

**Universidade Federal de Santa Catarina
Programa de Pós-Graduação em
Engenharia de Produção**

**MODELO DE CONTROLADORIA COMO UNIDADE
ADMINISTRATIVA DE SUPORTE AO PROCESSO DE GESTÃO
PARA EMPRESA COMERCIAL FAMILIAR DE PORTE MÉDIO**

Ariovaldo Mambrini

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

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

Florianópolis
2002

Ariovaldo Mambrini

**MODELO DE CONTROLADORIA COMO UNIDADE ADMINISTRATIVA DE
SUPORTE AO PROCESSO DE GESTÃO PARA EMPRESA COMERCIAL
FAMILIAR DE PORTE MÉDIO**

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

Florianópolis, 10 de Julho de 2002

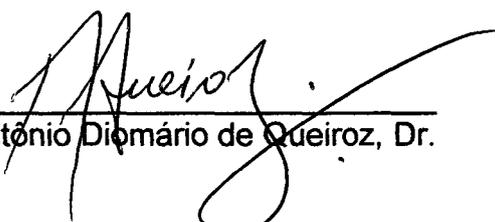


Prof. Ricardo de Miranda Barcia, Dr.
Coordenador do Curso

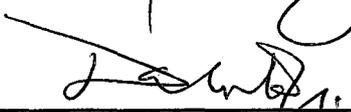
BANCA EXAMINADORA



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



Prof. Antônio Diomário de Queiroz, Dr.



Prof. Newton Carneiro A. Da Costa Jr., Dr.

“Ainda que eu falasse a língua dos homens e dos anjos, se não tiver amor, sou como o metal que soa ou como o címbalo que retine. Mesmo que eu tivesse o dom da profecia, e conhecesse todos os mistérios e toda a ciência, e ainda que tivesse toda a fé, a ponto de transportar montanhas, se não tiver amor, não sou nada”.

I Coríntios, 13,1-2.

Agradecimentos

A Deus, pai e mentor do universo. A Jesus Cristo, filho de Deus, o qual nos dá sua herança maior, o Espírito Santo de Deus, base de toda inspiração e sabedoria que ilumina a nossa vida. À virgem Maria Santíssima, nossa mãe e protetora.

À minha esposa e filhos, que dão um toque de poesia e harmonia a cada instante por mim vivido, sem o qual minha vida seria vazia, infértil, completamente sem sentido. Sem vocês, não teria a motivação renovada a cada dia, e nem a oportunidade de testemunhar a dádiva preciosa que é a família.

À minha orientadora, Doutora Ilse Maria Beuren, que com seu amor, paciência, experiência e dedicação, me fez acreditar que era possível ir além das minhas limitações e por tornar o conhecimento agradável à minha alma.

Ao corpo docente e discente do curso de Pós-Graduação, que sem medir esforços, estiveram sempre à disposição.

À direção da empresa em que exerço minhas atividades profissionais, pela compreensão, auxílio financeiro e oportunidade de operacionalizar a proposta deste trabalho.

À direção da Faculdade de Filosofia, Ciências e Letras de Jandaia do Sul, pelo auxílio financeiro e por acreditarem na minha capacidade de realização.

SUMÁRIO

LISTA DE FIGURAS	08
RESUMO	10
ABSTRACT	11
1 INTRODUÇÃO	12
1.1 TEMA E PROBLEMA.....	13
1.2 OBJETIVOS.....	15
1.3 JUSTIFICAÇÃO DO ESTUDO	16
1.4 METODOLOGIA DA PESQUISA	18
1.5 ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO	21
2 A EMPRESA E O PROCESSO DE GESTÃO	23
2.1 CARACTERIZAÇÃO DE EMPRESAS COMERCIAIS FAMILIARES DE PORTE MÉDIO.....	23
2.1.1 Classificação das empresas por tamanho	24
2.1.2 Aspectos caracterizadores de empresas familiares	28
2.2 FILOSOFIA, OBJETIVOS E VISÃO SISTÊMICA	34
2.2.1 Filosofia empresarial	35
2.2.2 Objetivos da empresa	36
2.2.3 A empresa como um sistema aberto e dinâmico	38
2.2.4 Subsistemas empresariais.....	40
2.3 GESTÃO EMPRESARIAL	41
2.3.1 Modelo de gestão empresarial	41
2.3.2 Processo de gestão empresarial.....	43
2.3.2.1 Planejamento.....	45
2.3.2.2 Execução.....	48
2.3.2.3 Controle.....	49
3 SISTEMA DE INFORMAÇÕES E A CONTROLADORIA.....	53
3.1 O SISTEMA DE INFORMAÇÕES.....	53
3.1.1 Dados, informação e conhecimento.....	54
3.1.2 Sistema de informações contábil-gerencial.....	56
3.1.3 Relatórios contábeis-gerenciais	58
3.1.3.1 Relatórios exigidos por lei.....	59
3.1.3.2 Relatórios gerenciais.....	60
3.1.4 Tecnologia da Informação e a gestão empresarial.....	72
3.2 A CONTROLADORIA	74
3.2.1 O entendimento de controladoria	75
3.2.2 A controladoria aplicada à gestão empresarial.....	77
3.2.3 O papel da controladoria no processo de gestão empresarial.....	78
3.2.3.1 A controladoria na etapa do planejamento.....	80
3.2.3.2 A controladoria na etapa de execução.....	82
3.2.3.3 A controladoria na etapa do controle.....	82

4 UM MODELO DE CONTROLADORIA COMO UNIDADE ADMINISTRATIVA PARA UMA EMPRESA COMERCIAL FAMILIAR DE PORTE MÉDIO.....	86
4.1 ASPECTOS GERAIS DA ORGANIZAÇÃO	87
4.1.1 O setor de comércio de material para construção.....	87
4.1.2 Apresentação da empresa.....	91
4.2 METODOLOGIA DE IMPLANTAÇÃO DO MODELO DE CONTROLADORIA.....	93
4.2.1 Sensibilização da alta administração da empresa.....	93
4.2.2 Levantamento das características principais da empresa.....	94
4.2.2.1 Estrutura organizacional da empresa.....	94
4.2.2.2 Mapeamento dos processos operacionais e das atividades..	96
4.2.2.3 Identificação dos eventos e sistemas administrativos.....	97
4.2.2.4 Sistema de informações e de relatórios.....	98
4.2.2.5 Sistema de apuração de custos.....	98
4.2.2.6 Identificação dos relatórios e práticas gerenciais existentes..	98
4.2.3 Projeção do modelo de controladoria.....	99
4.2.4 Desenvolvimento do modelo de controladoria.....	100
4.3 CARACTERÍSTICAS DO MODELO DE CONTROLADORIA	101
4.4 CONFIGURAÇÃO DA PROPOSTA DE CONTROLADORIA PARA UMA EMPRESA COMERCIAL FAMILIAR DE PORTE MÉDIO	103
4.4.1 Configuração do modelo de controladoria para a fase de planejamento da empresa.....	103
4.4.1.1 Proposta de atuação da controladoria no planejamento estratégico.....	104
4.4.1.2 Proposta de atuação da controladoria no planejamento operacional.....	112
4.4.1.3 Proposta de atuação da controladoria no orçamento empresarial.....	115
4.4.2 Configuração do modelo de controladoria para a fase de controle da empresa.....	133
4.4.2.1 Proposta de atuação da controladoria no controle econômico.....	133
4.4.2.2 Proposta de atuação da controladoria no controle financeiro	149
4.4.2.3 Proposta de atuação da controladoria no controle social.....	158
4.4.2.4 Proposta de atuação da controladoria no controle global.....	160
4.5 O PAPEL DA CONTROLADORIA NO APOIO À MELHORIA DA PERFORMANCE DOS GESTORES.....	162
5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES.....	166
5.1 CONCLUSÕES	166
5.2 RECOMENDAÇÕES	170
REFERÊNCIAS	171

LISTA DE FIGURAS

Figura 1:	Classificação das empresas de acordo com a receita bruta	26
Figura 2:	Classificação das empresas de acordo com o número de empregados.....	26
Figura 3:	A empresa familiar e os ciclos de vida.....	29
Figura 4:	A empresa familiar e os sistemas empresarial, familiar e societário.	30
Figura 5:	A empresa como sistema aberto.....	39
Figura 6:	Visão geral da empresa e do modelo de gestão.....	43
Figura 7:	Dados, informação e conhecimento.....	54
Figura 8:	Ações e instrumentos disponibilizados pela controladoria.....	78
Figura 9:	Papel da controladoria na etapa do controle.....	83
Figura 10:	Distribuição de lojas por regiões.....	88
Figura 11:	Faturamento médio anual das revendas.....	89
Figura 12:	Tamanho das lojas com base na área construída.....	89
Figura 13:	Característica das lojas por número de funcionários.....	90
Figura 14:	Classificação das lojas por número de itens comercializados.....	90
Figura 15:	Proposta de estruturação das atividades funcionais da empresa.....	95
Figura 16:	Modelo de estrutura para o diagnóstico estratégico ambiental.....	106
Figura 17:	Modelo de estrutura para a definição das diretrizes estratégicas, objetivos e metas.....	111
Figura 18:	Modelo de estrutura para o planejamento operacional.....	114
Figura 19:	Modelo de orçamento anual de vendas por vendedor.....	116
Figura 20:	Exemplo de padrões para a classificação da equipe de vendas.....	118
Figura 21:	Modelo de orçamento anual de vendas por unidade estratégica de negócios.....	119
Figura 22:	Modelo de orçamento anual de compras por unidade estratégica de negócios.....	120
Figura 23:	Modelo de orçamento anual de custos/despesas fixos e variáveis...	122
Figura 24:	Modelo de orçamento anual de capital.....	124
Figura 25:	Modelo de orçamento anual do fluxo financeiro.....	126
Figura 26:	Modelo de projeção semanal do fluxo financeiro.....	127
Figura 27:	Modelo de projeção anual do resultado do exercício.....	129
Figura 28:	Modelo de projeção anual do balanço patrimonial gerencial.....	130
Figura 29:	Painel sintetizador de informações econômico-financeiras.....	131
Figura 30:	Painel sintetizador de informações divisionais.....	132
Figura 31:	Modelo de controle econômico por vendedor.....	134
Figura 32:	Modelo de controle econômico da força de vendas.....	135
Figura 33:	Modelo de controle de premiação para a equipe de vendas.....	136
Figura 34:	Representação gráfica de vendas por vendedor.....	137
Figura 35:	Modelo de controle diário de vendas por unidade estratégica de negócios.....	138
Figura 36:	Modelo simulador de mark-up e do ponto de equilíbrio.....	139
Figura 37:	Modelo de controle econômico por unidade estratégica de negócio.	141
Figura 38:	Modelo de controle econômico mensal por unidade estratégica de negócios.....	143

Figura 39:	Modelo de ranking mensal das unidades estratégicas de negócios.	144
Figura 40:	Modelo de controle econômico dos custos e despesas.....	145
Figura 41:	Modelo de controle do resultado econômico-financeiro.....	146
Figura 42:	Modelo de controle estatístico-econômico mensal da frota.....	147
Figura 43:	Modelo de demonstração do resultado do exercício gerencial.....	148
Figura 44:	Modelo de controle diário do fluxo financeiro.....	150
Figura 45:	Modelo de controle mensal do fluxo financeiro.....	151
Figura 46:	Modelo de monitor de análise dos demonstrativos econômico-financeiros.....	152
Figura 47:	Modelo para determinar o Fator de Insolvência e Termômetro de Kanitz.....	154
Figura 48:	Modelo de controle do capital de giro.....	156
Figura 49:	Modelo de balanço patrimonial gerencial.....	158
Figura 50:	Modelo de demonstração do valor adicionado.....	159
Figura 51:	Modelo de painel de informações gerenciais – PIG.....	161
Figura 52:	Papel da controladoria na gestão da empresa comercial familiar.....	164

RESUMO

MAMBRINI, Ariovaldo. **Modelo de controladoria como unidade administrativa de suporte ao processo de gestão para empresa comercial familiar de porte médio.** Florianópolis, 2002, 176p. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, 2002.

Orientadora: Ilse Maria Beuren, Dra.
Defesa: 10/07/2002.

O atual cenário de negócios é um desafio permanente à boa gestão dos negócios empresariais. As empresas, principalmente aquelas de controle familiar, buscam de maneira intensiva meios de se adequarem e reagirem às constantes mudanças ambientais por meio da otimização do desempenho e do controle empresarial, a fim de se manterem agregando valor a seus acionistas, clientes e funcionários. Nesse contexto, necessitam reestruturar sua gestão, alterando e ampliando suas estruturas informacionais e tecnológicas, de forma a obterem um adequado controle de suas atividades estratégicas e operacionais como premissa à obtenção da desejada eficácia. Assim, a Controladoria, cuja função básica é gerenciar os sistemas de informações de controle e avaliação do desempenho empresarial, bem como apoiar os gestores nas tomadas de decisões, reveste-se de importância dentro do contexto organizacional, principalmente por oferecer instrumentos que viabilizam o processo de gestão empresarial. Nessa perspectiva, busca-se nesse trabalho apresentar um modelo de Controladoria baseado numa arquitetura de informação que utiliza como plataforma o emprego de uma ferramenta de *business intelligence* (planilhas eletrônicas) que assegure o apoio necessário ao processo de gestão de uma empresa familiar do setor comercial. Inicialmente, evidenciam-se os conceitos e técnicas da Controladoria apresentados por autores considerados relevantes no assunto. A partir disso, elaborou-se uma proposta de configuração de Controladoria, apresentando-se um conjunto de relatórios de planejamento e controle, elaborados em planilhas eletrônicas para monitorar e avaliar o desempenho das atividades exercidas em uma empresa familiar do setor comercial. Na seqüência, operacionalizou-se a proposta em uma empresa comercial familiar de porte médio, a fim de evidenciar os elementos necessários à sua implantação. Concluiu-se que a mesma pode aderir às necessidades pertinentes à gestão dessa empresa, portanto, pode servir de sugestão, a partir da qual, outras empresas que apresentem características similares possam elaborar sua própria configuração de Controladoria.

Palavras-chave: controladoria, gestão empresarial, empresa familiar

ABSTRACT

MAMBRINI, Ariovaldo. Controllership model as administrative unit of support to the process of conduct to commercial family company of medium load. Florianópolis, 2002, 176p. Essay (Production Engineering Master Degree) – Production Engineer Post Graduation Program, Universidade Federal de Santa Catarina, 2002.

Advisor: Ilse Maria Beuren, Dra.
Dissertation conclusion: 10/07/2002.

The present view of business is a permanent challenge to the good conduct of the managerial business. The companies, mainly those of family control, look for in an intensive way conditions to adapt and react to the constant environmental changes by the better acting of the performance and the managerial control, in order to keep themselves aggregating value to their shareholders, clients and employees. In this context, they need to restructure their conduct, changing and enlarging their informational and technological structures, in way to obtain an adequate control of their strategic and operational activities as premise to the obtainment of the wanted efficacy. So, the Controllership, whose basic function is to manage the information systems of control and evaluation of the managerial performance, as well as support the managers in the taking of decisions, is covered of importance inside of the organizational context, mainly for offer instruments that make possible the process of managerial conduct. In this perspective, look for in this work to present a model of Controllership set in an architecture of information that uses as platform the utilization of a tool of business intelligence (eletronic spreadsheets) that assures the necessary support to the process of conduct of a family company of the commercial section. Originally, the concepts and techniques of the Controllership presented by authors considered relevant in the subject are evidenced. Starting from this, a proposal of configuration of Controllership was elaborated, presenting a conjunct of planning and control reports, elaborated in eletronic spreadsheets to monitor and evaluate the performance of the activities exercised in a family company of the commercial section. In the sequence, the proposition in a medium load commercial family company was executed, in order to evidence the necessary elements to their implantation. It was concluded that the same can adhere to the pertinent needs to the conduct of this company, therefore, can serve of suggestion, starting from the one which other companies that present similar characteristics can elaborate their own configuration of Controllership.

Key words: controllership, managerial administration, family company

1 INTRODUÇÃO

As progressivas mudanças que vêm impactando as organizações é um desafio contínuo à sua adequada gestão. A relativa estabilidade econômica, a abertura de mercados, as reorganizações empresariais e o aumento da concorrência levam as empresas a buscarem formas de se adequarem à nova realidade. Essa adaptação pode ocorrer de várias maneiras: esforços para aumentar a competitividade, produtividade e eficiência; entrada em novos mercados; utilização de novas formas de negociação, aquisição ou desenvolvimento de novas tecnologias de informática, dentre outras.

Quando se fala sobre essas novas tendências, está-se referindo a um ambiente em que as pessoas trabalham mais com o cérebro do que com as mãos. Um cenário em que a inovação muitas vezes é mais importante que a produção em massa; o capital compra novos conceitos ou meios para criá-los em vez de comprar máquinas; a mudança rápida é uma constante premente. Em outras palavras, esse cenário é tão diferente de tudo que existiu antes, da mesma forma como a era industrial foi diferente da era agrícola que a precedeu.

Portanto, têm-se novas regras de competição, tipos de organização, desafios para a administração. Entre outros aspectos, é caracterizado por: a) mercados desregulamentados; b) empresas em que os funcionários são os ativos mais importantes; e c) inovação e *marketing* acima de tudo.

