,0%
Estoque Protótipos				0,0%			0,0%
Fornecedores				0,0%			0,0%
Obrigações Trabalhistas e Previdenciárias				0,0%			0,0%
Empréstimos				0,0%			0,0%
Obrigações Fiscais				0,0%			0,0%
Outras Obrigações				0,0%			0,0%
<b>Caixa Gerado nos Negócios</b>				0,0%			0,0%
<b>ATIVIDADES DE INVESTIMENTOS</b>				0,0%			0,0%
Aquisição de novos investimentos				0,0%			0,0%
Aquisição de novo imobilizado				0,0%			0,0%
Transf. de empréstimos p/ o Circulante				0,0%			0,0%
<b>Total Atividade de Investimento</b>				0,0%			0,0%
<b>ATIVIDADES DE FINANCIAMENTOS</b>				0,0%			0,0%
Contas a Receber Longo Prazo				0,0%			0,0%
<b>Total Atividade de Financiamento</b>				0,0%			0,0%
<b>RESULTADO FINAL DO CAIXA</b>				0,0%			0,0%
(+) Saldo existente Mês anterior				0,0%			0,0%
<b>Saldo existente Mês atual</b>				0,0%			0,0%

### Quadro 24: Demonstração do Fluxo de Caixa - Método Indireto

Fonte: Empresa Pesquisada.

Tal comparativo relaciona o saldo de caixa com o resultado das atividades, dessa forma, os administradores conseguem identificar quais as atividades que consumiram ou geraram maior parcela de caixa no período de análise.

## ➤ Balanço Patrimonial (BP)

BP CONSOLIDADO	dez/10	MÊS						
		MÊS ANT. REAL	A.V	REAL	A.V	ORÇADO	A.V	A.H
<b>ATIVO</b>			0,0%		0,0%		0,0%	0,0%
<b>ATIVO CIRCULANTE</b>			0,0%		0,0%		0,0%	0,0%
DISPONIVEL			0,0%		0,0%		0,0%	0,0%
DISPONIVEL (MONOMARCAS)			0,0%		0,0%		0,0%	0,0%
APLICAÇÕES			0,0%		0,0%		0,0%	0,0%
APLICAÇÕES (MONOMARCAS)			0,0%		0,0%		0,0%	0,0%
<b>DUPLICATAS A RECEBER</b>			0,0%		0,0%		0,0%	0,0%
DUPLICATAS A RECEBER			0,0%		0,0%		0,0%	0,0%
(-) PDD			0,0%		0,0%		0,0%	0,0%
DUPLICATAS A RECEBER MONOMARCAS			0,0%		0,0%		0,0%	0,0%
<b>OUTROS CREDITOS</b>			0,0%		0,0%		0,0%	0,0%
OUTROS CREDITOS			0,0%		0,0%		0,0%	0,0%
OUTROS CREDITOS MONOMARCAS			0,0%		0,0%		0,0%	0,0%
<b>ESTOQUES</b>			0,0%		0,0%		0,0%	0,0%
ESTOQUE DE MP			0,0%		0,0%		0,0%	0,0%
ESTOQUE DE PA			0,0%		0,0%		0,0%	0,0%
ESTOQUE DE PA 2			0,0%		0,0%		0,0%	0,0%
ESTOQUE DE MPR			0,0%		0,0%		0,0%	0,0%
ESTOQUE DE PE			0,0%		0,0%		0,0%	0,0%
ESTOQUE DE B+S			0,0%		0,0%		0,0%	0,0%
ESTOQUE EM PODER DE TERCEIROS			0,0%		0,0%		0,0%	0,0%
ESTOQUE MONOMARCAS			0,0%		0,0%		0,0%	0,0%
ESTOQUE PROTÓTIPOS			0,0%		0,0%		0,0%	0,0%
<b>ATIVO NÃO-CIRCULANTE</b>			0,0%		0,0%		0,0%	0,0%
REALIZAVEL A LONGO PRAZO			0,0%		0,0%		0,0%	0,0%
IMOBILIZADO			0,0%		0,0%		0,0%	0,0%
(-) DEPRECIÇÃO ACUMULADA			0,0%		0,0%		0,0%	0,0%
IMOBILIZADO MONOMARCAS			0,0%		0,0%		0,0%	0,0%
(-) DEPRECIÇÃO ACUMULADA MONOMARCAS			0,0%		0,0%		0,0%	0,0%
<b>PASSIVO</b>	dez/10	MÊS ANT. REAL	A.V	MÊS ANT. REAL	A.V	MÊS ANT. REAL	A.V	A.H
<b>PASSIVO CIRCULANTE</b>			0,0%		0,0%		0,0%	0,0%
EMPRESTIMOS E FINANCIAMENTOS			0,0%		0,0%		0,0%	0,0%
CONTAS A PAGAR			0,0%		0,0%		0,0%	0,0%
CONTAS A PAGAR MONOMARCAS			0,0%		0,0%		0,0%	0,0%
OBRIGAÇÕES TRIBUTARIAS			0,0%		0,0%		0,0%	0,0%
OBRIGAÇÕES TRIBUTARIAS MONOMARCAS			0,0%		0,0%		0,0%	0,0%
OBRIGAÇÕES TRABALHISTAS E PREV.			0,0%		0,0%		0,0%	0,0%
OBRIGAÇÕES TRABALHISTAS E PREV. MONOMARCAS			0,0%		0,0%		0,0%	0,0%
DIVIDENDOS A DISTRIBUIR			0,0%		0,0%		0,0%	0,0%
OUTROS			0,0%		0,0%		0,0%	0,0%
1/12 AVOS DE COMISSÃO			0,0%		0,0%		0,0%	0,0%
<b>PASSIVO NÃO-CIRCULANTE</b>			0,0%		0,0%		0,0%	0,0%
EXIGIVEL A LONGO PRAZO			0,0%		0,0%		0,0%	0,0%
EXIGIVEL A LONGO PRAZO MONOMARCAS			0,0%		0,0%		0,0%	0,0%
<b>PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b>			0,0%		0,0%		0,0%	0,0%
CAPITAL SOCIAL SUBSCRITO			0,0%		0,0%		0,0%	0,0%
CAPITAL SOCIAL SUBSCRITO MONOMARCAS			0,0%		0,0%		0,0%	0,0%
LUCROS ACUMULADO			0,0%		0,0%		0,0%	0,0%
LUCROS ACUMULADO MONOMARCAS			0,0%		0,0%		0,0%	0,0%
LUCRO DO EXERCÍCIO EM CURSO			0,0%		0,0%		0,0%	0,0%

### Quadro 25: Balanço Patrimonial

Fonte: Empresa Pesquisada.

O Balanço Patrimonial objetiva apresentar a posição financeira e patrimonial da organização em determinado período.

➤ **Análise de Liquidez**

LIQUIDEZ CONSOLIDADO	jun/10	MÊS			
		MÊS ANT. REAL	REAL	ORÇADO	A.H
DISPONIVEL					0,0%
CONTAS A RECEBER					0,0%
EMPRESTIMOS A PAGAR					0,0%
FORNECEDORES					0,0%
TRIBUTOS					0,0%
SALARIOS					0,0%
OUTROS CRÉDITOS					0,0%
DIVIDENDOS					0,0%
EMPRES/FINANC LP					0,0%
<b>SALDO</b>					<b>0,0%</b>
ESTOQUES					0,0%
<b>LIQUIDEZ</b>					<b>0,0%</b>

**Quadro 26: Análise de Liquidez**

Fonte: Empresa Pesquisada.

Neste comparativo, os administradores analisam a liquidez da empresa, ou seja, a capacidade de pagamento de suas obrigações. Em outras palavras, verifica-se a possibilidade de realização de seus ativos para fazer frente a seus passivos.

➤ Despesas por competência – Grade Matricial

DESCRIÇÃO DA CONTA	COMERCIAL				CONTROLADORIA				DIRETORIA				LOGÍSTICA				PRODUÇÃO				RECURSOS HUMANOS				P&D				Total Geral			DIFERENÇA (R\$)			
	REAL ANT.	REAL	ORÇ	A.H	REAL ANT.	REAL	ORÇ	A.H	REAL ANT.	REAL	ORÇ	A.H	REAL ANT.	REAL	ORÇ	A.H	REAL ANT.	REAL	ORÇ	A.H	REAL ANT.	REAL	ORÇ	A.H	REAL ANT.	REAL	ORÇ	A.H	REAL	ORÇ	A.H				
Água e Esgoto				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%			0,0%				0,0%
Aluguel de Imóveis				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%			0,0%				0,0%
Análise de Crédito				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%			0,0%				0,0%
Assessorias e Serviços				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%			0,0%				0,0%
Assistência Médica				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%			0,0%				0,0%
Bens de Pequeno Valor				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%			0,0%				0,0%
Combustível				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%			0,0%				0,0%
Comunicação				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%			0,0%				0,0%
Comissões				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%			0,0%				0,0%
Convenção				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%			0,0%				0,0%
Depreciação				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%			0,0%				0,0%
Depreciação Estoque				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%			0,0%				0,0%
Despesas Bancárias				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%			0,0%				0,0%
Despesas com Pessoal				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%			0,0%				0,0%
Despesas Postais				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%			0,0%				0,0%
Embalagens				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%			0,0%				0,0%
Energia Elétrica				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%			0,0%				0,0%
Eventos La Moda				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%			0,0%				0,0%
Frete sobre Vendas				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%			0,0%				0,0%
Extravio de Mercadorias				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%			0,0%				0,0%
Gastos com Alimentação				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%			0,0%				0,0%
Gastos Extraordinários				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%			0,0%				0,0%
Manutenções				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%			0,0%				0,0%
Material de Expediente				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%			0,0%				0,0%
Material de Higiene e Limpeza				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%			0,0%				0,0%
Material de Uso e Consumo				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%			0,0%				0,0%
Mensalidade Software				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%			0,0%				0,0%
Prêmios e Gratificações				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%			0,0%				0,0%
Projetos sociais				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%			0,0%				0,0%
Seguros				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%			0,0%				0,0%
Treinamento Geral				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%			0,0%				0,0%
Viagens e Pesquisas				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%			0,0%				0,0%
Vigilância				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%				0,0%			0,0%				0,0%
<b>TOTAL</b>				<b>0,0%</b>				<b>0,0%</b>				<b>0,0%</b>				<b>0,0%</b>				<b>0,0%</b>				<b>0,0%</b>				<b>0,0%</b>							<b>0,0%</b>