Ohmae (2001, p.84) retrata esse momento, ao enfatizar que “nos últimos anos, porém, a civilização mudou em escala planetária mais rápido e continuamente do que nunca. É como se um novo território tivesse sido descoberto – um continente sem terra, invisível. A exploração do novo continente está mudando posicionamentos e idéias sobre a criação da riqueza. E, como sempre, o ímpeto explorador vem das empresas”.

Tofler (1999, p.7) acredita que há uma economia muito nova, sim, vinculada à aplicação de conhecimentos sem precedentes ao processo de criação da riqueza. “Estamos lançando essa nova economia revolucionária baseada em princípios totalmente diferentes – nela o dinheiro é informatizado e a informação monetarizada; as formas de trabalho mudam; as estruturas

organizacionais mudam; a escala de operação muda. Entretanto, se estamos passando por um processo revolucionário, a turbulência é inevitável. Ela faz parte do preço da mudança”.

Tapscott (1999, p.132) diz que “o que está acontecendo não é nada mais, nada menos que uma revolução. A evolução da tecnologia da informação contribui para modificar a natureza das empresas, a forma de se agregar valor ou de penetrar em novos mercados. Atualmente, não é possível elaborar uma estratégia ou um projeto de negócio sem considerar a importância da tecnologia”.

Observa-se, também, um significativo desenvolvimento em relação aos sistemas de informação e aos produtos que derivam dessa ocorrência. Beuren (2002, p.17) destaca que “as alterações mais substanciais parecem estar no foco da informação, na divulgação da informação, na participação do usuário e no profissionalismo orientado para a informação”.

Em decorrência dessa maior complexidade, assim como do maior dinamismo do contexto social, as organizações enfrentam situações incertas, tanto na definição dos objetivos como no conhecimento do processo de transformação e de tomada de decisões. A existência de maior incerteza supõe também, que as decisões e o comportamento tenham caráter pouco rotineiro e que sejam difíceis de estruturar e analisar em termos racionais e lógicos.

1.1 TEMA E PROBLEMA

Nesse cenário, fica a dúvida sobre o porquê da produtividade de um tomador de decisões ser mais complexa que a produtividade de alguém que aparafusa peças de automóveis. Nesse propósito, tornou-se mais difícil dizer aos tomadores de decisão qual o melhor conjunto de diretrizes estratégicas irá viabilizar a consecução dos resultados planejados.

Nesse sentido, muitas empresas encontram dificuldades para se adaptarem a esse cenário hostil, principalmente em função de suas características e peculiaridades. No caso das empresas familiares, observa-se um desequilíbrio entre seu modelo de gestão, centrado em preceitos de ordem

pessoal; e o processo de gestão decorrente desse modelo, geralmente informal, abstrato e empírico, o que pode afetar o ciclo de vida dessas organizações.

Num esforço consciente rumo à profissionalização de suas gestões, essas empresas necessitam de uma estrutura organizacional que oriente os gestores de todos os níveis no processo decisório. Normalmente esses gestores têm dificuldades em reunir as informações de comportamento do mercado e clientes, as informações históricas são insuficientes, tem-se pouca orientação para uma adequada análise de situações adversas, assim como atribuem pouca importância para as atividades de planejamento e simulação de cenários.

Entretanto, ao promover mudanças internas para se adequarem nesse ambiente, essas empresas, não raras vezes, se vêem forçadas a submeterem suas gestões a mudanças bruscas e repentinas, seja na sua estrutura organizacional, normas, procedimentos, maneiras de agir e sistema de informações. Decorrem disso alterações que afetam sensivelmente a eficiência de seus sistemas de controle, implicando na necessidade de se adaptarem a novos conceitos e técnicas que possibilitem o adequado controle de suas atividades. Isso dificulta a formulação do planejamento, a avaliação de desempenho e a tomada de decisão eficaz.

Como consequência, torna-se importante incorporar no processo decisório dessas empresas um sistema de controle que propicie, de acordo com Parisi (1999, p.268-269), dentre outras melhorias, as seguintes:

- a) processo decisório descentralizado;
- b) funções e responsabilidades decorrentes da missão (da empresa e da área específica do gestor);
- c) autoridade compatível com as funções e responsabilidades;
- d) estilo participativo (busca a integração);
- e) postura empreendedora (faz acontecer);
- f) processo de gestão, que abrange planejamento estratégico, planejamento operacional, execução e controle, orientado à otimização do resultado econômico;
- e
- g) avaliação de desempenho baseada no resultado econômico.

Nakagawa (1993, p.16) ratifica essa assertiva, considerando que "é de fundamental importância que, para a eficiência e a eficácia de uma empresa, o desenvolvimento de sua estrutura organizacional seja feito de maneira

coordenada com os do processo de planejamento e controle, e sistema de informações, sem debilitar seus meios e recursos, e sem submeter seus membros a inadequada pressão”.

Pelo exposto, infere-se a necessidade de um arcabouço conceitual com origens em vários ramos do conhecimento humano, que possa, efetivamente, suprir essas carências estruturais. A Controladoria, cuja função básica é prover informações de avaliação e controle do desempenho das diversas áreas da empresa, bem como dar apoio aos gestores no processo de tomada de decisão, assume cada vez mais papel preponderante nesse contexto.

Alguns cuidados são necessários na implantação e manutenção desse sistema de controle, principalmente no que diz respeito às particularidades de cada organização. Kanitz (1976, p.2) diz que isso ocorre, “especialmente porque, a rigor, cada empresa é uma unidade própria, com problemas específicos, o que invalida qualquer tentativa de se elaborar um sistema genérico de controle aplicável a todas elas. Se hoje temos alguma idéia do que controlar e como controlar, nada é possível afirmar em relação ao futuro imediato”.

Essas particularidades que devem ser observadas na implementação e manutenção de um sistema de controle, pela Controladoria, a fim de propiciar o fortalecimento do processo de gestão frente ao modelo de gestão existente nas empresas comerciais familiares é que motivaram a seguinte questão-problema: *Como pode se configurar a Controladoria em uma empresa comercial familiar de porte médio, com vistas a dar suporte ao processo de gestão ?*

1.2 OBJETIVOS

O objetivo geral desse trabalho é propor um modelo de Controladoria, que assegure o devido suporte ao processo de gestão de empresa comercial familiar de porte médio.

Quanto aos objetivos específicos desse estudo, pretende-se:

- descrever a forma de gestão adotada e as necessidades informacionais em uma empresa familiar de porte médio de comércio de material para construção;
- configurar um modelo de Controladoria por meio de uma arquitetura de informação que tem como plataforma o emprego de uma ferramenta de *business intelligence*;
- propor a operacionalização do modelo de Controladoria, estruturado com base em informações que podem ser geradas e disponibilizadas a partir das necessidades verificadas na empresa; e
- mostrar como a Controladoria pode contribuir e participar no apoio à melhoria da performance dos gestores.

1.3 JUSTIFICAÇÃO DO ESTUDO

A atual instabilidade dos negócios e as constantes mudanças nos diversos ambientes de atuação das empresas exigem a otimização do desempenho e do controle organizacional. Para enfrentar essas circunstâncias, as empresas necessitam de conceitos e técnicas que possibilitem o adequado controle de seu desempenho.

Os sistemas contábeis tradicionais têm sua ênfase voltada ao atendimento das exigências dos usuários externos da empresa. Marion (1990, p.29) retrata esse posicionamento afirmando que:

observamos com certa frequência que várias empresas, têm enfrentado sérios problemas de sobrevivência. Ouvimos empresários que criticam a carga tributária, os encargos sociais, a falta de recursos, etc., fatores estes que, sem dúvida, contribuem para debilitar a empresa. Entretanto, descendo a fundo nas nossas investigações, constatamos que muitas vezes, a célula cancerosa não repousa naquelas críticas, mas na má gerência, nas decisões tomadas sem respaldo, sem dados confiáveis. Por fim observamos, nesses casos, uma contabilidade irreal, distorcida, em consequência de ter sido elaborada única e exclusivamente para atender às exigências fiscais.

Gomes e Salas (1997, p.14) reiteram que:

todos esses problemas decorrem do predomínio de uma perspectiva racional e economicista de gestão administrativa que insiste em ignorar a importância das variáveis humanas e culturais no processo de controle. Além disso, os sistemas de controle baseados em sistemas contábeis deixam os dirigentes mais seguros por terem a ilusão de que tudo está sob controle, especialmente quando, dada à dimensão da

organização, tais dirigentes se vêem obrigados a permanecer afastados das operações diárias.

A Controladoria surgiu para ampliar o entendimento do processo de gestão, bem como delinear qual sua atuação dentro desse contexto. Identifica a razão de ser de uma organização e quais fatores estão contribuindo, ou não, para a eficiência e eficácia de suas operações, de forma que se assegure sua continuidade no negócio pela geração de resultados econômicos favoráveis.

Entretanto, por ser uma abordagem relativamente contemporânea nas empresas brasileiras, persistem ainda muitas dúvidas sobre qual o efetivo papel da Controladoria, no processo de gestão das empresas. A literatura a respeito é ampla em obras que retratam o tema de forma conceitual, mas pouco existe sobre sua aplicação, o que fundamenta o fato de muitas empresas não a implantarem ou persistirem em manter formas empíricas de controle.

Além disso, algumas obras que abordam o assunto, de forma prática, se voltam quase que exclusivamente às atividades industriais, deixando uma lacuna quanto à aplicação da Controladoria em empresas comerciais. Martins (2000, p.2) releva a importância de obras direcionadas às atividades comerciais, lançando alguns questionamentos:

as grandes indagações presentes na gestão das empresas comerciais de certo porte atualmente sejam: qual a efetiva contribuição dada por cada produto, item ou grupo de produtos para a rentabilidade da empresa? Quais os produtos mais ou menos lucrativos? Qual a efetiva contribuição de uma determinada unidade de negócios (representada por uma pessoa ou grupo de pessoas responsáveis por um determinado conjunto de produtos)? Qual a de cada loja em particular? etc.

Desse modo, espera-se que a Controladoria induza os gestores na utilização dos instrumentos de orientação e controle que disponibiliza. A justificativa disso decorre, segundo Beuren (2002, p.21), em função de:

cada vez mais, o uso de informações contábeis, os dados estatísticos e outras informações processadas pela Controladoria sobre os ambientes interno e externo habilitam, de modo mais qualificado e profissional, os gestores para planejar, dirigir e controlar as operações, indo além da simples observação e supervisão empírica das pessoas envolvidas. O pressuposto é de que os gestores, melhor informados sobre as operações da empresa sob sua responsabilidade, estão em posição de vantagem para aproveitar as ações positivas que contribuam para assegurar a continuidade da organização no mercado.

Aliada a Controladoria nesse processo, a Tecnologia da Informação cumpre papel preponderante ao facilitar a coleta, organização, consolidação,

disseminação, armazenagem e a análise das informações gerenciais, viabilizando plataformas tecnológicas compatíveis com cada circunstância organizacional. Portanto, dessa parceria, espera-se da Tecnologia da Informação o aporte tecnológico necessário, que permita conduzir a empresa a novos padrões de comportamento, que a torne mais ágil, flexível e competitiva, na aplicação de modernas técnicas de gestão.

Assim, como contribuição teórica, busca-se reunir a estrutura conceitual pertinente a assuntos relevantes como Controladoria, Tecnologia da Informação, Gestão Empresarial e Empresas Familiares, tratados de forma associada, para servir de apoio à elaboração de um modelo de Controladoria, que utiliza como plataforma tecnológica uma ferramenta de *business intelligence*, no sentido de dar suporte ao processo de gestão de uma empresa comercial familiar.

Em termos de contribuição prática, pretende-se evidenciar o papel da Controladoria em uma organização, com ênfase na configuração do sistema de informações sob sua responsabilidade e os relatórios que podem ser gerados e disponibilizados para alicerçar o processo de gestão com informações úteis. Espera-se também, poder influenciar mudanças comportamentais que propiciem a essa organização responder de forma mais contundente a um ambiente que muda contínua e progressivamente suas exigências.

1.4 METODOLOGIA DA PESQUISA

No universo, a variedade de fenômenos passíveis de serem estudados é infinita. Entretanto, para Marconi e Lakatos (2000, p.101), “a ciência seleciona aqueles que deseja estudar e, além disso, os abstrai da realidade, escolhendo alguns aspectos do fenômeno, não estudando, portanto, todo o fenômeno. Assim, se cada ciência estuda determinados aspectos da realidade e possui um sistema abstrato de pensamento para interpretar esses segmentos, necessita-se de sistemas conceituais que expressem cada área do saber”.

A pesquisa, segundo Oliveira (1999, p.117), “tem por objetivo uma série de compreensões no sentido de descobrir respostas para as indagações e questões que existem em todos os ramos do conhecimento humano”. Para Gil

(1999, p.42), o objetivo fundamental da pesquisa é descobrir respostas para problemas mediante o emprego de procedimentos científicos.

Marconi e Lakatos (2001, p.43) ressaltam que “a pesquisa pode ser considerada um procedimento formal com método de pensamento reflexivo que requer um tratamento científico e se constitui no caminho para se conhecer a realidade ou para descobrir verdades parciais”.

A presente pesquisa foi desenvolvida a partir da formação de um corpo teórico sobre o assunto proposto. Para tanto, realizou-se a revisão analítica de literaturas relevantes acerca dos conceitos, métodos e doutrinas que consubstanciam a Controladoria.

Por intermédio de dados oriundos do levantamento bibliográfico realizado em livros, periódicos, internet, teses e dissertações publicadas no Brasil com relação a Controladoria, Controles de Gestão e Sistemas de Informações, buscou-se a construção de um modelo de aplicação da Controladoria em uma empresa comercial familiar de porte médio, por meio da utilização de uma ferramenta de *business intelligence*.

Caracteriza-se, portanto, como uma pesquisa de cunho exploratório, empregando-se o método de estudo de caso sem o compromisso de resolver todos os problemas pertinentes à gestão empresarial dessas empresas, o que seria utópico. Mattar (2001, p.18) afirma que:

a pesquisa exploratória visa prover o pesquisador de maior conhecimento sobre o tema ou problema de pesquisa em perspectiva. Este tipo de pesquisa é particularmente útil quando se tem uma noção muito vaga do problema de pesquisa. Será preciso conhecer de maneira mais profunda o assunto para estabelecer melhor o problema de pesquisa através da elaboração de questões de pesquisa e do desenvolvimento ou criação de hipóteses explicativas para os fatos e fenômenos a serem estudados.

No que concerne ao estudo de caso, Mattar (2001, p.22) explica que “é um método muito produtivo para estimular a compreensão e sugerir hipóteses e questões para a pesquisa. O método pode envolver o exame de registros existentes, a observação da ocorrência do fato, entrevistas estruturadas, entrevistas não estruturadas etc”.

A fim de possibilitar a ampliação dos conhecimentos sobre o problema em estudo, a pesquisa envolveu o exame dos registros existentes, entrevistas não estruturadas e a observação da ocorrência dos fatos em uma empresa

comercial familiar de porte médio, o que permitiu caracterizar e explicar detalhadamente os aspectos singulares do estudo de caso.

Vale ressaltar que, em pesquisas exploratórias, realizadas por meio de estudo de casos grande parte das experiências e dos conhecimentos adquiridos podem não se encontrar de forma escrita. Neste trabalho, utiliza-se o conhecimento e a experiência acumulada do autor em função do mesmo exercer sua atividade profissional na empresa durante vários anos, como forma de auxiliar a aprofundar o conhecimento sobre o problema em estudo.

Com o objetivo de gerar conhecimentos úteis para o avanço do processo de gestão das empresas comerciais familiares de porte médio, a pesquisa, tanto para efeito científico como profissional, envolve, conforme Oliveira (1999, p.118), “a abertura de horizontes e a apresentação de diretrizes fundamentais, que podem contribuir para o desenvolvimento do conhecimento”.

Outro aspecto a considerar é que a pesquisa empregou a abordagem qualitativa pela facilidade oferecida por este método para descrever situações complexas ou estritamente particulares. Oliveira (1999, p.117) diz que:

as pesquisas que se utilizam da abordagem qualitativa possuem a facilidade de poder descrever a complexidade de uma determinada hipótese ou problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos experimentados por grupos sociais, apresentar contribuições no processo de mudança, criação ou formação de opiniões de determinado grupo e permitir, em maior grau de profundidade, a interpretação das particularidades dos comportamentos ou atitudes dos indivíduos.

Tendo em vista que o objetivo é ampliar o conhecimento sobre o problema em estudo, foram utilizadas informações em níveis estratégico, tático e operacional da própria empresa, mantidas em seus arquivos. Essa análise documental forneceu uma base histórica relevante que auxiliou a gerar hipóteses explicativas sobre os fatos em estudo.

No entanto, para os fins propostos nesse trabalho, vale ressaltar que o modelo de Controladoria aqui sugerido concorre com as seguintes limitações:

- ✓ aplicação específica em uma empresa comercial familiar de porte médio;
- ✓ caracteriza-se como um Sistema de Informações de apoio ao processo de gestão, não contemplando aplicações de apoio às transações/operações; e

- ✓ consciência de que com o passar do tempo, sistemas e rotinas se tornam obsoletos.

Dessa forma, dada a natureza da pesquisa e a metodologia empregada, não existe a pretensão de apresentar soluções exaustivas e conclusivas sobre o objeto de estudo, mas servir como um modelo a partir do qual se possa dar continuidade, por meio da operacionalização em uma empresa comercial familiar de porte médio. Desse modo, acredita-se oferecer instrumentos que facilitem a identificação das ações gerenciais que melhor contribuam para que outras empresas similares, analogamente atendam às suas demandas ambientais e mantenham-se competitivas continuamente.