**Quadro 27: Despesas por competência – Grade Matricial**

Fonte: Empresa Pesquisada.

Infere-se que a grade matricial proporciona aos gestores a análise de cada uma das contas da empresa por centro de custos. Destaca-se que cada área tem a obrigação de manter suas despesas dentro das projeções estipuladas.

Ressalta-se que por meio das informações contidas no relatório de informações gerenciais, os administradores verificam as variações ocorridas e tomam as devidas decisões pertinentes ao momento, que podem ser tanto relativas a melhorias, quanto a medidas corretivas em caso de desvio de cursos.

A reunião do Conselho Administrativo para análise dos resultados apresentados no relatório de informações gerenciais ocorre, normalmente, na terceira semana do mês, na qual tem a participação do Conselho Administrativo, gerentes e o supervisor de controladoria.

Um ponto a destacar é que diariamente a controladoria elabora um mini relatório gerencial chamado de Posição Diária, ou seja, um modelo sucinto de acompanhamento. Neste documento, apresenta-se a abertura do orçamento mensal, por dia, com as respectivas comparações. Deste modo, as informações de faturamento matriz e lojas, produção e compras são acompanhadas pelos gestores diariamente, o que possibilita durante o decorrer do mês, adequar às ações visando à efetivação das projeções orçamentárias.

Identificou-se que a principal base para o processo decisório da empresa objeto de estudo é o relatório de informações gerenciais, portanto é essencial que este apresente informações precisas e tempestivas, isso para que as decisões sejam assertivas e promovam a sustentabilidade empresarial.

Constatou-se, ainda, que, a organização passou a utilizar um *software* de BI, conhecido por *QlikView*<sup>19</sup>, tal ferramenta é modelada de acordo com as necessidades informativas da empresa e a apresentação dos dados acontece forma *on line*. Identificou-se que a empresa iniciou a utilização desta metodologia no setor comercial objetivando melhorar o controle sobre as vendas, no entanto, posteriormente, as demais áreas poderão usufruir de tal mecanismo. Essa ferramenta tem como base o software ERP, portanto, todas as movimentações podem ser acompanhadas na medida em que ocorrem.

---

<sup>19</sup> *QlikView*: é um tipo de software que expõe os dados de forma que os usuários podem explorar, compartilhar, e combiná-la à vontade para encontrar novas oportunidades e tomar decisões melhores, pois coloca os usuários no controle dos negócios. (<http://www.qlikview.com/us/company>.)

Como percebe-se no referencial teórico, é papel da controladoria modelar o sistema de informações gerenciais da empresa, deste modo, com a crescente expansão da tecnologia na área de informática, é fundamental que a controladoria utilize-se das inovações tecnológicas para melhorar o fluxo de informações com intuito de balizar o processo decisório de forma eficaz.

### 3.1.5 Gestão de Pessoas

A La Moda é uma organização que se preocupa com as pessoas, isso porque considera que é por meio das competências e qualidade dos seus funcionários que se determina a eficácia e lucratividade empresarial.

Dessa forma, para melhorar o desempenho do negócio, a empresa em estudo utiliza da ferramenta de avaliação *Predictive Index* (PI)<sup>20</sup>. Tal metodologia auxilia os gestores a entenderem o perfil de cada funcionário, para adequá-los as funções para as quais tenham aptidões, ou seja, possibilita gerenciar a equipe com base no perfil de cada indivíduo. Além disso, proporciona aos administradores melhorar o trabalho em equipe, a produtividade, desenvolver os funcionários, reconhecer suas motivações, comunicação, estilo de liderança entre outros fatores comportamentais.

Com a alocação das pessoas certas nas funções que correspondem ao seu perfil, os gestores avaliam o desempenho individual, com base nos conhecimentos, habilidades e atitudes de cada um e, realizam promoções aqueles que realmente se mostram comprometidos com os objetivos organizacionais. Cabe ressaltar que os responsáveis por atingir as metas são as pessoas, portanto, quando aliados aos objetivos da empresa, os funcionários a impulsionam para a excelência.