1.5 ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO

Este trabalho foi dividido em cinco capítulos, a fim de facilitar o seu entendimento, mas sem perder de vista a integração das diversas unidades.

O Capítulo 1 inicia discorrendo sobre o problema da pesquisa. Na seqüência, apresenta os objetivos geral e específicos, a justificção do estudo, a metodologia da pesquisa e a organização do trabalho.

O Capítulo 2 aborda a revisão bibliográfica que fundamentou a pesquisa. Primeiramente fez-se uma caracterização de empresas familiares de porte médio. Em seguida, abordou-se a filosofia, objetivos e visão sistêmica da empresa. Na seqüência, fez-se uma incursão teórica sobre a gestão empresarial, com ênfase no modelo e no processo de gestão em todas as suas etapas, isto é, o planejamento, a execução e o controle.

O Capítulo 3, ainda numa perspectiva teórica, contempla o sistema de informações como base de apoio a cada fase do processo de gestão, com destaque para o conceito e caracterização dos sistemas de informações, os relatórios contábeis-gerenciais e a tecnologia da informação. Aborda também o entendimento de Controladoria, com ênfase em sua conceituação, relação com a gestão e sobre o papel que desempenha.

O Capítulo 4 tem por finalidade apresentar e descrever a operacionalização do modelo de Controladoria esboçado para uma empresa comercial familiar de porte médio, configurado de acordo com as

características e peculiaridades dessa empresa e dentro dos objetivos propostos.

O Capítulo 5 apresenta as conclusões do estudo, além de recomendações para futuros trabalhos sobre o tema pesquisado.

2 A EMPRESA E O PROCESSO DE GESTÃO

Neste capítulo, inicialmente procede-se à caracterização das pequenas e médias empresas comerciais familiares de porte médio. Em seguida, aborda-se a empresa como um sistema aberto e dinâmico, interagindo permanentemente com seu meio ambiente. Na seqüência, contempla-se a gestão empresarial em suas múltiplas formas e fases.

2.1 CARACTERIZAÇÃO DE EMPRESAS COMERCIAIS FAMILIARES DE PORTE MÉDIO

As sociedades comerciais se especializam na prática de atos de comércio. Portanto, a atividade comercial vem estar estruturada, justamente, nos atos de comércio. Sidou (1990, p.58) define atos de comércio como sendo “todo negócio jurídico praticado por comerciante no exercício de sua atividade habitual”.

Depreende-se então, que a atividade mercantil ou comercial é caracterizada pela prática de atos de comércio, exercida por agentes do comércio. Sidou (1990, p.58) define a empresa comercial como “todo negócio jurídico praticado por comerciante no exercício de sua atividade habitual”.

As pequenas e médias empresas comerciais são constituídas em sua maioria por famílias, em função das facilidades de associação, minimização de custos e investimentos. Essas empresas contribuem significativamente em nível sócio-econômico, pois geram boa parte dos empregos diretos e indiretos em virtude de suas operações se restringirem ao mercado nacional. Além disso, auxiliam na formação de poupança, no equilíbrio das disparidades sociais e demonstram certa flexibilidade para se adaptarem às mudanças ambientais.

No Brasil, apesar de programas de apoio e linhas de crédito especiais para essas empresas, existem carências apontadas pelo seu principal órgão de apoio nacional, o Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas – SEBRAE, relacionadas principalmente à falta de controles e planejamento básico.

À medida que se desenvolvem, esses problemas se acentuam, principalmente pela insistência na manutenção de formas empíricas de se gerir os negócios. Aquele proprietário que até então organizava e controlava as atividades empresariais de maneira individual, informal e rudimentar, utilizando sua capacidade sensitiva, bem aos moldes das empresas familiares, acaba se vendo obrigado a abdicar dessas práticas em prol de formas mais racionais e formais de gestão, sob pena de ver a descontinuidade do seu empreendimento.

Outro fato que merece consideração está relacionado à definição do tamanho dessas empresas, pois cada uma apresenta características próprias, além de não existir em nível nacional ou internacional qualquer tipo de classificação padronizada nesse sentido. Em geral, os critérios de classificação das micro, pequenas e médias empresas utilizam fatores quantitativos, qualitativos ou ainda uma combinação de ambos. Assim, o conceito pode variar de acordo com o objetivo ou propósito específico da organização a que se deseje aplicar tal conceito.

Diante disso, verifica-se que para uma adequada classificação das empresas é necessária a combinação de critérios quantitativos e qualitativos, a fim de dar provimento às necessidades informacionais de cada caso. Para efeitos desse trabalho foram utilizados ambos os critérios. No critério quantitativo utiliza-se a classificação preconizada pela Lei 9.841, de 05/10/1999, que instituiu o Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, bem como as classificações preconizadas pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA e pelo Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas - SEBRAE. Para o critério qualitativo utilizam-se as perspectivas de Rodil (1998) e Lodi (1998).

Assim, na seqüência apresenta-se a divisão das empresas em função de seu tamanho, forma jurídica e controle societário. Aborda-se também as empresas familiares quanto às suas características e peculiaridades.

2.1.1 Classificação das empresas por tamanho

A Lei 9.841, de 05/10/1999, que instituiu o Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, objetivando assegurar a essas empresas tratamento jurídico simplificado e favorecido, dita que o seu enquadramento dar-se-á nos seguintes níveis de faturamento:

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

Os demais enquadramentos estão contemplados na Lei 9.718, de 27/11/98, que trata dentre outros assuntos, sobre o lucro presumido e as empresas que poderão optar por essa forma de tributação, bem como aquelas que estão obrigadas à apuração do lucro real, nos seguintes artigos:

Art. 13 – A pessoa jurídica, cuja receita bruta total, no ano-calendário anterior, tenha sido igual ou inferior a R\$ 24.000.000,00 (vinte e quatro milhões de reais), ou a R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais) multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a doze meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido.

Art. 14 – Estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas:

I – cuja receita total, no ano calendário anterior, seja superior ao limite de R\$ 24.000.000,00 (vinte e quatro milhões de reais), ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a doze meses.

Disso se depreende que a Lei 9.841, de 05/10/1999, enquadra de forma explícita as micro e pequenas empresas. Entretanto, apesar da Lei 9.718, de 27/11/98, não o fazer de forma explícita, alguns doutrinadores assumem que a faixa de enquadramento para o lucro presumido se aplica às médias empresas, enquanto que a faixa relativa ao lucro real, aplica-se às grandes empresas, isso porque essas faixas de enquadramento se situam logo acima daquelas estabelecidas para o enquadramento das micro e pequenas empresas.

Outra forma de classificar as empresas por tamanho, tendo como referencial o faturamento, é encontrada em trabalho do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA, conforme demonstrado na Figura 1.

FATURAMENTO	TAMANHO
Até R\$. 700.000,00	Microempresa
De R\$. 700.000,00 até R\$. 6.125.000,00	Pequena empresa
De R\$. 6.125.000,00 até R\$. 35.000.000,00	Média empresa
De R\$. 35.000.000,00 até R\$. 100.000.000,00	Grande empresa
Acima de R\$. 100.000.000,00	

Fonte: IPEA (2000)

Figura 1 – Classificação das empresas de acordo com a receita bruta

Essa classificação difere da anterior quanto ao número e extensão das faixas de enquadramento da receita bruta. Aqui as microempresas se enquadram até o patamar de R\$ 700.000,00 (setecentos mil reais), enquanto que a legislação a enquadra somente até R\$ 244.000,00 (duzentos e quarenta e quatro mil reais). As pequenas empresas podem atingir até o limite de R\$ 6.125.000,00 (seis milhões, cento e vinte e cinco mil reais), enquanto a legislação a define até o limite de R\$ 1.200.000,00 (hum milhão, duzentos mil reais). Difere também quanto ao enquadramento explícito, primeiramente das médias empresas para o limite até R\$ 35.000.000,00 (trinta e cinco milhões de reais) e para as grandes empresas para o limite até R\$ 100.000.000,00 (cem milhões de reais), fato que não se observa de forma explícita na legislação.

O Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas – SEBRAE utiliza a classificação divulgada pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE, o qual classifica o tamanho de empresas com base no número de empregados, conforme demonstra-se na Figura 2.

Porte	Indústria	Comércio e Serviços
Micro	01 – 19	01 – 09
Pequena	20 – 99	10 – 49
Média	100 – 499	50 – 99
Grande	Acima de 500	Acima de 100

Fonte: www.sebrae-pr.gov.br

Figura 2 – Classificação das empresas de acordo com o número de empregados

Essa metodologia classifica as empresas por tamanho com base no número de empregados e de acordo com a atividade econômica exercida pela empresa. De forma similar ao Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA, essa classificação apresenta, de forma explícita, faixas de classificação

para as médias e grandes empresas, assim como contempla a atividade de prestação de serviços.

No aspecto qualitativo, Rodil (1998, p.39-40) considera que as pequenas e médias empresas se caracterizam pelo seu estágio administrativo-gerencial:

- a) administração por seus fundadores, seus herdeiros ou familiares razoavelmente próximos;
- b) conflitos mais ou menos declarados quanto à profissionalização da administração;
- c) falta de pessoal qualificado em quantidade suficiente para preencher todas as funções gerenciais que a complexidade dos negócios atuais exige;
- d) (co-) existência de dois sistemas de informação: o contábil, tediosa obrigação necessária para atender às exigências societárias e fiscais, e o informal (quase sempre mais completo), para fins gerenciais; e
- e) falta de planejamento estratégico formalmente integrado aos planos de curto e médio prazos.

Essas características demonstram que as pequenas e médias empresas possuem um nível acentuado de centralização das decisões em função do baixo nível de profissionalização das gerências. Porém, não significa que as pequenas e médias empresas possuam somente pessoal desqualificado. O que ocorre, geralmente, é que, ou o número de profissionais é insuficiente, ou mesmo com a existência de profissionais em número considerado suficiente, prevalecem formas conservadoras de gestão.

Além disso, o sistema de informações é precário, excessivamente voltado ao cumprimento de normas fiscais, sendo as informações gerenciais extraídas pelos principais gestores por meio de suas interações diárias com clientes, fornecedores, gerentes, ou seja, pouco formal. A ausência de planejamento estratégico deixa a gestão dessas empresas sem um horizonte de atuação.

Para Lodi (1998, p.56-57), o tamanho não pode ser aferido por apenas um dos seguintes fatores: volume de faturamento, número de empregados, patrimônio líquido, número de produtos. Exemplifica, que uma siderúrgica com 5 mil empregados é pequena, assim como, um escritório de consultoria com 50 consultores é grande. Nesse foco, entende que “a pequena empresa caracteriza-se pela leveza dos investimentos e, portanto, pela cuidadosa seleção de segmentos de mercado e de diferenciais mercadológicos”.

Pelo exposto, infere-se que o tamanho da empresa é um dos fatores que deve ser considerado quando se analisam as alternativas a se adotar para a

estruturação de sistemas de controle. Saliente-se que o tamanho influi na definição da estratégia, e esta impacta o tamanho. Nesse sentido, a missão a que se propõe a organização é que determinará o tamanho certo, abaixo do qual a empresa fica subdimensionada e acima do qual a empresa fica ineficiente.

2.1.2 Aspectos caracterizadores de empresas familiares

Na visão de Donnelley apud Lodi (1998, p.5-6), a empresa familiar é considerada como “aquela que se identifica com uma família há pelo menos duas gerações e quando essa ligação resulta numa influência recíproca”. Nessa perspectiva, a empresa de fundador sem herdeiros, como também, onde a família aparece apenas como investidora, não são consideradas empresas familiares.

Na geração do fundador, entre o primeiro dirigente e seus colaboradores há um arranjo de relações muito pessoal, o que a segunda geração irá quebrar ou transformar. Portanto, o conceito de empresa familiar nasce geralmente com a segunda geração de dirigentes. Lodi (1998, p.6) considera que “a empresa familiar é aquela em que a consideração da sucessão da diretoria está ligada ao fator hereditário e onde os valores institucionais da firma identificam-se com um sobrenome de família ou com a figura de um fundador”.

Contudo, esse critério vem sendo contestado, em função de 70% das empresas familiares não chegarem à segunda geração. Nesse sentido, Lanzana e Constanzi (1999, p.33) afirmam que “o critério mais adequado se encontra na relação entre propriedade e controle, podendo, assim, se formular o conceito de empresa familiar tradicional como aquela em que um ou mais membros de uma família exerce (m) considerável controle administrativo sobre a empresa, por possuírem parcela expressiva do capital”.

Ehlers (www.geyerehlers.com.br) enfatiza que “a confusão entre os conceitos de empresa familiar e não familiar está ligada à estrutura da empresa. A grande diferença entre uma e outra, portanto, reside em que a eventual ausência de profissionalismo na empresa familiar faz com que esta

sinta dificuldade em evoluir e desenvolver-se dentro de estratégias competitivas”.

Ehlers (2001) expõe que no contexto dessas organizações, ocorre a reunião de três sistemas: sistema societário, sistema empresarial e sistema familiar. Esses sistemas são dotados de ciclos de vida que evoluem no decorrer da existência das empresas familiares. Esses estágios são apresentados na Figura 3.

SISTEMA SOCIETÁRIO	SISTEMA EMPRESARIAL	SISTEMA FAMILIAR
A sociedade do proprietário controlador	A empresa no início	A jovem família empresária
Sociedade entre irmãos	A empresa em expansão – formalização	A entrada na empresa familiar
Sociedade-consórcio de primos	A empresa madura (Profissionalizada)	A família que trabalha em conjunto
		A família da passagem do bastão

Fonte: Ehlers (2001)

Figura 3 – A empresa familiar e os ciclos de vida

O sistema societário inicia-se com o empreendedor-fundador, evolui para a sucessão aos filhos-herdeiros, que assim se tornam sócios, em detrimento das relações de parentesco. O sistema empresarial se inicia com a fundação da empresa, e à medida que se expande, busca gradativamente evoluir seu processo de gestão, por meio de instrumentos mais racionais de administração. No estágio de empresa madura, procura a consolidação de sua posição no mercado. O sistema familiar origina-se com o marido, mulher e filhos começando um pequeno negócio. Em seguida, busca-se, por meio de regras de relacionamento, comportamento e ética, conduzir a empresa até a sucessão.

Além disso, esses sistemas (societário, empresarial e familiar), apesar de interdependentes, devem interagir de forma positiva e equilibrada, tendo cada um, atribuições específicas, conforme evidenciado na Figura 4.

SISTEMA SOCIETÁRIO	SISTEMA EMPRESARIAL	SISTEMA FAMILIAR
Acordo de Acionistas	O lucro	Relacionamento
O Patrimônio	O negócio em si	Desenvolvimento pessoal
A Sucessão	O mercado	Conflitos
A Perpetuação	Competência para competir	Desenvolvimento profissional
		Saúde física e emocional

Fonte: Ehlers (2001)

Figura 4 – A empresa familiar e os sistemas empresarial, familiar e societário

O sistema societário deve administrar o acordo de acionistas como principal instrumento da organização. Em seguida, definir as questões pertinentes ao patrimônio e as regras da sucessão com vistas à perpetuação do negócio. O sistema empresarial deve concentrar-se nos objetivos de resultado, como premissa para o cumprimento da missão da empresa familiar. O sistema familiar tem como objetivos tratar dos conflitos que eventualmente podem ocorrer no âmbito familiar por conta do processo sucessório, estimular o desenvolvimento profissional dos filhos-herdeiros e mantê-los em perfeita saúde física e emocional.

Entretanto, o que se observa na prática, é que quanto maior a interação entre os sistemas familiar e empresarial, maiores são os conflitos. Esses conflitos geram para a maioria dessas empresas, problemas em suas gestões.

Lodi (1998, p.4) relaciona alguns desses conflitos:

- a) conflitos de interesse entre família e empresa, que refletem na descapitalização, na falta de disciplina, na utilização ineficiente dos administradores não-familiares e no excesso de personalização dos problemas administrativos;
- b) uso indevido dos recursos da empresa por membros da família transformando a companhia num erário dos familiares. O famoso complexo da *galinha dos ovos de ouro*;
- c) falta de sistemas de planejamento financeiro e de apuração de custo e de outros procedimentos de contabilidade e de orçamento, que tornam o lucro um resultado totalmente fortuito e não planejado;
- d) resistência à modernização do marketing, ficando a comercialização sujeita a alguns vendedores antigos e “de confiança” ou à falta de uma boa política de produtos e de mercados; e
- e) emprego e promoção de parentes por favoritismo e não por competência anteriormente comprovada.

Nesse sentido, as empresas familiares concorrem com os mais diversos tipos de problemas, sendo que o nível de complexidade varia de acordo com o porte da empresa e as características da estrutura familiar. Torna-se necessário definir até que ponto os parentes estão contribuindo para o sucesso ou fracasso do empreendimento e a avaliação sistemática de diretores e gerentes. As dificuldades para assumir-se posições imparciais são inúmeras, o que leva, muitas vezes, a soluções de temporização e condescendência, em detrimento de critérios baseados na competência.