A empresa objeto de estudo em caráter motivacional realiza eventos interativos, presenteia os funcionários em datas comemorativas, proporciona

---

<sup>20</sup> *Predictive Index*: instrumento de avaliação comportamental, desenvolvido em 1955. (<http://www.piworldwide.com/Products/Predictive-Index-System.aspx>.)

treinamento e capacitação, *coaching*<sup>21</sup>, entre outras ações, com intuito de potencializar e valorizar cada um dos profissionais.

Destaca-se que essa sistemática de trabalho adotada pela organização tem por intuito atingir as estratégias empresariais, por meio da utilização do potencial máximo de cada profissional, valorizando-os e, possibilitando que as ações sejam proativas e proporcione alcançar os resultados empresariais imediatos e sustentáveis.

### 3.1.6 Comentários do CEO: importância da controladoria e das pessoas no processo de gestão

Objetivando comprovar a importância da controladoria e das pessoas no processo de gestão empresarial, realizou-se uma entrevista com o CEO da La Moda, Hugo Olivo, o qual apresentou sua concepção acerca do tema deste trabalho acadêmico. Infere-se que os dados auferidos serão expostos no Quadro 28.

#### ➤ Sobre a Controladoria e o Processo de Gestão:

A Controladoria contribui diretamente com o processo de gestão da La Moda, dado que concentra as informações utilizadas para o processo decisório da empresa. Pode-se dizer que a controladoria é o setor que recebe, processa e transmite as informações de forma segura e eficaz, com foco estratégico. Sua participação desde o desenvolvimento das ferramentas de gestão (Planejamento Estratégico, BSC, Orçamento e Relatório de Informações Gerenciais) até o incentivo e acompanhamento da realização é crucial para que a empresa alcance seus objetivos de curto e longo prazo. Além destes, o setor deve estar alinhado as estratégias da empresa, com foco em auxiliar no crescimento da mesma, contribuindo em análise de cenários, melhorias de processos e

<sup>21</sup> *Coaching*: é uma metodologia que busca atender as seguintes necessidades: atingir metas, solucionar problemas e desenvolver novas habilidades. O *Coaching* é um processo de aprendizagem e desenvolvimento de competências comportamentais, psicológicas e emocionais direcionado à conquista de objetivos e obtenção de resultados planejados que, para ser compreendido, pode ser comparado à aliança de sucesso entre um técnico desportivo (*coach*) e seus atletas (*coachees*). O técnico não atua no jogo diretamente, mas oferece, como um padrinho, sua experiência que concorre para o desenvolvimento e desempenho do atleta. Da mesma forma o *coach* contribui para o aprendizado e amadurecimento emocional, tomada de decisão, planejamento de ação, definição de tarefas e de estratégias de remoção de obstáculos.  
([http://www.ibccoaching.com.br/atendimento\\_saiba\\_tudo\\_sobre\\_coaching.php](http://www.ibccoaching.com.br/atendimento_saiba_tudo_sobre_coaching.php).)

controles, assim como, no planejamento tributário e sucessório.

➤ **Sobre as Ferramentas Gerenciais:**

Gestão eficaz se constrói com sustentabilidade. Ferramentas de gestão de curto prazo como o orçamento anual necessariamente devem atuar como um desdobramento da estratégia. É vital para a organização que seja destacada sua visão e missão e a partir delas derivar todas as estratégias de atuação, desenvolvimento, inovação e competitividade que se resume na ferramenta que conhecemos como planejamento estratégico.

A partir de sua definição e distribuição dentro de todos os níveis da organização é possível sustentar um orçamento adequado às perspectivas da empresa.

O *Balanced Scorecard* atua com um termômetro organizacional que permite prever e gerir em curtos intervalos como está o nível de efetividade da realização das estratégias previstas.

Enfim, são ferramentas de gestão com enfoques específicos que devem atuar juntas, facilitando e promovendo o processo decisório.

➤ **Sobre a Gestão de Pessoas:**

Não se pode falar em desenvolvimento organizacional sem enfatizar a importância das pessoas. A empresa é viva e são as pessoas que produzem seus resultados. Inovação, engenharia, vendas, produtividade, qualidade, controles, enfim, todo o sistema de gestão da empresa é oriundo do resultado efetivo de pessoas que nem sempre conseguem ser substituídos por maquinário e automação. Empresas de sucesso são construídas e geridas por pessoas de sucesso.

A gestão eficaz de pessoas caminha lado a lado com esta afirmativa, uma vez que as pessoas precisam estar adequadamente posicionadas de acordo com as suas aptidões mais desenvolvidas. Posicionar a pessoa certa no lugar certo é a principal missão da boa gestão de pessoas. Áreas estratégicas de recursos humanos contribuem diretamente neste aspecto, porém é papel prioritário da gestão executiva conduzir a equipe para alcançar os melhores níveis de eficácia dentro do conglomerado organizacional.

**Quadro 28: Entrevista CEO La Moda**

Fonte: Elaborado pela Autora.