O elenco dos conflitos expostos não deve preceder o exame dos pontos fortes das empresas familiares. Reportando-se à sua experiência profissional, e no resultado de pesquisas realizadas junto a dirigentes de empresas familiares, Lodi (1998, p.4-5) considera como *forças* dessas empresas:

- a) a lealdade dos empregados é mais acentuada na empresa familiar, após algum tempo, pois os colaboradores se identificam com pessoas concretas que aí estão o tempo todo, e não com dirigentes eleitos por mandatos de assembleias, ou por imposição de poderes públicos;
- b) o nome da família pode ter grande reputação no estado, na região ou no país inteiro, funcionando como uma cobertura econômica e política.
- c) a sucessão de familiares competentes na direção do negócio dá origem a um grande respeito pela firma.
- d) a união entre os acionistas e os dirigentes, fazendo com que os acionistas sustentem a empresa mesmo quando há perdas, e também facilitando a comunicação entre a Diretoria Executiva, o Conselho de Administração e a Assembleia dos Acionistas;
- e) o sistema de decisão mais rápido, pois, termina ali, no Escritório Central, três ou no máximo quatro níveis acima do nível de execução; e
- f) as gerações familiares em sucessão permitindo um traço de união entre o passado e o futuro, entre os valores do fundador e as vocações e visões pessoais dos dirigentes atuais.

Portanto, vê-se que as empresas familiares não são apenas problemáticas. Ao contrário, elas podem apresentar a realidade ideal de uma empresa, desde que seu processo administrativo seja planejado, organizado, dirigido e controlado de maneira otimizada. Essas empresas constituem uma forma organizacional peculiar, cujas características básicas são apresentadas por Oliveira (1999, p.20):

- a) forte valorização da confiança mútua, independentemente de vínculos familiares (exemplos são os velhos da casa ou, ainda, os que começaram com o velho);
- b) laços afetivos extremamente fortes que influenciam os comportamentos, relacionamentos e decisões da empresa;
- c) valorização da antiguidade como atributo que supera a exigência de eficácia ou competência;
- d) exigência de dedicação (vestir a camisa da empresa);
- e) postura de austeridade, seja na forma de vestir, seja na administração dos gastos;

- f) expectativa de alta fidelidade;
- g) dificuldades na separação entre o que é emocional e racional, tendendo mais para o emocional; e
- h) jogos de poder, em que muitas vezes mais vale a habilidade política do que a capacidade administrativa.

Outro aspecto relevante nesse tipo de organização se refere ao processo sucessório. É um momento de fundamental importância, pois tem posição ambígua, tanto pode trazer novas perspectivas, como ser a destruição das empresas familiares, principalmente, quando aliada à falta de um processo que as tenha conduzido ao planejamento desse momento.

Ehlers (2001) enfatiza que “o estágio mais crítico é o da sucessão, pois acontece um choque direto entre dois sistemas completamente opostos que são: família e empresa. Os valores que levam uma família a ser bem sucedida não são necessariamente os mesmos que levam uma empresa ao sucesso”. Nesse sentido, explicita que “suceder é substituir com técnica e sabedoria o que já vem sendo feito, sabendo beneficiar-se da história e trajeto percorridos”.

Lodi (1998, p8-9) elenca alguns dos fatores que impactam negativamente nessa fase:

- a) o caráter e visão de mundo do fundador que impacta na carreira do herdeiro;
- b) a família precisa entender que os parentes nem sempre são os melhores sócios;
- c) a sucessão deve ser vista do ponto de vista do pai, e a pergunta a ser respondida é a seguinte: você empregaria seu filho ?
- d) por outro lado, deve-se ver a sucessão do ponto de vista do sucessor, pois quando o verdadeiro emprego é ser filho ou genro, é impossível suceder o fundador; e
- e) utilização de uma consultoria, tendo em vista a necessidade de profissionalização do *management* e a reorganização administrativa.

Na empresa familiar, a gerência realiza uma administração muito centralizada, com alguma delegação apenas. Neste ambiente não se atribui muita importância aos mecanismos formais e aos sistemas de controle. A gestão dessas organizações baseia-se na utilização de mecanismos de controle informais, na liderança do gerente, na centralização das decisões, na delegação de autoridade baseada na amizade pessoal e no desenvolvimento de uma cultura que promova a lealdade e a confiança.

Dessa forma, isso pode comprometer a sua eficácia e o processo de inovação, contribuindo para o desestímulo à criatividade. Gomes e Salas (1997, p.57-58), analisando esse tipo de gestão, sugerem “a adoção de um estilo mais participativo e uma maior orientação para resultados”.

Desde sua criação, as empresas familiares assumem uma conotação denominada “empresa de dono”. No decorrer da transição para a “empresa familiar profissionalizada”, essas organizações se deparam com incoerências e conflitos, baseados em critérios como: cultura, crenças e valores, estrutura, remuneração, sistema de recompensas, família e metas. Lodi (1998, p. 25-26), entende que na empresa familiar, profissionalização implica em três pontos básicos:

- a) o sucesso em integrar profissionais familiares na direção e na gerência da empresa;
- b) o sucesso em adotar práticas administrativas mais racionais; e
- c) o sucesso em recorrer à consultoria e à assessoria externas para incorporar sistemas de trabalho já exitosos em empresas mais avançadas ou recomendado nas universidades e nos centros de pesquisa.

A profissionalização na empresa familiar é antes de mais nada cultural. Os valores pessoais dos principais gestores e da família devem ser substituídos por conceitos mais racionais baseados em resultados preferencialmente planejados. Seu sistema de remuneração deve ser objetivo, concreto e combinado em detrimento de conceitos subjetivos fundamentados na amizade, *status* dentre outros. A família não deve interferir nos negócios e as metas não podem estar apenas na cabeça dos donos e sim, no edital.

Pelo exposto, depreende-se que a continuidade das empresas familiares não depende só das condições de mercado ou da economia, boa parte das soluções têm relação direta com a capacidade de profissionalizar suas gestões. Nesse tipo de organização, observa-se um desequilíbrio entre o modelo de gestão, com regras rígidas e explícitas, porém, restritas a valores pessoais subjetivos e políticos, e o processo de gestão, frágil e discreto dentro do contexto organizacional.

Entretanto, profissionalizar a empresa familiar não significa retirar a família da gestão. Ehlers (2001), orienta que o processo de profissionalização deve preparar “um modelo de gestão onde as regras são claras e haja o comprometimento ao cumpri-las”. Considera também que esse processo, para ser bem sucedido, passa pela conscientização do estágio em que se encontram os sistemas: empresa, família e sociedade. Destaca a necessidade

de definição dos fatores críticos de sucesso nesse intento, sob uma perspectiva temporal.

Nessa perspectiva, observa-se a necessidade da adoção, em empresas com estas características, de novas filosofias e a definição de objetivos sob uma abordagem sistêmica.

2.2 FILOSOFIA, OBJETIVOS E VISÃO SISTÊMICA

Em decorrência das constantes mudanças encontradas dentro e fora do ambiente empresarial, muitas empresas se viram obrigadas a rever suas práticas de gestão. Como consequência, passaram a adotar novas filosofias e técnicas no intuito de se adequarem a essa nova realidade.

Nesse contexto, qualificar as ações dos gestores torna-se o objetivo a ser perseguido na busca da otimização dos resultados empresariais. Entretanto, para que os gestores sejam motivados e envolvidos na busca desses resultados é necessário um modelo de gestão aderente às suas expectativas, ou seja, que incorpore suas crenças e valores.

Vale ressaltar que a eficiência isolada, decorrente das ações dos gestores de áreas, não conduz necessariamente a empresa à otimização do resultado global. Dessa forma, assume-se a importância da existência de um objetivo comum que norteie e integre todas as suas partes (subsistemas). Assim, definir de forma explícita a missão empresarial requer considerá-la como um objetivo principal, capaz de orientar e definir os demais objetivos específicos, principalmente os sociais e econômicos.

Nesse propósito, infere-se que a missão da empresa está relacionada ao bem-estar da sociedade na qual ela está inserida. Portanto, sob uma abordagem sistêmica, vê-se a empresa como parte de um sistema maior, ou seja, integra-se ao ambiente juntamente com outras organizações, entidades, pessoas, com os quais interage continuamente satisfazendo necessidades, sejam elas de seus proprietários, clientes, fornecedores, funcionários ou o governo.

Assim, tanto os objetivos econômicos como os sociais são importantes para a continuidade de qualquer atividade econômica. Porém, são os objetivos econômicos que geram o crescimento e agregam valor para a empresa, e só por meio desse crescimento a empresa poderá dar cumprimento aos seus objetivos sociais.

Dessa forma, faz-se uma incursão teórica acerca da filosofia, objetivos e visão da empresa como um sistema aberto, dinâmico e suas interações, a fim de evidenciar a importância de um correto entendimento da missão e dos objetivos do sistema-empresa em interação com seu meio-ambiente.

2.2.1 Filosofia empresarial

A filosofia de uma empresa é definida em função das crenças e valores cultivados por seus principais gestores. Segundo Nakagawa (1993, p.26), “Crença é a aceitação como verdade, de fatos, declarações ou um conjunto de circunstâncias. Valor é o prêmio que se atribui às crenças, quando estas são adequadamente claras para se fazerem escolhas entre diversas alternativas possíveis”.

Perez Junior, Pestana e Franco (1995, p.12-13) entendem que “estas crenças acabam por influenciar todas as operações futuras da empresa e traz reflexos em todos os níveis. (...) elas determinam a própria estrutura organizacional da entidade”.

Essas crenças e valores impactam diretamente no estabelecimento da missão empresarial. A missão contempla a razão de existência da empresa, já que está diretamente ligada ao oferecimento de produtos e serviços para a satisfação das necessidades ambientais.

Guerreiro (1996, p.89) considera que “um objetivo fundamental do sistema-empresa, que se constitui na verdadeira razão de sua existência, que caracteriza e direciona o seu modo de atuação, que independe das condições ambientais do momento, bem como de suas condições internas, e assume um caráter permanente: é a sua missão”.

Nesse aspecto, a inadequada evidenciação da missão da empresa pode desvirtuar seus reais propósitos, impedindo a visualização, por parte dos gestores e colaboradores, da empresa se ajustar a seu ambiente. Decorrem disso, problemas estruturais que culminam na indefinição do caminho ideal a ser seguido.

Drucker (1998, p.72) descreve a importância de se ter objetivos organizacionais claramente estabelecidos, pois “só com uma clara determinação da missão e finalidade da empresa se poderá ter objetivos empresariais límpidos e realísticos. Essa determinação constitui o fundamento das prioridades, estratégias, planos e atribuições de serviços”.

Do exposto, depreende-se que a caracterização da missão de uma empresa é fundamental para sua atuação eficaz, devendo mesmo partir da satisfação de necessidades ambientais. Kotler (2000, p.87) explicita que “uma declaração de missão bem formulada dá aos funcionários um senso compartilhado de propósito, direção e oportunidade. A declaração orienta funcionários geograficamente dispersos a trabalhar de maneira independente, embora coletivamente, para realizar as metas da organização”.

Embora seja diferente de uma empresa para outra, em função das crenças e valores de seus principais gestores, sua filosofia deveria ser claramente divulgada para que a empresa, como instituição econômica, atinja eficazmente sua missão, finalidades e propósitos básicos. Enfim, a missão deve ser sucinta, específica e poderosa. Em poucas palavras precisa-se dizer a todos onde a empresa está e onde se pretende chegar dentro de uma perspectiva temporal futura.

Assim, ressalte-se que os objetivos empresariais devem estar em perfeita consonância com a missão protagonizada pela empresa.

2.2.2 Objetivos da empresa

Os objetivos da empresa se baseiam na crença de que o futuro pode ser melhorado por uma intervenção ativa no presente. Nesse sentido, Ackoff (1979, p.15) afirma que “os objetivos envolvem a descrição de estados futuros da

organização e a determinação de até que ponto eles são desejáveis. Estados futuros ou resultados de comportamento são objetivos. As metas são objetivos a serem conseguidos em prazo certo, dentro do período coberto pelo plano”.

Não existe critério único baseado em padrões econômicos, éticos ou sociais para se avaliar os objetivos de uma empresa. Na verdade, não há base sobre o qual se diga que uma empresa que persegue causas sociais seja melhor do que outra empresa que tenha como objetivo apenas o lucro.

Pereira (1999, p.52-53) entende que:

a questão polêmica no ambiente teórico e prático das empresas reporta-se às crescentes exigências sociais, envolvendo questões ecológicas, relações entre empregados e empregadores, regulamentos de defesa aos consumidores, etc. Nessa abordagem, é indiscutível o que se espera como objetivos de uma empresa: emprego, renda, desenvolvimento social, uso eficiente de recursos naturais, respeito às leis e normas sociais, tributárias, ecológicas, humanitárias etc.

No entanto, Mosimann e Fisch (1999, p.21) afirmam que “são os objetivos econômicos que possibilitam o crescimento da riqueza, e tão-somente por meio desse crescimento a empresa poderá ter continuidade e atender aos seus objetivos sociais e aos objetivos de seus proprietários”.

Independentemente dos principais objetivos que pretenda atingir uma empresa, Catelli (apud Nakagawa, 1993, p.28) explicita que “esta deve se preocupar com o bom andamento de suas atividades, utilização dos recursos de forma eficiente e econômica, evitando desajustes na utilização de seus recursos, evitando problemas econômicos, humanos e sociais”.

O uso eficiente dos recursos é uma condição necessária, mas não suficiente para alcançar a eficácia. Gibson, Ivancevich e Donnelly (1988, p.77) entendem que a eficácia refere-se ao “processo pelo qual a organização maximiza seus fins com um uso mínimo de recursos”, e explicam que, “do ponto de vista da sociedade, a eficácia é o grau segundo o qual as organizações atingem suas missões, metas e objetivos – dentro das restrições de recursos limitados”.

Depreende-se que a empresa, pela ação dos gestores, pratique ações que permitam a otimização contínua do resultado econômico, de modo a satisfazer as exigências sociais e agregar o valor desejado pelos acionistas. Nessa perspectiva, a empresa pode ser vista como um sistema, que se

relaciona permanentemente com o ambiente no qual se insere e com os diversos subsistemas que a compõem.

2.2.3 A empresa como um sistema aberto e dinâmico

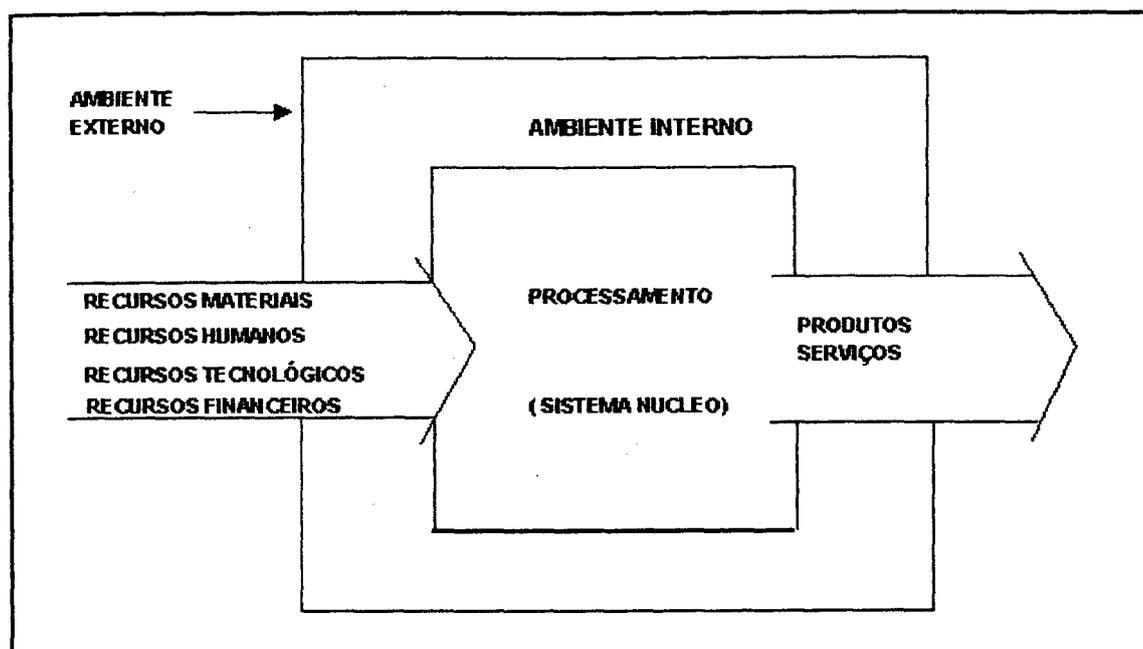
A empresa caracteriza-se, conforme Pereira (1999, p.38), “como um sistema aberto e essencialmente dinâmico, isto é, como um conjunto de elementos interdependentes que interagem entre si para a consecução de um fim comum, em constante interação com seu ambiente”.

Bio (1985, p.18) considera o sistema empresa como:

um conjunto de elementos interdependentes, ou um todo organizado, ou partes que interagem formando um todo unitário e complexo. (...) uma empresa excede a ‘soma’ de atividades isoladas, tais como: vender, comprar, controlar pessoal, produzir, pagar e receber. (...) Ela deve ser considerada como algo mais do que meros componentes reunidos, de forma estática, através de uma estrutura de organização. É necessário conceituá-la como um sistema de partes estreitamente relacionadas, com fluidez dinâmica.

Mosimann e Fisch (1999, p.19) citam que “nos sistemas abertos verifica-se a sinergia, onde o *todo* é superior à soma das partes, porque no agregado encontramos características muitas vezes não encontradas nos componentes isolados”.

A empresa vista como um sistema aberto, em constante interação com seu meio ambiente, pode ser visualizada na Figura 5.



Fonte: Nakagawa (1993, p.24)

Figura 5 – A empresa como sistema aberto

A idéia de empresa como sistema aberto implica que esse sistema importa recursos escassos diversos, que após serem transformados em produtos e serviços, circularão para o mercado consumidor. O ambiente externo exerce fortes pressões sobre a empresa, sob a forma de restrições e exigências das mais variadas possíveis. Para Kotler (2000, p.66), “toda empresa representa um conjunto de atividades desempenhadas para projetar, produzir, comercializar, entregar e sustentar seu produto”.

Pode-se pensar na empresa, também, como uma seqüência de atividades, ou cadeia de valores, cujo resultado é um bem ou um serviço entregue a seus clientes. Nesse sentido, Atkinson et al. (2000, p.77) concebem uma empresa como “uma seqüência de atividades que cria um bem ou serviço e pode ser vista como uma *cadeia de valores* desde que cada elo seu, na cadeia de valores, possa acrescentar algo, no produto, que o cliente valorize”.

Assim, as organizações podem ser consideradas entidades econômicas, a partir do entendimento de que para atender os objetivos para o qual foram concebidas, praticam atos de natureza econômica, isto é, adquirem, consomem, transformam e distribuem bens ou serviços.

Para dar provimento a essas demandas, as empresas necessitam harmonizar-se internamente, a fim de estar continuamente respondendo de forma eficaz às pressões ambientais. Com esse propósito, infere-se a relevância do equilíbrio de suas relações ambientais, sejam externas ou internas.

2.2.4 Subsistemas empresariais

A empresa atinge seus objetivos pela ação de pessoas, o que faz com que sua riqueza aumente. A ação do homem está presente em todos os subsistemas que compõem o sistema-empresa. Esses subsistemas são interdependentes e interagem na busca dos objetivos empresariais.

Na visão de Guerreiro (1996, p.81-86), os subsistemas componentes do sistema-empresa podem ser divididos da seguinte forma:

- a) subsistema institucional: formado por um conjunto de crenças, valores e expectativas dos proprietários da empresa, que converte-se em diretrizes que orientam os demais componentes do sistema-empresa e engloba também o modelo de gestão, influenciando os demais subsistemas;
- b) subsistema social: refere-se ao conjunto de elementos humanos da organização, tais como: necessidades, criatividade, objetivos pessoais, motivação, liderança, assim como, o nível de capacitação técnica e competência gerencial, que determina a qualidade das decisões;
- c) subsistema organizacional: refere-se a organização formal da empresa, tais como: departamentalização, níveis hierárquicos, definições de responsabilidade, grau de descentralização das decisões e a delegação de autoridade;
- d) subsistema de gestão: é responsável pela parte dinâmica do sistema empresa e justifica-se pela necessidade de planejamento, execução e controle das atividades empresariais;
- e) subsistema de informação: é constituído de atividades de obtenção, processamento e geração de informações necessárias à execução e gestão da empresa; e
- f) subsistema físico: compreende todos os elementos materiais do sistema empresa, tais como: imóveis, instalações, máquinas, veículos, estoques etc.

Todos esses subsistemas estão inseridos no sistema-empresa, de tal forma que um não pode existir sem os demais. Assim, o social está em todos os outros; o físico está presente no social e nos demais; o subsistema de informação contém o subsistema social, o físico, o organizacional, o institucional e o de gestão.

Portanto, a necessidade da empresa estar continuamente respondendo às pressões ambientais, exige a necessidade de manter certo equilíbrio em suas relações com esse ambiente, bem como entre seus subsistemas

componentes, de modo a lhe garantir adaptabilidade frente a essas demandas. Nesse contexto, ressalte-se a importância de um correto entendimento da missão e objetivos da empresa.

Com base nas explicações, evidencia-se a presença de uma energia que dinamiza o sistema-empresa em todas as suas ações, trata-se da gestão empresarial.

2.3 GESTÃO EMPRESARIAL

No que concerne a etimologia do vocábulo gestão, Nakagawa (1993, p.39) menciona que “Gestão (Do Lat. *gestione*) significa ato de gerir, gerência, administração. (...) em uma tradução livre poderíamos dizer que gestão é a atividade de se conduzir uma empresa ao atingimento do resultado desejado (eficácia) por ela, apesar das dificuldades”.

Para Chiavenato (1994, p.3), gerir é “interpretar os objetivos propostos pela empresa e transformá-los em ação empresarial por meio de planejamento, organização, direção e controle de todos os esforços realizados em todas as áreas e em todos os níveis da empresa, a fim de atingir tais objetivos”.

O ato de gerir pode ser entendido como um conjunto de atividades capaz de conduzir a organização ao cumprimento da sua missão. Robbins (1978, p.33) diz que a gestão é “o processo universal de completar eficientemente atividades, com e através de outras pessoas”.

Nesse contexto, infere-se que a gestão é responsável pela dinâmica do sistema-empresa, bem como pelo grau de qualidade com que esse sistema consegue suprir as expectativas ambientais. Ocorre que diante das freqüentes mudanças, tornou-se difícil equalizar qual o melhor *mix* de atividades a ser empreendidas pelos gestores de modo a se obter a desejada eficácia empresarial. No entanto, ter um modelo de gestão bem estruturado e formalizado, capaz de viabilizar o conjunto de diretrizes estratégicas existentes é uma premissa básica.

2.3.1 Modelo de gestão empresarial

Toda empresa possui um modelo de gestão, que se constitui no conjunto de crenças e valores necessários para administrá-la. Mosimann e Fisch (1999, p.29) definem o modelo de gestão “como sendo a representação abstrata, por meio de idéias, valores e crenças, expressas ou não por meio de normas e regras que orientam o processo administrativo da empresa”.

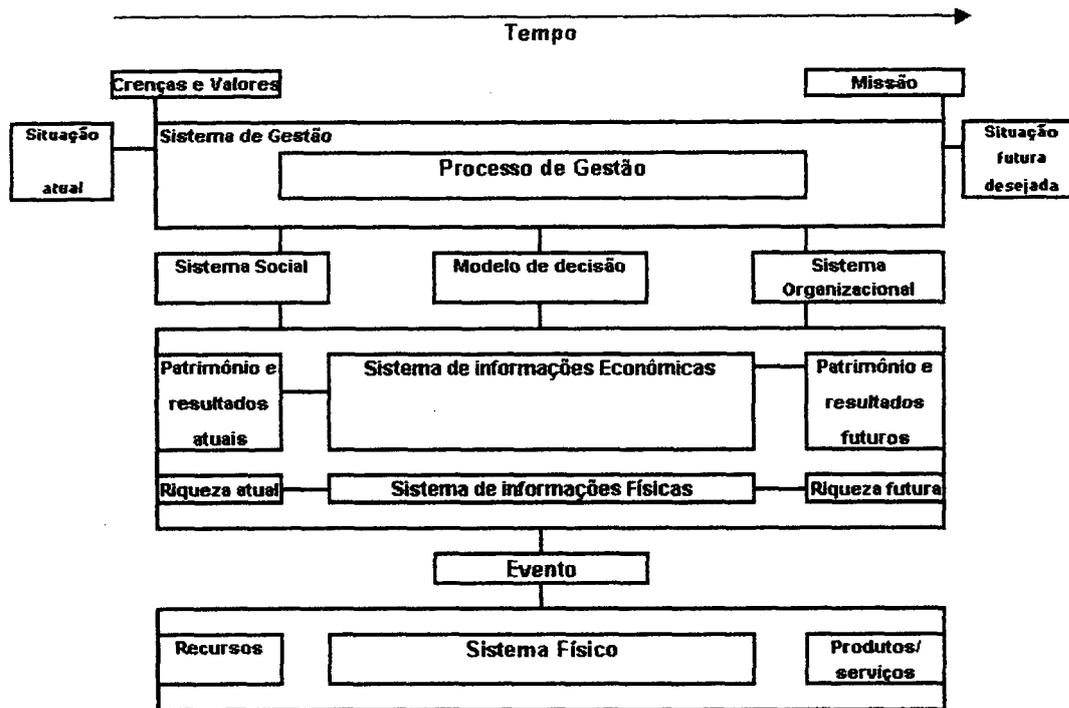
Esse modelo, independente de estar formalizado ou não, trata das regras de condução da empresa pelos gestores. Nesse sentido, Figueiredo e Caggiano (1997, p.30) mencionam que o modelo de gestão é, “em síntese, um grande modelo de controle, pois nele são definidas as diretrizes de como os gestores vão ser avaliados, e os princípios de como a empresa vai ser administrada”.

Assim, pode ser visto como um conjunto de idéias sobre como administrar a empresa. É um modelo de controle que busca assegurar que a missão instituída seja cumprida. Definido nos altos escalões da empresa, esse modelo condiciona a existência de critérios que compõem o arcabouço estratégico, econômico e social da gestão empresarial.

Do modelo de gestão nasce uma série de diretrizes que influenciam os demais subsistemas empresariais, impactando o comportamento geral do sistema-empresa. Como exemplos dessas diretrizes, Pereira (1999, p.58) cita as seguintes:

- a) existência ou não de planejamento e controle, bem como suas definições básicas;
- b) o grau de participação dos gestores nas decisões;
- c) o grau de autonomia dos gestores;
- d) os critérios de avaliação de desempenhos; e
- e) os papéis e posturas gerenciais.

Inferir-se do exposto que o modelo de gestão deve propiciar o roteiro de atuação dos gestores, procurando construir um ambiente propício para estimular fatores que colaborem para compatibilizar a empresa com seu meio ambiente externo, por meio das atividades de planejamento, execução e controle. A Figura 6 ilustra a visão geral da empresa e do modelo de gestão.



Fonte: Parisi e Nobre (1999, p.104)

Figura 6 – Visão geral da empresa e do modelo de gestão

A empresa em interação constante com seu meio ambiente busca sair de uma situação atual conhecida, para uma situação futura desejada. Para tanto, os gestores, considerando a autoridade e a responsabilidade que lhes foram atribuídas, tomam decisões relacionadas aos recursos, bens e serviços de acordo com suas autonomias, alterando, com isso, as condições econômica e operacional da empresa, que são identificadas, mensuradas e informadas pelo sistema de informações. O modelo de gestão idealizado pela Controladoria pressupõe a existência de um processo de gestão configurado segundo esse mesmo modelo.

2.3.2 Processo de gestão empresarial

O processo de gestão configura-se com base no modelo de gestão das organizações e, por isso, assume diversas formas na realidade das empresas.

Assim, ele é influenciado fortemente pela própria filosofia da empresa, o que significa dizer que deve ser compatível com sua cultura interna.

Essencialmente, o processo de gestão deve dar suporte às decisões emanadas pelas ações dos gestores. Pereira (1999, p.58) entende que “o processo de gestão deve assegurar que a dinâmica das decisões tomadas na empresa conduzam-na efetivamente ao cumprimento de sua missão, garantindo-lhe adaptabilidade e o equilíbrio necessário para sua continuidade”.

Explica que, com esse propósito, deve:

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

As decisões participam do processo natural de gestão das organizações e, nesse sentido, os gestores assumem papel relevante. Mintzberg (apud Maximiliano, 1997, p.60-64) identificou que há três aspectos básicos no trabalho de qualquer gerente: “as decisões, as relações humanas e o processamento de informações. O trabalho dos gerentes varia de acordo com o nível hierárquico, especialidade, tamanho da empresa, conjuntura econômica e outros fatores”.

Assim, os papéis de decisão envolvem a resolução de problemas e a tomada de decisões relacionadas com novos empreendimentos, distúrbios, alocação de recursos e negociações com representantes de outras organizações. Em suma, expressa as ações empreendidas pelos gestores na busca da eficácia organizacional.

Glautier e Underdown (apud Fernandez, 1989, p.78) consideram o processo de tomada de decisão como um método com uma seqüência lógica de eventos que pode ser evidenciado cientificamente como:

- a) reconhecimento de um problema ou necessidade de uma decisão;
- b) definição de todas as alternativas de solução do problema;
- c) reunião de todas as informações relevantes às soluções alternativas;
- d) avaliação e classificação dos méritos das soluções alternativas;
- e) seleção da melhor alternativa; e
- f) validação da decisão pela realimentação da informação.

Tendo como pressuposto que as atividades empreendidas pelos gestores visam atingir resultados específicos, essas atividades não devem

assumir caráter aleatório, sendo necessário que sejam planejadas, coordenadas e controladas. Dessa forma, Figueiredo e Caggiano (1997, p.32) definem que “o processo de gestão serve de suporte ao processo de tomada de decisão e realiza-se por meio dos seguintes passos: planejamento estratégico, planejamento operacional, programação, execução e controle”.

Observa-se que a Controladoria assume que o processo de gestão adequado deve ser estruturado com base na lógica do processo decisório, contemplando as seguintes etapas: planejamento, execução e controle. Além disso, deve ser apoiado por informações que subsidiem as decisões que se fizerem necessárias em cada uma dessas fases, a fim de amenizar as incertezas decorrentes das constantes mutações ambientais.

2.3.2.1 Planejamento

O planejamento representa um valioso instrumento administrativo, no qual procura-se estabelecer uma situação futura desejada e os possíveis meios para alcançá-la. Pode ser comparado a uma espécie de ponte que liga os estágios *onde estamos* e *onde pretendemos estar* numa perspectiva temporal futura de médio ou longo prazo.

Nakagawa (1993, p.48) define o planejamento como “o ato de tomar decisões por antecipação à ocorrência de eventos reais, e isto envolve a escolha de uma entre várias alternativas de ações possíveis, que os gerentes podem formular no contexto de diversos cenários prováveis do futuro”.

Para Chiavenato (1994, p.213), “o planejamento constitui a primeira função da administração. Antes que qualquer função administrativa seja executada, a administração precisa determinar os objetivos e os meios necessários para alcançá-los”.

Ackoff (1979, p.3) cita que:

o planejamento é um processo que envolve tomada e avaliação de cada decisão de um conjunto de decisões inter-relacionadas, antes que seja necessário agir, numa situação na qual se acredita que, a menos que se faça alguma coisa, um estado futuro desejado não deverá ocorrer e que, se tomar as atitudes apropriadas, pode-se aumentar a probabilidade de um resultado favorável. Concluindo, planejamento é algo que se faz antes de agir; isto é, tomada antecipada de decisão.

Drucker (1998, p.136) afirma que “o planejamento começa pelos objetivos da empresa. Em cada área desses objetivos, é preciso formular a pergunta: Que temos que fazer agora para alcançar amanhã os nossos objetivos?”. Isso implica integração entre profissionais de várias especialidades e áreas num contínuo esforço de cooperação, tarefa que a Controladoria deve se encarregar de coordenar.

O planejamento configura-se como um dos instrumentos mais relevantes à Controladoria, por servir de base para analisar o suposto comportamento futuro da organização. Num sentido restrito, envolve a avaliação e tomada de decisões em cenários prováveis, visando atingir uma situação futura desejada. Em sentido amplo, o processo de planejamento estrutura-se nas fases de planejamento estratégico e planejamento operacional.

Nesse sentido, Ansoff (1990, p.166) ressalta que:

as estratégias contidas no plano estratégico, são diretrizes básicas para o desenvolvimento da postura externa da empresa e de suas potencialidades internas. Antes que essas diretrizes se transformem em realidade concreta em termos de lucros e crescimento, é preciso gerar, planejar e executar projetos específicos. Além do mais, as atividades estratégicas devem ser coordenadas com as atividades operacionais.

Para Drucker (1998, p.136), o planejamento estratégico “é o processo contínuo de, sistematicamente e com o maior conhecimento possível do futuro contido, tomar decisões atuais que envolvam riscos; organizar sistematicamente as *atividades* necessárias à execução dessas decisões; e, através de uma *retroalimentação* organizada e *sistemática*, medir o resultado dessas decisões em confronto com as expectativas alimentadas”.

Mintzberg e Quinn (2001, p.26) afirmam que, “para qualquer um que você pergunte, *estratégia é um plano* – algum tipo de curso de ação conscientemente engendrado, uma diretriz (ou conjunto de diretrizes) para lidar com uma determinada situação. Na administração, a estratégia é um plano unificado, abrangente e integrado com a finalidade de assegurar que os objetivos básicos do empreendimento sejam alcançados”.

Pereira (1999, p.59) entende que “a fase de planejamento estratégico tem como premissa fundamental assegurar o cumprimento da missão e continuidade da empresa, gerando um conjunto de diretrizes estratégicas de caráter qualitativo, para orientar a fase de planejamento operacional”.

Por meio do planejamento estratégico, definem-se políticas, diretrizes e objetivos estratégicos, do qual espera-se uma equalização dinâmica das interações da empresa com suas variáveis ambientais. Nesse contexto, Nakagawa (1993, p.51) explica que o planejamento estratégico “é um processo lógico e sistemático que se preocupa com os efeitos futuros das decisões tomadas no presente e se inicia, muitas vezes, com a avaliação da situação atual da empresa, comparada com desempenhos passados, fazendo-se a partir daí projeções que levam em conta cenários alternativos mais prováveis no futuro”.