### **3.2 Cenário La Moda sobre os Desafios Estratégicos e Prioridades de Gestão HSM**

É importante observar que a empresa, objeto de estudo, utiliza-se de um suporte informacional conciso para balizar seu processo decisório, no qual destaca-

se a controladoria como área destinada a alinhar as estratégias, e buscar, incessantemente, o crescimento e eficácia empresarial.

Dessa forma, observando os principais desafios da gestão para o período de 2010 a 2015 identificados na pesquisa HSM, menciona-se a situação da La Moda frente aos fatores de maior relevância no Quadro 29.

<b>ESTRATÉGIA 2010 – 2015: Principal Prioridade</b>
- <u>Aumentar a rentabilidade da empresa</u> : este é um dos principais objetivos estratégicos almejados pela La Moda, delimitado inclusive na visão estratégica da empresa. Dessa forma, prospecta-se alcançar esse quesito por meio do aumento do faturamento, no que tange a expansão das fontes de receitas em novos segmentos e clientes, ou seja, horizontalização das vendas. Além disso, a organização busca a eficácia operacional, quanto à maximização da utilização dos ativos e a otimização de custos e despesas, pois considera como fatores fundamentais para efetivar a rentabilidade desejada.
<b>ESTRATÉGIA 2010 – 2015: Principal Desafio</b>
- <u>Garantir que a estratégia faça parte do dia-a-dia da empresa</u> : neste contexto a organização objeto de estudo, realiza o acompanhamento mensal das ações estratégicas, no entanto, percebe-se que ainda há necessidade de aperfeiçoar a comunicação da estratégia empresarial para que todos os profissionais trabalhem alinhados com os objetivos e cultura organizacionais. Além disso, a La Moda tem como meta desenvolver políticas e práticas de recursos humanos para respaldar a estratégia no âmbito operacional.
<b>ESTRATÉGIA 2010 – 2015: Principal Ponto Crítico</b>
- <u>Carga Tributária</u> : para atuar em um mercado altamente competitivo, diante da elevada carga tributária brasileira, a empresa em estudo, anualmente, em paralelo as projeções orçamentárias, elabora o planejamento tributário com intuito de enquadrar-se na forma de tributação que gere menor desembolso financeiro à organização.
<b>EXECUÇÃO DA ESTRATÉGIA 2010 – 2015: Principal Desafio</b>
- <u>Comprometer todos os colaboradores da empresa com as decisões estratégicas</u> : para isso é necessário alinhar as metas individuais as organizacionais, deste modo a empresa pesquisada utiliza-se da ferramenta PI para alocar as pessoas certas as atividades para as quais tenham aptidões. A partir disso, busca atrelar as atividades táticas e operacionais às metas estratégicas, isso para dar maior agilidade na consecução dos objetivos estratégicos.
<b>LIDERANÇA: Principal Preocupação</b>
- <u>Não possuem líderes em quantidade e qualidade suficientes para executar a estratégia</u> : observa-se diante da concepção do CEO da La Moda o quanto a organização preza pelo desenvolvimento dos seus profissionais, para isso proporciona <i>coaching</i> com intuito de desenvolver e potencializar a

Continua...

### Conclusão

questão liderança em seus funcionários.

Outro fator que merece ênfase é que a organização objetiva atrair e reter pessoas e talentos, sendo que valoriza o comprometimento dos funcionários, conforme exposto em seus princípios e valores.

#### **TECNOLOGIA: Preocupação e Desafio**

- Melhorar e eficientizar os processos: a empresa La Moda busca a melhoria contínua dos processos organizacionais e da qualidade, por meio de inovações tecnológicas que promovam a eficácia empresarial.

#### **GESTÃO DE PESSOAS: Principal Preocupação**

- Transformar equipes em um time de alta performance: a organização busca incessantemente estimular a cultura de alto desempenho, isso através da aplicação de metas que impulse os profissionais a melhorar a performance e o trabalho em equipe.

#### **CLIENTES: Principal Desafio**

- Ter uma cultura organizacional onde toda a empresa esteja voltada ao cliente: nos princípios e valores da empresa, verifica-se que o de número é satisfazer os clientes, portanto, atua com políticas específicas de gestão de relacionamento com os mesmos, sempre na busca por captar seus desejos e necessidades, aliados à canais de distribuição eficazes.

#### **GESTÃO DE RESULTADOS: Principal Desafio**

- Lidar com mercado muito competitivo: a empresa pesquisada vem mantendo seu ritmo de crescimento, por meio da inovação do portfólio de seus produtos, investimentos em marketing e gestão participativa, na qual profissionais competentes, criativos e diferenciados trabalham em prol da excelência empresarial, nos âmbito de controle, tecnologias e processos operacionais

### **Quadro 29: Comparativo com a Pesquisa HSM (2009)**

Fonte: Elaborado pela Autora.