Porter (1986, p.13) menciona que “a ênfase dada, hoje, ao planejamento estratégico nas empresas reflete a proposição de que existem benefícios significativos a serem obtidos com um processo explícito de formulação de estratégia; garantindo que pelo menos as políticas (se não as ações) dos departamentos funcionais sejam coordenadas e dirigidas visando um conjunto comum de metas”.

O planejamento estratégico gera o plano estratégico, seu *output*, que contém as diretrizes estratégicas, as quais serão o *input* para a fase de planejamento operacional. Oliveira (1988, p.56-57) explica que “o planejamento operacional trabalha com objetivos estabelecidos no planejamento estratégico e, por isso é desenvolvido em níveis hierárquicos inferiores da organização, visando a utilização eficiente dos recursos disponíveis para a consecução dos objetivos previamente definidos”.

O planejamento operacional consiste num instrumento de controle, que tem como função prover equalizadamente os meios, atividades e recursos necessários à realização a curto prazo das diretrizes oriundas do planejamento estratégico. Nakagawa (1993, p.52) conceitua esse tipo de planejamento como:

o que define os planos, políticas e objetivos operacionais da empresa e tem como produto final o orçamento operacional na busca de um equilíbrio estacionário das interações dinâmicas que ocorrem em nível de seus subsistemas interno. Geralmente contempla duas etapas:

- a) o processo de elaboração de planos alternativos de ação, capazes de implementar políticas, diretrizes e objetivos estratégicos da empresa; e
- b) processo de avaliação e aprovação dos planos alternativos de ação elaborados na etapa anterior.

Enquanto o planejamento estratégico é definido nos níveis institucional e intermediário, abrangendo o longo prazo, o planejamento operacional desenvolve-se em nível operacional e no curto prazo. Nesta última etapa de planejamento, a avaliação e a aprovação de planos, usualmente, contam com o suporte e o apoio do sistema de informações do orçado, acompanhado de um modelo de preorçamentação.

O planejamento operacional deve existir conjuntamente com o planejamento estratégico na empresa, sob pena de não se atingir os resultados esperados. Nesse enfoque, Bio (1985, p.40) reitera essa assertiva, descrevendo que “é condição básica que o planejamento resulte numa *estrutura de planos* que mostre cada plano no todo, e as inter-relações entre eles. Isto significa que todos os planos devem compor-se, coordenadamente, e dentro de certa hierarquização, dos planos estratégicos para os operacionais”.

Chiavenato (1994, p.233-234) diz que o planejamento operacional:

se preocupa basicamente com o *que fazer* e com *como fazer*. Refere-se especificamente às tarefas e operações realizadas no nível operacional. Por meio dele os administradores visualizam e determinam ações futuras dentro do nível operacional que melhor conduzam ao alcance dos objetivos da empresa. Os planos operacionais estão voltados para a eficiência (ênfase nos meios), pois a eficácia (ênfase nos fins) é problema dos níveis institucional e intermediário da empresa.

O plano resultante do planejamento operacional, após quantificado física e monetariamente, passa a denominar-se plano orçamentário, implementará o *input* na fase de execução do processo de gestão.

2.3.2.2 Execução

Na fase de execução implementam-se as ações estabelecidas no planejamento operacional, a fim de dinamizar o conjunto de eventos que melhor propiciará o alcance dos objetivos e metas previstos, de forma a otimizar cada negócio/evento.

É no processo de execução que os planos são implementados, produtos e transações gerados. Padoveze (1998, p.65) enfatiza que a execução “é a etapa do processo de gestão onde as coisas acontecem. A execução deve estar em coerência com o planejado”.

Durante essa etapa, procura-se identificar, simular e optar pelas melhores alternativas capazes de conduzir a organização à eficácia. Robbins (2000, p.33) considera que esse processo “abrange a determinação das tarefas que serão realizadas, quem irá executá-las, como agrupá-las, quem se reportará a quem e quem tomará as decisões”.

Executar é, na realidade, realizar atividades, ou trabalhar no sentido do cumprimento de metas pré-estabelecidas no planejamento. Dessa forma, Mosimann e Fisch (1999, p.37) citam que “execução é a etapa do processo de gestão na qual as coisas acontecem, as ações emergem. Essas ações devem estar em consonância com o que anteriormente foi planejado”.

Nesse contexto, as informações referentes ao desempenho realizado são acumuladas, de modo a permitir, na fase de controle, compará-lo aos planos e padrões pré-estabelecidos. Esta análise permitirá a correção de desvios não esperados, bem como a alimentação de um novo ciclo de retroalimentação do planejamento.

2.3.2.3 Controle

A etapa do controle visa assegurar, por meio do alinhamento de trajetórias, que os objetivos planejados sejam efetivamente realizados conforme previsto, apoiando-se na avaliação de resultados e desempenhos expressos pelo sistema de informações.

O controle é um meio de se obter e utilizar a informação para coordenar os planos e guiar a ação dos gestores. Ackoff (1979, p.78) afirma que:

todas as decisões, tomadas durante o planejamento ou as operações normais, deveriam estar sujeitas a controle. Portanto, quando os planejadores montam um sistema para controlar seu plano, eles também o fazem para decisões operacionais normais. Deveria estar claro, que controle, decisões e sistema de informação administrativa estão bastante inter-relacionadas e não devem ser elaborados ou examinados separadamente.

Horngren, Foster e Datar (1997, p.636) afirmam que o sistema de controle de gestão “é o meio de se obter e utilizar informação para ajudar e coordenar as decisões de planejamento e controle em uma organização e para

orientar o comportamento do empregado. O objetivo do sistema é melhorar as decisões coletivas dentro de uma organização”.

Mintzberg e Quinn (2001, p.42) aduzem que o papel do controle pode ser definido como:

os esforços dos gerentes, não apenas para obter e compartilhar informações, mas também para usá-las de forma positiva dentro de suas unidades, a fim de estimular ou provocar ação geral entre as pessoas que a eles se reportam. Os gerentes fazem isso de três maneiras básicas: desenvolvem sistemas, montam estruturas e impõem diretrizes. Cada uma procura controlar como as pessoas trabalham, especialmente com relação à alocação de recursos e que tipo de providências estão essas pessoas inclinadas a tomar.

Koontz, O'Donnell e Weihrich (1987, p.398) consideram que “a função administrativa de controle envolve a mensuração e a correção do desempenho de atividades de subordinados, para assegurar que os objetivos da organização e os planos formulados para alcançá-los estejam sendo cumpridos em todos os níveis hierárquicos da organização”.

A amplitude e intensidade do controle são, em grande parte, determinadas pelo porte da empresa. Uma pequena empresa pode, com um sistema de informações básico, porém operacionalmente eficiente, ter um adequado ambiente de controle. Nas médias e grandes empresas é necessário utilizar métodos mais sofisticados.

Sob o enfoque estratégico, o controle é visto como um conjunto de ações emanados do *staff* empresarial que controla o desempenho e os resultados da empresa como um todo. Chiavenato (1994, p.435) explica que “o controle estratégico é tratado no nível institucional da empresa e se refere geralmente aos aspectos globais que envolvem a empresa como uma totalidade. Sua dimensão de tempo é o longo prazo. Seu conteúdo é geralmente genérico e sintético”.

O controle estratégico deve informar e orientar as decisões dos principais executivos da empresa. Atkinson et al. (2000, p.45) entendem que o controle estratégico é “o processo de fornecer informação sobre o desempenho competitivo completo da unidade de negócios, tanto do ponto de vista financeiro quanto do ponto de vista dos clientes”.

Em qualquer situação o controle diz respeito a preocupação dos gestores em assegurar que os recursos sejam obtidos e aplicados eficazmente

na realização dos objetivos da empresa. O controle, nesse enfoque, é entendido como um processo pelo qual a organização segue os planos e as políticas da administração. É um processo recorrente que não tem princípio ou fim definíveis.

A atitude da administração empresarial reflete-se na intensidade de exercício do controle. Se os gestores crêem que o controle é importante, as demais pessoas serão sensíveis a essa atitude, respondendo conscientemente, acatando e aplicando políticas e procedimentos estabelecidos. Peleias (1999, p.3) entende que o ambiente de controle consiste “nas ações de acatamento das políticas definidas, na aplicação de procedimentos estabelecidos e no uso dos sistemas de informação e outros instrumentos instituídos. Propicia o clima no qual os empregados desempenham suas atividades e assumem a responsabilidade pelo exercício do controle”.

Algumas limitações podem comprometer a eficácia do sistema de controle na visão de Fernandez (1989, p.106-107):

- a) o perigo de que as regras se tornem mais importantes que os próprios objetivos, para cuja consecução elas devem contribuir;
- b) a adoção excessiva de normas que acarretem conseqüências negativas para as pessoas da organização, pois poderão ser tratadas com muita impessoalidade;
- c) a preocupação excessiva com a rigidez no cumprimento das regras, levando as pessoas da organização a um grau exagerado de conservadorismo e tecnicismo; e
- d) a formalização tende a ser menor nos níveis mais altos da organização.

Para Gomes e Salas (1997, p.14), as limitações de um sistema de controle estão ligadas “à dificuldade de se dispor de modelos que permitam estruturar completamente o comportamento individual e organizacional, de identificar corretamente indicadores de controle e metas quantitativas que sejam capazes de medir o comportamento ou de medir o resultado em termos quantitativos e de utilizar essa informação ao avaliar a atuação das pessoas”.

Diante dessas concepções, depreende-se que um bom sistema de controle significa que os gestores estão bem informados e confiantes de que surpresas indesejáveis não irão ocorrer. Entretanto, as falhas são inevitáveis, visto que não existe controle perfeito, pois ele implicaria ter completa segurança de que as pessoas nas quais a empresa se apóia ajam da melhor maneira possível, o que é utópico.

Em síntese, um sistema de controle deve promover a consecução eficaz dos objetivos e metas estabelecidos no planejamento estratégico e operacional da empresa, além de compatibilizar a estrutura organizacional e a responsabilidade dos gestores com eles, bem como promover a motivação das pessoas dentro da organização.

3 SISTEMA DE INFORMAÇÕES E A CONTROLADORIA

Neste capítulo faz-se uma incursão teórica nas interações e aplicações da Controladoria dentro do contexto da gestão empresarial. Inicia-se, discorrendo sobre a importância da informação e do sistema de informações como base de apoio à atuação eficaz da Controladoria. Ao final, apresenta-se a Controladoria, com ênfase nas várias abordagens quanto à sua missão, funções, aplicações e sobre o seu papel no processo de gestão empresarial.

3.1 O SISTEMA DE INFORMAÇÕES

À medida que as empresas são pressionadas por mercados mais voláteis, competição globalizada, produtos com ciclo de vida encurtado, pressões dos clientes para conseguir produtos personalizados e padrões de desempenho rigorosos, elas dependem cada vez mais da eficiência de seus sistemas de informações.

Um sistema de informações é tido, num primeiro instante, como a reunião de recursos da tecnologia da informação (*software*, *hardware*, *peopleware* e dados). Em uma visão ampla, Bio (1985, p.26) considera que “o sistema total é uma extensão do processamento integrado de dados que resulta na integração de todos os subsistemas principais num único sistema”.

Destaca que:

- a) o trabalho administrativo deve ser organizado de forma que permita que a empresa seja vista como uma entidade integrada;
- b) o sistema deve incorporar as informações necessárias para planejamento e controle;
- c) o sistema deve gerar informações necessárias para auxiliar os administradores de todos os níveis a atingirem seus objetivos;
- d) o sistema deve prover informações suficientes e precisas na frequência necessária;
- e) o processamento eletrônico de dados deve representar um papel importante, porque se torna necessário automatizar para prover informações exatas rapidamente; e
- f) técnicas científicas devem ser usadas na análise de dados.

Nakagawa (1993, p.62), analisando o sistema de informações sob um enfoque sistêmico, afirma que “o sistema de informações é um subsistema do sistema empresa, e nessa linha de raciocínio pode-se concluir que o sistema de informações é conjunto de subsistemas de informações interdependentes”.

Portanto, o sistema de informações compreende um conjunto de elementos (*hardware, software, peopeware*) com a função de viabilizar o processo de captação de dados, seu processamento e a geração e disseminação de informações. Ele é o encarregado de suprir todas as etapas do processo de gestão, atendendo os gestores das mais diversas áreas e níveis hierárquicos.

3.1.1 Dados, informação e conhecimento

A informação é vista como um recurso vital da organização, quando devidamente estruturada, integrando as funções das várias unidades da empresa, por meio dos diversos sistemas organizacionais. Nessa perspectiva, Beuren (2000, p.43) entende que “o desafio maior da informação é o de habilitar os gestores a alcançar os objetivos propostos para a organização, por meio do uso eficiente dos recursos disponíveis”.

Essa assertiva implica fazer uma distinção entre dados, informação e conhecimento. Davenport (1998, p.18) afirma que “é difícil definir informação e que a distinção entre dados, informação e conhecimento é nitidamente imprecisa”. Argumenta que “Informação, além do mais, é um termo que envolve todos os três, além de servir como conexão entre os dados brutos e o conhecimento que eventualmente se pode obter”. Propõe a classificação apresentada na Figura 7, para diferenciar dados, informação e conhecimento.

Dados	Informação	Conhecimento
Simple observações sobre o estado do mundo	Dados dotados de relevância e propósito	Informação valiosa da mente humana
Facilmente estruturado	Requer unidade de análise	Inclui reflexão, síntese, contexto
Facilmente obtido por máquinas	Exige consenso em relação ao significado	De difícil estruturação
Freqüentemente quantificado	Exige necessariamente a mediação humana	De difícil captura em máquinas
		Freqüentemente tácito
Facilmente transferível		De difícil transferência

Fonte: Davenport (1998, p.18)

Figura 7 – Dados, informação e conhecimento

Os dados são fáceis de capturar, comunicar e armazenar. Pessoas transformam dados em informações através da análise e por mais simples que seja a unidade informacional, alguém sempre vai discordar de sua definição. Outra característica da informação é ser muito mais difícil de transferir com absoluta fidelidade. O conhecimento é a informação mais valiosa, conseqüentemente mais difícil de gerenciar. É valiosa porque alguém deu à informação contexto, um significado, uma interpretação, alguém refletiu sobre o conhecimento e acrescentou a ele sua própria sabedoria.

As chances de acerto na tomada de decisões dependem, em boa parte, da capacidade dos gestores em decidir com base em informações. Assim, questiona-se sobre o paradoxo envolvendo a quantidade *versus* qualidade das informações. Nesse sentido, Oliveira (1992, p.35) argumenta que:

neste particular, a preocupação maior deveria residir em descobrir o nível ótimo da geração da informação, ou seja, de utilidade objetiva, pois incorpora o conceito de valor, que sempre embute certa subjetividade. Por sua vez, o custo pode ser mais facilmente determinado. Além de seu propósito deve-se considerar o valor da informação, o qual está associado ao seu custo final. Sua qualificação evidencia-se à medida que possibilita a redução do grau de incerteza quando da tomada de decisão pelo seu gestor, permitindo a melhoria na qualidade das decisões.

Para Beuren (2000, p.29), fatores como processo de decisão e o fluxo de informações existentes são essenciais e inseparáveis. Nesse contexto, analisa que:

se o propósito da informação é capacitar os gestores a alcançar os objetivos da organização com o uso eficiente de seus recursos, deve-se observar que a informação também é um recurso. Desse modo, conceitos de mensuração da informação são importantes, visto que os dados que são coletados, processados, acumulados e comunicados às empresas, por meio de sistemas de informações formais, precisam ser mensurados de alguma forma.

Assim, conhecer a mensuração das informações é importante na determinação das características, tais como valor, custo, qualidade e validade das informações. Drucker (2002, p.27) considera que "informação é a primeira demanda. É preciso saber como obter e processar adequadamente a informação. Saber que informação é necessária e em que formato ela pode ser mais útil".

No entanto, Beuren (2000, p.32), em relação a esse aspecto, reitera que:

sabe-se que o valor da informação repousa em seu uso final, isto é, seu valor está diretamente associado à redução da incerteza derivada do uso da informação. Todavia, na prática, não é fácil identificar o volume de informação que deve ser gerado para

equalizar sua utilidade e custo marginal, especialmente, pela dificuldade de estabelecer a potencialidade que uma informação tem de influenciar uma decisão ou reduzir a incerteza da identificação do curso de eventos futuros.

Com relação à qualidade da informação, Martins (2000, p.381) entende que “má informação é, muitas vezes, pior do que nenhuma. Não raro é preferível deixar de se ter um dado do que tê-lo errado, principalmente se nele a gente acreditar”.

A forma e a freqüência com que a informação é comunicada também é importante. Mosimann e Fisch (1999, p.60) afirmam que “a informação produzida que não seja distribuída em tempo hábil a uma decisão, perde seu valor”.

Portanto, a informação deve fluir dentro do ambiente empresarial como um manancial a suprir o processo de gestão. Os esforços no tratamento e qualificação das informações passam necessariamente pela identificação das necessidades manifestadas pelos gestores, para que se determine, de maneira consistente e oportuna, a forma de gerá-las, isto é, que melhor qualifiquem as decisões emanadas desses gestores, o que implica na sistematização das informações.

3.1.2 Sistema de informações contábil-gerencial

O desenvolvimento tecnológico, o crescimento das organizações e a complexidade do ambiente econômico têm dificultado o entendimento e a gestão dos negócios. A consequência natural desse processo é a necessidade, cada vez maior, de sistemas de informações que auxiliem os administradores no processo decisório.

A contabilidade vista como uma das principais fontes de informações existente nas organizações, caracteriza-se por registrar todas as transações advindas das ações dos gestores, constituindo-se num relevante sistema de informações. Os dados contábeis são as matérias-primas para a geração de informações. Portanto, não basta possuí-los, é necessário que estes sejam tratados, para que gerem informações úteis ao processo decisório.

A contabilidade propicia algumas das condições necessárias para a existência do controle interno, ao canalizar as transações realizadas por todas as áreas de uma empresa para os registros contábeis. Peleias (1999, p.9) considera que “além de permitir o registro adequado, completo e tempestivo das transações, a contabilidade colabora sobremaneira com o controle interno ao permitir que as transações sejam controladas de forma independente das áreas e empregados que as realizaram”.

As informações contábeis, como elementos que são para o estudo das situações de mutação da riqueza patrimonial das organizações, muito representam. A partir dessa concepção, Sá (1999, p.10) enfatiza que, ao elaborar-se modelos que devem inspirar as decisões, é preciso que se empregue uma lógica que considere:

- a) princípios científicos;
- b) metodologia definida;
- c) informes fiéis;
- d) análise contábil racional;
- e) consideração específica da empresa e seus entornos.

As informações contábeis devem espelhar fielmente a situação patrimonial das empresas. Mas, o excesso de normas acabou por criar dificuldades no entendimento das informações contábeis. Nesse sentido, a influência da legislação fiscal contribui para o comprometimento das informações contábeis para fins decisórios, o que leva à Contabilidade a imagem de algo que existe somente para o atendimento ao Fisco, ficando relegado a segundo plano, o atendimento das necessidades informacionais dos gestores.

Entretanto, os meios de controle interno e as formas de análise e interpretação de dados não precisam ser tão rígidas. Nessa abordagem, Mosimann e Fisch (1999, p.104) afirmam que “no âmbito gerencial, o sistema de informações contábeis deve habilitar a otimização da distribuição de recursos sob controle de um responsável, com o fim de confrontar os resultados reais de suas ações com os esperados”.

As informações contábeis devem se revestir de objetividade (aspecto quantitativo), ou seja, fundamentar-se em fatos passados, materializados em transações ocorridas. Entretanto, o aumento da complexidade envolvida nas

decisões faz com que cada vez mais as informações contábeis assumam, também, caráter subjetivo (aspecto qualitativo), expresso por meio das expectativas e percepções pessoais dos gestores na identificação e mensuração de eventos, o que implica na adequação do sistema contábil a essa demanda.

Mason Jr. (apud Beuren, 2000, p.28-29) orienta que:

o sistema de informações gerenciais deve fornecer informações básicas de que os gestores necessitam em suas tomadas de decisão. Assim, quanto maior for a sintonia entre a informação fornecida e as necessidades informativas dos gestores, melhores decisões poderão ser tomadas. Isto é, ao projetar um sistema de informações, faz-se necessário analisar cuidadosamente o processo de decisão e o fluxo de informações existente. Esses dois fatores são essenciais e inseparáveis no desenho e arquitetura de um sistema de informações gerenciais.

Isso aduz que os gestores devem participar ativamente no desenvolvimento dos sistemas de informações, a fim de se obterem maiores subsídios no esforço de suprir suas carências informacionais, bem como a desejada qualificação nas tomadas de decisões. Isso fundamenta a necessidade de geração de informações que se ajustem adequadamente ao estilo, capacidade, autoridade e responsabilidade individual desses gestores.

Johnson e Kaplan (1993, p.225) explicitam que o “sistema de contabilidade gerencial – por si só – não levará a organização ao fracasso. Tampouco os sistemas de contabilidade gerencial excelentes irão assegurar seu sucesso. Mas eles podem, certamente, contribuir para o declínio ou sobrevivência das organizações”.

Portanto, o sistema contábil-gerencial precisa, por meio de suas propriedades, produzir informações direcionadas ao anseio dos gestores na condução de seus negócios. Para tanto, torna-se imprescindível um conjunto de relatórios que formalize, estruture e dissemine a informação, no qual se possa apoiar a direção da empresa nas tomadas de decisões.

3.1.3 Relatórios contábeis-gerenciais

Os relatórios contábeis-gerenciais devem fornecer à administração da empresa informações adequadas ao controle global de suas operações e contribuir para que o processo de gestão seja mais objetivo e racional. Os

relatórios fomentam o sistema de comunicação da informação no contexto empresarial.

No âmbito das Contabilidades Financeira e Gerencial, observa-se a geração de relatórios específicos a cada tipo de usuário, seja externo ou interno. Suas informações podem ser de caráter histórico, contemporâneos e projetados, enfocando as atividades em curso ou futuras. Também podem ser de caráter legal ou opcional.

3.1.3.1 Relatórios exigidos por lei

No contexto da Contabilidade Geral ou Financeira destacam-se os chamados relatórios exigidos por lei. A Lei 6.404/76, Lei das Sociedades por Ações, em seu art. 176, determina às empresas a obrigatoriedade de elaborar e publicar as seguintes demonstrações contábeis:

Balanço Patrimonial;

Demonstração do Resultado do Exercício;

Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados; e

Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos.

Além dessas demonstrações, está previsto no §4º, do artigo 176, da Lei 6.404/76, que "as demonstrações serão complementadas por Notas Explicativas e outros quadros analíticos ou demonstrações contábeis necessários para esclarecimento da situação patrimonial e do resultado do exercício".

Esse conjunto de demonstrações permite analisar os três aspectos fundamentais da gestão: composição patrimonial, a apuração do resultado e a movimentação dos fundos financeiros.

Existe, atualmente, uma tendência mundial voltada à substituição da Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos - DOAR pela Demonstração dos Fluxos de Caixa - DFC, como já adotara os Estados Unidos desde 1987. Outros países, inclusive o Brasil, discutem essa mudança.

Adicionalmente, há uma proposta no Congresso para tornar obrigatória a Demonstração do Valor Adicionado, que certamente contribuiria para a

evidenciação da responsabilidade social das empresas através desta demonstração contábil. Apesar de atualmente não ser uma demonstração de apresentação obrigatória pela Lei 6.404/76, o Parecer de Orientação nº 24/92 da Comissão de Valores Mobiliários orienta que se divulgue também a Demonstração do Valor Adicionado.

Vale lembrar que outros relatórios contábeis são exigidos em textos legais específicos, dependendo do porte, tipo de capital e atividade desenvolvida pela empresa. No entanto, estes não são contemplados no presente estudo, tendo em vista o foco da pesquisa.

3.1.3.2 Relatórios gerenciais

Os relatórios gerenciais compõem-se de duas categorias de dados: a) dados financeiros; e b) indicadores não financeiros. Essa composição relaciona-se estreitamente com o novo enfoque desses relatórios, ou seja, evoluiu de um enfoque centrado em padrões de custo e de desempenho financeiro para um enfoque mais dinâmico, centrado na satisfação do consumidor.

Campiglia e Campiglia (1995, p.397) consideram que:

para administrar um negócio ou empresa são necessárias informações consonantes com as necessidades de quem vai tomar decisões gerenciais, diferentes de negócio para negócio, de empresa para empresa, de uma época para outra, então é necessário criar uma sistemática de tratamento das informações e um conjunto de relatórios que facilitam a gestão dos negócios: são os *relatórios gerenciais*.

Entretanto, Anthony (1979, p.278) alerta que, “embora a Contabilidade Gerencial exija relatórios livres de padrões, ela contém a maioria dos elementos da Contabilidade Financeira, pois os seus critérios são iguais – utilidade, objetividade, exeqüibilidade – mesmo considerando princípios diferentes nos dois tipos”.

São próprios da contabilidade gerencial relatórios como o fluxo de caixa, orçamentos periódicos, relatórios de desempenho gerais e setoriais. Todos eles buscam os dados básicos na contabilidade geral e os complementam ou transformam para a utilização na gestão econômico-financeira das empresas.

Assim, na seqüência faz-se uma abordagem dos relatórios gerenciais que normalmente são discutidos na literatura contábil.

a) Fluxo de caixa

A utilidade do fluxo de caixa tem sido ressaltada por diversos autores que apontam sua relevância em função da simplicidade e objetividade com que se consegue analisar o desempenho das empresas. Dentre outras análises, pode-se: avaliar a habilidade da empresa em gerar fluxo de caixa positivo, quitar dívidas, pagar dividendos e avaliar a necessidade de financiamento externo; medir a geração de caixa nas atividades operacionais, de investimentos e financiamentos da empresa durante um período contábil; analisar alternativas de investimento e prevenção de insolvência.

Apesar de reconhecida a importância da Demonstração dos Fluxos de Caixa, duas correntes discordam quanto ao grau de relevância desse informativo. A primeira prega a substituição da Demonstração do Resultado e do conceito de lucro pelo fluxo de caixa e a segunda apresenta o fluxo de caixa como um acréscimo que vem a enriquecer as informações geradas pela Contabilidade.

Nesse sentido, Frezatti (1997, p.28) se posiciona afirmando que “considerar o fluxo de caixa de uma organização um instrumento gerencial não significa que ela vai prescindir da contabilidade e dos relatórios por ela gerados. Ao contrário, com o fortalecimento dos relatórios gerados pela contabilidade se pretende aliar a potencialidade do fluxo de caixa para melhor gerenciar suas decisões”.

Thiesen (2000, p.13) considera que “a gestão das necessidades de caixa das organizações, nos dias de hoje, é de fundamental importância, visto que as mudanças são cada vez mais rápidas. Sendo assim, torna-se primordial avaliar não somente a lucratividade da organização, mas também sua capacidade de gerar caixa”.

Zdanowicz (1998, p.23) aponta o Fluxo de Caixa como “o instrumento utilizado pelo administrador com o objetivo de apurar os somatórios de

ingressos e desembolsos financeiros da empresa, em determinado momento, prognosticando assim se haverá excedentes ou escassez de caixa, em função do nível desejado pela empresa”.

Assim, observa-se que demonstrações contábeis e fluxo de caixa não são alternativos, mas sim complementares. Em síntese, o potencial informativo da demonstração do resultado, balanço patrimonial e demais demonstrações, aliada à utilidade do fluxo de caixa na verificação da evolução da liquidez e da posição financeira a curto prazo, proporcionam análises voltadas ao melhor desempenho das empresas.

b) Sistema orçamentário

O sistema orçamentário constitui-se numa técnica concebida para a antecipação realista das operações futuras da empresa e de seus mais prováveis resultados. Como esse sistema é abrangente por envolver todos os setores da empresa, e disciplinador, ao exercer o controle automático e contínuo dos resultados previstos, ele requer o apoio de todo o pessoal envolvido, direta ou indiretamente na sua elaboração, implementação, revisões e acompanhamento.

Os orçamentos são a expressão formal, objetiva e coordenada do planejamento. Os orçamentos devem, portanto, expressar quantitativamente os planos de ação, expressando os objetivos e metas que a empresa pretende alcançar em determinado período. Como principal função, esses orçamentos auxiliam na coordenação e integração das diversas áreas e seus gestores ao atingimento dos objetivos da organização.

Nakagawa (1993, p.68) afirma que esses relatórios:

não são meros exercícios de projeções de números para se tentar visualizar prováveis resultados econômicos e financeiros de uma empresa. O que os orçamentos refletem, na verdade, é a necessidade que a empresa tem de comunicar a seus gerentes os planos de ação, que, se forem executados de acordo com as políticas e diretrizes neles embutidos, deverão dar origem a resultados, que, em termos econômicos e financeiros, deverão corresponder às metas e aos objetivos programados e que possibilitarão à empresa atingir sua missão e propósitos básicos.

Assim, o sistema orçamentário, como instrumento para o exercício do controle das atividades empresariais, fornece as premissas informativas que

propiciarão a adequada avaliação de desempenhos futuros. Dessa forma, entende-se que o sistema orçamentário deve espelhar corretamente quais as expectativas desejáveis, em termos de eficiência e eficácia, com o qual os desempenhos realizados deverão ser confrontados, a fim de se evidenciarem as eventuais distorções e a aplicação de ações corretivas em tempo hábil.

Nessa perspectiva, o sistema orçamentário auxilia no trabalho de comunicar aos gestores as conseqüências das suas ações, apontando as eventuais distorções, a fim de estimular novas tomadas de decisão para a correção ou mudança dos objetivos e metas previstos, o que o torna um valioso instrumento de apoio ao processo de gestão.

c) Sistema de custos

Um sistema de custos tem sua contribuição avaliada em função da qualificação das informações que consegue disponibilizar aos gestores, variando de empresa para empresa. Espera-se de um sistema de custos informações relacionadas à rentabilidade do capital investido em determinada linha de produtos; custos de paralisação de atividades, preparação de máquinas (*setup*) e reprocessamento de produtos; custos por áreas de responsabilidades; produtos cujas vendas devem ser estimuladas, fabricar internamente ou terceirizar.

Leone (2000, p.36) explicita que o sistema de custos, visto sob a ótica do contador de custos será "os meios de que se utilizará para colher os dados de que precisa, arrumá-los e produzir as informações gerenciais para outros setores da administração".

Sob a ótica do sistema de custos, os relatórios gerados por esse sistema geralmente diferem de empresa para empresa. Os relatórios do sistema de custos podem ser totais, por produtos, por item, por setor, de acordo com a necessidade de cada situação ou gestor. Padoveze (1998, p.228) sugere os seguintes:

- a) Custo Unitário dos Produtos;
- b) Comparação entre Preços de Venda Praticados x Preços de Venda Calculados;
- c) Levantamento de Custo das Ordens de Trabalho, ou Custeio por Ordem;

- d) Custo de Fabricação por Setor ou Departamento, no Custeio por Processo;
- e) Análise das Variações entre o Custo-Padrão e o Custo Real.

Drucker (1998, p.60-61) entende que “esses relatórios não devem se limitar apenas a corte de custos, mas permitir também que se façam análises e comparações acerca dos produtos mais ou menos lucrativos, o nível de perdas e desperdícios apurados, além de visualizar o custo de cada setor de uma empresa (produtivo ou não), tendo, assim, uma importante função de controle”.

Estabelecido um sistema adequado de análise e controle de custos, torna-se indispensável na empresa, como complemento desse sistema, a adoção de uma rotina de informação dos resultados esperados. Por fim, um bom sistema de gerenciamento de custos somente estará completo se suportado pela divulgação periódica de relatórios que indiquem o desempenho das atividades empresariais num determinado período.

d) Análise da relação custo – volume - lucro

A análise da relação custo-volume-lucro é outro instrumento que auxilia os gestores na tomada de decisões e no planejamento de curto prazo. Esse tipo de análise leva em consideração o melhor curso de ação a ser seguido para alcançar o lucro planejado. É uma ferramenta importante no planejamento de curto prazo, por explorar o relacionamento existente entre as suas principais variáveis – custo, receita, volume de saídas e lucro.

Campiglia e Campiglia (1995, p.266) entendem que o objetivo dessa análise “consiste na promoção das condições que permitem à empresa auferir o melhor resultado possível dos esforços e dos meios econômicos empregados em sua atividade, utilizando-a como instrumento básico para o planejamento de seus negócios”.

Segundo Horngren (1989, p.79), essa análise é útil “para decisões de preços alternativos de custo, composição de vendas, canais de distribuição, possíveis promoções de vendas, ampliação ou eliminação de linhas de produtos, aceitação de pedidos especiais, entrada em mercados estrangeiros e alterações no arranjo físico das instalações industriais (*layout*)”.

A margem de contribuição, calculada pela diferença entre a receita e o custo variável, constitui-se num dos componentes importantes dessa análise. É o primeiro estágio do cálculo e mensuração do lucro líquido disponível para cobrir os custos fixos. Uma vez que os custos fixos incorrem independentemente das vendas, a empresa deverá produzir margem de contribuição suficiente para supri-los.

O ponto crítico, onde a margem de contribuição se iguala ao custo fixo, é chamado de Ponto de Equilíbrio. Perez Junior, Pestana e Franco (1995, p.133) mencionam que "o ponto de equilíbrio (*break even point*) corresponde a um volume de produção (ou atividade) em que o lucro operacional é nulo, ou seja, em que as receitas e despesas operacionais se igualam".

Vale ressaltar que essa técnica apresenta limitações, que decorrem, basicamente, de certas premissas, que raramente podem ser realizadas completamente na prática. Cite-se como exemplos o pressuposto que os custos fixos são constantes, e que a curva dos custos variáveis e das receitas são lineares, sobre um nível relevante de produção. Além disso, assume-se que o volume é a única variável que afeta os custos e que o preço dos fatores de custo e do produto, que está sendo produzido e vendido, permanecem inalterados pelas mudanças nos volumes das saídas.

Apesar disso, essa técnica vem sendo amplamente difundida e utilizada ao longo dos tempos no contexto empresarial em função da sua grande variedade de aplicações. Pode-se, por exemplo, utilizá-la para a determinação do ponto de lucro zero por produto, linha de produtos, ou para análise do desempenho da força de vendas, bem como determinar o Ponto de Equilíbrio Financeiro, Econômico e Contábil.

e) Análise das demonstrações contábeis

Em que pese o fato de o grau de aprofundamento no processo de análise depender dos interesses específicos de cada usuário, para avaliar uma empresa em seus diversos aspectos, o analista, de um modo geral, dispõe de um leque composto de demonstrações contábeis, indicadores quantitativos e qualitativos. Na prática, não existe um método único e infalível de análise.