## 4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante do estudo realizado é perceptível que a utilização dos recursos da controladoria é de vital importância para dar confiabilidade, velocidade e segurança nas informações disponibilizadas para o processo decisório. Destaca-se que este órgão de *staff* tem reduzido a distância entre os diversos setores da organização e o processo de gestão. Isso por meio das ferramentas gerenciais apresentadas neste estudo, desde o planejamento estratégico, passando pelos planos de ação, orçamentos, avaliação de performance dessas ações e consequentes correções de cursos, os quais dependem de um excelente sistema de controle gerencial, que se converge e se integra na controladoria.

A junção das ferramentas gerenciais possibilita que a empresa delimite seus objetivos e estratégias no planejamento, mensure por meio de indicadores a execução das estratégias, pelo BSC, e acompanhe numericamente o desempenho organizacional no orçamento. Diante disto, tem-se a necessidade de elaborar o relatório de informações gerenciais, com base nos dados de tais metodologias aliados aos demonstrativos contábeis, o qual servirá de base para os gestores tomarem suas decisões.

É notório que o sucesso empresarial está ligado a vários fatores como dispor de produtos e/ou serviços de qualidade e inovadores, contar com uma estratégia alinhada à expansão do empreendimento e, no mesmo grau de importância, contar com profissionais comprometidos, que estejam empenhados em desempenhar suas funções com maestria, com atitudes de proprietários no que tange a preocupação com o desempenho organizacional. Destaca-se que é necessário que os gestores determinem quais competências devem ser desenvolvidas nos colaboradores para sustentar a estratégia do negócio.

Percebe-se diante do estudo de caso realizado na La Moda e pela entrevista com o CEO, que a empresa preza pelo desenvolvimento sustentável, por meio de um suporte informacional conciso prestado pela controladoria que baliza o processo decisório e pelo desenvolvimento dos profissionais comprometidos que buscam incessantemente cumprir os objetivos organizacionais.

É importante observar que este estudo teve como base um ramo específico, no entanto, entende-se que tais recursos podem ser utilizados por todas as organizações, independentemente do ramo ou porte empresarial. Uma empresa administra bem o que conhece bem, portanto é fundamental que disponha de metas, descreva aonde deseja chegar e tenha suporte informacional conciso com todos os dados acerca do empreendimento, mensurados e acompanhados periodicamente.

## REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Lauro Brito; PARISI, Claudio; PEREIRA, Carlos Alberto. Controladoria. In: CATELLI, Armando (Org.). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica - GECON**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

ALMEIDA, Martinho Ismard Ribeiro de. **Manual de planejamento estratégico**. São Paulo: Atlas, 2001.

BORINELLI, Marcio Luiz. **Estrutura conceitual básica de controladoria: sistematização à luz da teoria e da práxis**. 2006 2 352 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) –Universidade de São Paulo, São Paulo. 2006.

BRAGA, Hugo Rocha. **Demonstrações contábeis: estrutura, análise e interpretação**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

CARDOSO, Ricardo Lopes; MARIO, Poueri do Carmo; AQUINO, André Carlos Busanelli de. **Contabilidade gerencial: mensuração, monitoramento e incentivos**. São Paulo: Atlas, 2007.

CARPES, Antonio M. da Silva; PERTUZATTI, Elizandra; MERLO, Roberto Aurélio. As melhores práticas de controladoria: o *balanced scorecard* como ferramenta de gestão. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, Florianópolis, ano 6, n.18, ago./nov. 2007.

CARVALHO JUNIOR, César Valentim de Oliveira; ROCHA, Joseilton Silveira da. Controladoria no Brasil: um estudo a partir da perspectiva dos pesquisadores brasileiros. Disponível em: <http://www.contabeis.ufba.br/materialprofessores/JSROCHA/PAGINA/21%20Controladoria%20no%20Brasil.pdf>. Acesso em: 02 abr. 2011.

CASAROTTO FILHO, Nelson. **Projetos de negócio: estratégia e estudos de viabilidade**. São Paulo: Atlas, 2002.

CAVALHEIRO, Jader Branco; FLORES, Paulo César. **A organização do sistema de controle interno municipal**. Florianópolis: CRCSC, 2007.

CATELLI, Armando. Introdução: o que é o GECON. In: CATELLI, Armando (Org.). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica - GECON**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

CERVO, Amado L.; BERVIAN, Pedro A. **Metodologia científica**. São Paulo: Prentice Hall, 2002.

CHIAVENATO, Idalberto. **Administração: teoria, processo e prática**. 3. ed. São Paulo: Pearson, 2000.

COELHO, Fabiano Simões. Reestruturação informacional da demonstração de resultado de exercício – uma proposta. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, Florianópolis, ano 7, n. 19, dez. 2007/mar. 2008.

DAL PONT, Juliano Vitto. **Gestão por competências: o processo de mapeamento de competências em uma indústria de plásticos na região da AMREC**. 2009. 97 p. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) – Universidade do Extremo Sul Catarinense – UNESC, Criciúma. 2009.

DRUCKER, Peter F. **Desafios gerenciais para o século XXI**. São Paulo: Thomson, 1999.

FALCONI, Vicenti. **O verdadeiro poder**. Minas Gerais: INDG Tecnologia e Serviços, 2009.

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

FLORIANI, Arlete Regina. **Controladoria como geradora de informações para subsidiar decisões administrativas**, 2001. Disponível em: <http://proxy.furb.br/ojs/index.php/rn/article/view/554/507>. Acesso em: 30 de ago. de 2010.

GIL, Antonio de Loureiro; BIANCOLINO, César Augusto; BORGES, Tiago Nascimento. **Sistema de informações contábeis**. São Paulo: Saraiva, 2010.

GOLEMAN, Daniel. **Modernas práticas na gestão de pessoas**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

**HSM**. Disponível em: <http://www.hsm.com.br>. Acesso em: 22 maio 2011.

**INSTITUTO BRASILEIRO DE COACHING**. Disponível em: [http://www.ibccoaching.com.br/atendimento\\_saiba\\_tudo\\_sobre\\_coaching.php](http://www.ibccoaching.com.br/atendimento_saiba_tudo_sobre_coaching.php). Acesso em 27 maio 2011.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade gerencial**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

JOHNSON, Spencer. **Quem mexeu no meu queijo**. 25. ed. Rio de Janeiro: Record, 2001.

KAPLAN, Robert S; NORTON, David P. **Mapas estratégicos: convertendo ativos intangíveis em resultados tangíveis**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

\_\_\_\_\_. **A estratégia em ação: *Balanced Scorecard***. 16. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2003.

\_\_\_\_\_. Enfrentando problemas com a estratégia? Mapeie-a. **Planejamento estratégico**. Rio de Janeiro: Campus, 2002.

\_\_\_\_\_. **Organização orientada para a estratégia**: como as empresas que adotam o *balanced scorecard* prosperam no novo ambiente de negócios. Rio de Janeiro: Elsevier, 2000.

KOLIVER, Olivio. **A contabilidade e a controladoria, tema atual e de alta relevância para a profissão contábil**, 2005. Disponível em: [http://www.crcrs.org.br/arquivos/livros/livro\\_controladoria.pdf](http://www.crcrs.org.br/arquivos/livros/livro_controladoria.pdf). Acesso em: 18 mar. 2011.

KOTTER, John P. **Sentido de urgência**: o que falta para você vencer. Rio de Janeiro: BestSeller, 2009.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

LEAL FILHO, José Garcia. **Gestão estratégica participativa**. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2007.

MALDANER, Daniel. **Por que as empresas perdem talentos?**, 2011. Disponível em: <http://www.hsm.com.br/editorias/rh/por-que-empresas-perdem-talentos>. Acesso em: 19 de maio de 2011.

MARION, José Carlos. **Análise das demonstrações contábeis**: contabilidade empresarial. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MATARAZZO, Dante Carmine. **Análise financeira de balanços**: abordagem gerencial. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MENDES, Ricardo. **O que é gestão por competências**, 2011. Disponível em: [http://www.gestaoporcompetencias.com.br/artigo-recursos-humanos/artigo-rh/o\\_que\\_e\\_gestao\\_por\\_competencias/](http://www.gestaoporcompetencias.com.br/artigo-recursos-humanos/artigo-rh/o_que_e_gestao_por_competencias/). Acesso em: 19 de maio de 2011.

**MICHAELIS: DICIONÁRIO PRÁTICO DA LÍNGUA PORTUGUESA**. São Paulo: Companhia Melhoramentos, 2008-(Dicionários Michaelis).

MONTANA, Pratick J.; CHARNOV, Bruce H. **Administração**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

MORANTE, Antonio Salvador; JORGE, Fauzi Timaco. **Controladoria**: análise financeira, planejamento e controle orçamentário. São Paulo: Atlas, 2008.

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

NASCIMENTO, Auster Moreira; REGINATO, Luciane. **Controladoria**: instrumentos de apoio ao processo decisório. São Paulo: Atlas, 2010.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. **Planejamento estratégico**: conceitos, metodologia, práticas. 24. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

\_\_\_\_\_. **Planejamento estratégico**: conceitos metodologia e prática. 9. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

\_\_\_\_\_. **Planejamento estratégico**: conceitos metodologia e prática. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

OLIVEIRA, Luís Martins de; PEREZ JR, José Hernandez; SILVA, Carlos Alberto dos Santos. **Controladoria estratégica**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

\_\_\_\_\_. **Controladoria estratégica**. São Paulo: Atlas, 2002.

OLIVEIRA, Sílvio Luiz de. **Tratamento de metodologia científica**: projetos de pesquisas, TGI, TCC, monografias, dissertações e teses. 2. ed. São Paulo: Thomson, 2001.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Controladoria estratégica e operacional**: conceitos, estrutura, aplicação. São Paulo: Thomson, 2003.

\_\_\_\_\_. **Contabilidade gerencial**: um enfoque em sistema de informação contábil. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

PASSARELLI, João; BOMFIM, Eunir de Amorim. **Orçamento empresarial**: como elaborar e analisar. São Paulo: Thomson, 2003.

PELEIAS, Ivam Ricardo. **Controladoria**: gestão eficaz utilizando padrões. São Paulo: Saraiva, 2002.

PEREIRA, Carlos Alberto. Ambiente, empresa, gestão e eficiência. In: CATELLI, Armando (Org.). **Controladoria**: uma abordagem da gestão econômica - GECON. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

PEREZ JUNIOR, José Hernandez; PESTANA, Arnaldo Oliveira; FRANCO, Sérgio Paulo Cintra. **Controladoria e Gestão**: teoria e prática. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

PORTER, Michael. Estratégia e internet. **Planejamento estratégico**. Rio de Janeiro: Campus, 2002.

\_\_\_\_\_. **Estratégia competitiva**. Rio de Janeiro: Campus, 1999.

**PI WORLDWIDE**. Disponível: <http://www.piworldwide.com/Products/Predictive-Index-System.aspx>. Acesso em 27 maio 2011.

**QLIKVIEW**. Disponível em: <http://www.qlikview.com/us/company>. Acesso em: 28 maio 2011.

RAUPP, Fabiano Maury. BEUREN, Ilse Maria. Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática. In: BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006, p. 77 - 97.

REGINATO, Luciane; NASCIMENTO, Auster Moreira. **Um estudo de caso envolvendo *business intelligence* como instrumento de apoio à controladoria**, 2007. Disponível em: [http://link.periodicos.capes.gov.br/sfxlcl3?url\\_ver=Z39.88-2004&url\\_ctx\\_fmt=info:ofi/fmt:kev:mtx:ctx&ctx\\_enc=info:ofi/enc:UTF-8&ctx\\_ver=Z39.88-2004&rfr\\_id=info:sid/sfxit.com:azlist&sfx.ignore\\_date\\_threshold=1&rft.object\\_id=100000000489656&svc.fulltext=yes](http://link.periodicos.capes.gov.br/sfxlcl3?url_ver=Z39.88-2004&url_ctx_fmt=info:ofi/fmt:kev:mtx:ctx&ctx_enc=info:ofi/enc:UTF-8&ctx_ver=Z39.88-2004&rfr_id=info:sid/sfxit.com:azlist&sfx.ignore_date_threshold=1&rft.object_id=100000000489656&svc.fulltext=yes). Acesso em: 30 ago. 2010.

**REVISTA ESCOLA**. Disponível em: <http://revistaescola.abril.com.br/geografia/fundamentos/camada-pre-sal-474623.shtml>. Acesso em: 22 maio 2011.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SÁ, Carlos Alexandre; MORAES, José Rabello de. **O orçamento estratégico: uma visão empresarial**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2005.

SÁ, Lopes de. **Controladoria e contabilidade aplicada à administração**: Curitiba: Juruá, 2009.

SANTOS, André Ricardo Ponce dos; PADOVEZE, Clóvis Luís. Contribuição à estruturação de sistemas de informações de controladoria estratégica. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, v.36, n.163, p. 82-97, jan./fev. 2007.

SANTOS, Roberto Vatan dos. **Controladoria: uma introdução ao sistema de gestão econômica - GECON**. São Paulo: Saraiva, 2005.

SAVARIS, Daniel Alves. **Controladoria estratégica: uma proposta de formatação de modelagem de informações gerenciais**. 2010. 188 p. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) – Universidade do Extremo Sul Catarinense – UNESC, Criciúma. 2010.

SILVA, José Pereira da. **Análise financeira das empresas**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

SIQUEIRA, José Ricardo Maia de; SOLTELINHO, Wagner. **O profissional de controladoria no mercado brasileiro – do surgimento da profissão aos dias atuais**. Disponível em:  
[http://www.eac.fea.usp.br/cadernos/completos/cad27/Revista\\_27\\_parte\\_5.pdf](http://www.eac.fea.usp.br/cadernos/completos/cad27/Revista_27_parte_5.pdf).  
Acesso em: 30 ago. 2010.

TANURE, Betania; EVANS, Paul, PUCIK, Vladimir. **A gestão de pessoas no Brasil: virtudes e pecados capitais**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

TAVARES, Mauro Calixta. **Gestão estratégica**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

**UOL - ECONOMIA**. Disponível em:  
<http://economia.uol.com.br/planodecarreira/ultnot/infomoney/2009/12/01/ult4229u3058.jhtm>. Acesso em: 22 maio 2011.

VALADARES, Maurício Castelo Branco. **Planejamento estratégico empresarial: foco em clientes e pessoas**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2002.

WITKOWSKI, Beatriz Maria; DUARTE, Cristiane; GALLINA, Daniela Antonieta. O capital humano e o desenvolvimento econômico. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, Florianópolis, ano 6, n. 17, abr./jul. 2007.