A análise normalmente é realizada por meio de percentuais calculados de forma vertical e horizontal; e em relação a contas ou grupo de contas evidenciados nas demonstrações contábeis através de índices econômicos, financeiros e de atividade, estabelecidos a partir da mesma base.

Os métodos de análise vertical e horizontal prestam valiosa contribuição na interpretação da estrutura e da tendência dos números de uma empresa, podendo, ainda, auxiliar na análise dos índices financeiros e em outros métodos de análise.

Nesse sentido, Perez Junior, Pestana e Franco (1995, p.159) destacam que:

- a) Análise vertical: A análise vertical das demonstrações contábeis mostra sua composição percentual e a participação de cada uma em relação a um valor adotado como base (100%). É importante para avaliar a estrutura de composição de itens e sua evolução no tempo.
- b) Análise Horizontal: A análise horizontal das demonstrações contábeis indica as variações que ocorreram nos valores monetários ou em valores relativos (% ou índices) em determinado período de tempo.

Por sua vez, a análise de índices econômico-financeiros e de atividade é um dos principais instrumentos para avaliação de aspectos relacionados ao desempenho passado, presente e futuro da entidade. Segundo Silva (1995, p.207-208), “os índices financeiros são relações entre contas ou grupos de contas das demonstrações financeiras, que têm por objetivo fornecer-nos informações que não são fáceis de serem visualizadas de forma direta nessas demonstrações”.

A quantidade de índices também é relevante, pois uma grande quantidade de índices pode confundir o analista, especialmente o iniciante. Por outro lado, uma quantidade mínima pode não ser suficiente para se extrair conclusões acerca da saúde da empresa. Outro aspecto a considerar é que um pequeno número deles costuma apresentar utilidade significativa, e um número ainda menor enquadra-se na seleta casta dos mais difundidos. Entretanto, não se deve fugir a uma menção, ainda que superficial, dos índices mais utilizados no *check-up* financeiro.

Os índices de estrutura financeira são conceituados por Silva (1995, p.213) como “aqueles que relacionam a composição de capitais (próprios e de terceiros), que medem os níveis de imobilização de recursos e que buscam

diversas relações na estrutura da dívida da empresa”. São exemplos de índices de estrutura: Índice de Capitais de Terceiros, Composição do Endividamento (CE), Endividamento Geral, Imobilização do Patrimônio Líquido etc.

Os índices de liquidez, conforme Matarazzo (1995, p.169-170), “são índices que, a partir do confronto dos Ativos Circulantes com as Dívidas, procuram medir quão sólida é a base financeira da empresa”. Como exemplos de índices de liquidez pode-se citar: Índice de Liquidez Geral, Índice de Liquidez Corrente, Índice de Liquidez Seca.

Os índices de rotação ou atividade têm grande contribuição na interpretação da liquidez e da rentabilidade da empresa. De acordo com Ross, Westerfield e Jordan (2000, p.84), esses índices podem ser interpretados como medidas de giro. “Eles pretendem descrever quão eficiente ou intensivamente a empresa utiliza seus ativos para gerar vendas”. Destacam, entre eles, o Giro dos Estoques, Prazo Médio de Renovação dos Estoques, Giro de Duplicatas a Receber, Prazo Médio de Recebimento das Vendas, Prazo Médio de Pagamento das Compras.

O lucro é o estímulo do empresário e uma das várias formas de avaliação de um empreendimento. Os índices de retorno, também conhecidos por índices de lucratividade, ou mesmo de rentabilidade, buscam evidenciar qual o retorno propiciado pelo empreendimento. Ludícibus (1995, p.181) afirma que “devemos relacionar o lucro de um empreendimento com algum valor que expresse a dimensão relativa do mesmo, para analisar quão bem se saiu a empresa em determinado período”. São exemplos: Giro do Ativo, Margem Bruta, Margem Operacional, Margem Líquida, Rentabilidade do Ativo, Rentabilidade do Patrimônio Líquido.

O estudo do capital de giro é importante, pois facilita o entendimento das estruturas básicas de análise. Os índices de prazos médios, analisados conjuntamente, permitem identificar o ciclo financeiro da empresa. De acordo com Silva (1995, p.320-329), a expressão capital de giro pode ter vários conceitos, podendo assumir significados diferentes. Algumas vezes, o capital de giro é expresso como sinônimo do ativo circulante; de outra forma, como

CCL – Capital Circulante Líquido ($CCL = AC - PC$); ou como Capital de Giro próprio ($CGP = PL - (AP + RLP)$).

O conjunto desses conceitos auxiliará o analista no entendimento do Investimento Operacional em Giro – IOG. Silva (1995, p.333) conceitua o IOG como “uma metodologia de análise de relativa simplicidade e de grande utilidade no auxílio da determinação da saúde financeira de uma empresa, fornecendo uma visão sistêmica do impacto das diversas áreas de decisão na empresa e de suas interações”.

Para que o analista não se sinta perdido diante de um grande volume de indicadores, muitas vezes repetitivos ou até contraditórios, essas análises podem ser dispostas em modelos específicos para evidenciar a situação de uma empresa sob os mais variados enfoques. É importante ter em mente que os números por si só não representam elementos suficientes ao Controle de Gestão. Campiglia e Campiglia (1995, p.458) entendem que “a experiência, o profundo conhecimento das operações da empresa, a sensibilidade do profissional e, principalmente, a criatividade e a iniciativa vão determinar o sucesso do trabalho do analista”.

A análise das demonstrações contábeis deve conduzir à redução da insegurança no processo de tomada de decisões, evidenciando informações corretas, claras e objetivas, que conduzam a organização ao cumprimento de seus objetivos e metas.

f) Análise de investimentos de capital

É importante que uma empresa se prepare para o futuro, e a análise de investimentos de capital, através das várias metodologias, deve contribuir para a redução de incertezas.

A lucratividade futura da empresa depende do sucesso que ela consegue alcançar utilizando seus ativos. Nessa abordagem, Figueiredo e Caggiano (1997, p.88) ressaltam que “a lucratividade futura da empresa depende de dois fatores: primeiro manter e ampliar sua estrutura de ativos e, segundo, desenvolver uma estratégia de sucesso para essa estrutura”.

Os projetos de investimento normalmente envolvem a aplicação de recursos substanciais, e seu impacto sobre a empresa estende-se por um longo período. Essas decisões devem envolver dois aspectos da lucratividade de longo prazo, consoante Figueiredo e Caggiano (1997, p.89): “primeiro, a estimativa do aumento dos fluxos de caixa líquidos ou das economias nas saídas de caixa que resultarão desse investimento; e, segundo, o cálculo do total das saídas de caixa necessárias para efetivar o investimento”.

Os métodos utilizados para determinar a viabilidade de um investimento devem assumir papel importante no processo decisório. Os métodos mais comumente apresentados para avaliar propostas de investimento de capital são: método do período payback; taxa contábil de retorno; e as técnicas de fluxo de caixa descontado, para as quais existem duas formas principais (valor presente líquido e taxa interna de retorno).

O fluxo de caixa descontado possui grande aceitação em função de reconhecer que o valor do dinheiro está sujeito a uma preferência no tempo. Segundo Figueiredo e Caggiano (1997, p.94), esse método “tenta avaliar uma proposta de investimento pela comparação dos fluxos líquidos de caixa que serão ganhos durante a vida do investimento em seus valores presentes, em conformidade com os valores dos fundos que precisam ser investidos”.

Uma das aplicações dessa técnica se refere ao valor presente líquido (VPL), que Gitman (1997, p.329) define como “uma técnica sofisticada de análise de orçamentos de capital, obtida subtraindo-se o investimento inicial de um projeto do valor presente das entradas de caixa, descontados a uma taxa igual ao custo de capital da empresa”.

Uma decisão pode ser favorável a um projeto se o valor presente líquido for positivo. Nesse raciocínio, Ross, Westerfield e Jordan (2000, p.214:216), orienta que “o valor presente líquido é uma medida de quanto valor é criado ou adicionado hoje por realizar um investimento”. Essa metodologia pode ser aplicada também na comparação de vários projetos, quando mutuamente excludentes.

O método da Taxa Interna de Retorno faz com que o VPL de um investimento seja nulo. Casarotto e Kopittke (1998, p. 130) explicam que “o

método da Taxa Interna de Retorno requer o cálculo da taxa que zera o Valor Presente dos fluxos de caixa das alternativas. Os investimentos que tiverem TIR maior que a TMA são considerados rentáveis e são passíveis de análise". Com base nessa regra, um investimento é aceito se a TIR é maior do que o retorno exigido. Caso contrário, deve ser rejeitado.

Quando utilizados em simples projetos de investimento, envolvendo uma única saída de capital, seguida de fluxos de entrada de caixa, ambos os métodos produzem a mesma decisão. O VPL apresenta como vantagem a simplicidade do cálculo e o valor resultante ser expresso em unidades monetárias, o que reflete diretamente o aumento da riqueza.

Na utilização dessas metodologias é importante que a empresa calcule qual o custo de seu capital. Nessa abordagem, Horngren (1985, p.94) entende que o "custo de oportunidade é a contribuição máxima de que se abre mão, utilizando-se recursos limitados para um determinado fim".

Enfim, a missão de uma empresa é investir, da melhor forma possível, o capital que a ela é destinado. Isso implica que a empresa deve investir em ativos cujo retorno (rentabilidade) seja suficiente para remunerar todos os custos envolvidos no processo, inclusive o custo de capital. Além disso, que esses recursos sejam suficientes para reinvestimento ou distribuição aos acionistas, ou seja, maximizar riqueza para os acionistas.

g) Valor econômico adicionado

Do ponto de vista da Teoria das Finanças, a missão principal de uma empresa, e também a que garante sua sobrevivência no longo prazo, é a geração de valor agregado ao acionista. Nesse contexto, o valor de uma empresa volta-se, essencialmente, ao seu valor intrínseco, o qual é função dos benefícios econômicos de caixa esperados, do risco associado a esses resultados previstos, e da taxa de retorno requerida pelos investidores.

O conceito do EVA[®] - *Economic Value Added* (Valor Econômico Adicionado) vem ao encontro dessas expectativas, como forma de calcular o lucro econômico de uma empresa. Esse lucro econômico é tido como aquele

que, depois de abatidos todos os custos operacionais e de estrutura de capital (do acionista e terceiros), serve para ser distribuído aos acionistas ou ser reinvestido na empresa.

O EVA[®] é apresentado por Stewart (1991, p.153) como “o instrumento de mensuração interno que está ligado a uma consequência externa criando um desconto ou prêmio para o valor de mercado da empresa”. Objetivamente, nada mais é que atribuir um custo de oportunidade ao capital próprio, e deduzi-lo do lucro.

Do exposto, infere-se que os diferentes princípios e técnicas de análise e avaliação patrimonial e econômico-financeira não possuem todas as informações, utilidade e qualidade exigidos pelos diversos usuários isoladamente. É possível a criação de modelos integradores, que proporcionem aderência às expectativas dos diversos gestores.

h) Indicadores não financeiros

Atualmente, os relatórios gerenciais também precisam contemplar indicadores não financeiros, principalmente, aqueles que tem por objetivo demonstrar o real desempenho da empresa, centrado na análise da criação de valor, na melhoria contínua e no atendimento e fidelização dos clientes, embasados na visão estratégica dos gestores.

Nesse sentido, Shank e Govindarajan (1995, p.5) consideram que “bons relatórios contábeis são, assim, relatórios que centram a atenção naqueles fatores que são fundamentais para o sucesso da estratégia adotada”.

Uma das grandes dificuldades na elaboração desses relatórios reside na mensuração dos ativos intangíveis. Esses ativos incluem itens como: habilidades e conhecimentos dos funcionários, tecnologia da informação disponível como apoio ao quadro de funcionários e o clima de incentivo à inovação. Norton (2001, p.89) entende que “esses ativos intangíveis têm várias características que os tornam incompatíveis com os sistemas de gestão tradicionais”.

Mosimann e Fisch (1999, p.34) argumentam que “o *goodwill* é uma parte do ativo da empresa que gera riqueza, embora ele exista de forma abstrata”. Pode ser representado por: localização da empresa; qualidade dos produtos; clientela fidelizada; valores morais da empresa; responsabilidade social; tecnologia (*know-how*).

Kaplan e Norton (1997, p.25) enfatizam “a necessidade de um instrumento que traduza a missão e a estratégia das empresas num conjunto abrangente de indicadores de desempenho”. Citam que uma comissão especial de alto nível do *American Institute of Certified Public Accountants* reforçou esse posicionamento: “os usuários estão preocupados com o futuro, enquanto os relatórios das empresas de hoje focalizam o passado. Embora as informações sobre o passado sejam indicadores úteis do desempenho futuro, os usuários também precisam de informações voltadas para frente”.

Iudícibus (2001, p. 4-5), nessa linha de raciocínio, coloca que “embora os sistemas contábeis, usualmente, não sejam montados para fornecer informações sobre o *quanto* foi realizado, em termos quantitativos, do que foi planejado estrategicamente, não é impossível que isso se torne realidade no futuro”.

Para isso, torna-se necessário inserir no sistema cadastros de informação estruturada de natureza quantitativa e qualitativa, bem como o acompanhamento da evolução de tais indicadores. No estabelecimento de um mecanismo de controle, é fundamental o suporte de relatórios contábeis, de informações de cunho quantitativo e qualitativo, cuja atribuição é de responsabilidade da Controladoria.

3.1.4 Tecnologia da informação e a gestão empresarial

É fato que as informações e as tecnologias que a manipulam estão revolucionando o comportamento, tanto das pessoas como das empresas. Portanto, não é difícil entender o desenvolvimento ocorrido ultimamente na área de sistema de informações e da tecnologia da informação. As idéias que geraram a tecnologia de sistemas integrados de gestão evoluíram a partir do

contínuo desenvolvimento das técnicas de gestão e do rápido crescimento da tecnologia da informação.

Oriundas dessa evolução, as ferramentas de *business intelligence* englobam numa única solução todos os componentes para construir os alicerces da inteligência de suporte aos negócios. Manzoni Júnior (1999, p.2) explica que “estudos do *Gartner Group* indicam que os pacotes de *business intelligence* vão emergir como elementos suficientes para endereçar as necessidades corporativas, como escalabilidade, facilidade de uso e de gerenciamento”. Conceitua a *business intelligence* segundo o próprio *Gartner Group*, como “um conjunto de conceitos e metodologias que apóia a tomada de decisões em negócios”.

Para Silva Filho (1999, p.8), uma das grandes vantagens advindas do conceito e utilização de ferramentas de *business intelligence* foi reconhecer que:

se uma determinada informação é realmente vital para uma organização, ela já está disponível – pode não ser através dos sistemas formais da empresa, mas ela está lá na planilha ou na gaveta de alguém – e, com isso, introduzir uma série de novas ferramentas de captura de dados que praticamente buscam o dado em qualquer meio magnético para disponibilizá-lo diretamente para os analistas.

Ao integrar informações, conforme Silva Filho (1999, p.8), o ambiente de *business intelligence* propicia:

- a) a mudança do papel dos analistas de informações (*information Brokers*), aquelas pessoas (ou mesmo áreas inteiras) que dedicam todo o seu tempo à preparação de informações para os mais diversos níveis gerenciais através da manipulação de centenas de planilhas eletrônicas e bases de dados pessoais;
- b) um repositório central de informações históricas conceitualmente consistentes, absolutamente necessárias para a detecção de comportamentos não-triviais de base de clientes (*knowledge discovery*) e para a elaboração de modelos preditivos de comportamento e análises *what-if*. O ambiente de *business intelligence* é essencial nessa questão, pois guardar dados históricos é uma tarefa que, infelizmente, não pode ser efetuada pelos sistemas transacionais por razões de performance; e
- c) um conjunto de soluções mais apropriado para que usuários finais acessem diretamente as informações e produzam suas análises com autonomia, reduzindo-se o *backlog* e os custos de desenvolvimento de novos relatórios e consultas.

Em síntese, o objetivo da *business intelligence* é levar as análises de dados a um número cada vez maior de funcionários nas empresas, não se restringindo apenas a algumas áreas. Além disso, a *business intelligence* pressupõe uma nova categoria de produtos, mais fáceis de usar, gerenciar e com mais escalabilidade. Feinberg (2000) confirma esse entendimento,

afirmando que, “hoje, para implementar qualquer *data warehouse*, as empresas devem pensar nas reais necessidades dos usuários finais e na flexibilidade do produto. Muitas pessoas implantam sistemas e não sabem porquê. *Business intelligence* é o valor dos dados que coletamos. Ferramentas de BI são apenas ferramentas”.

Nesse sentido, Drucker (2002, p.27) afirma que “os computadores não nos deram mais informação. Dados, principalmente dados internos da empresa (*inside data*), foi o que os computadores nos trouxeram. As informações do mundo que envolve a empresa (*outside data*), no entanto, não vão parar nos computadores da organização. Por isso, é importante aprender a olhar *para fora da janela*, ter interesses externos”.

Entretanto, o futuro certamente está nas ferramentas de gerência de conhecimento (*Knowledge Management Tools*), baseadas em padrões de análises estatísticas muito sofisticados. Isso se deve ao fato de que os trabalhadores do conhecimento querem cada vez mais encontrar nas organizações oportunidades de aprender e realizar, sendo que a *business intelligence* propicia os meios adequados para suprir essas tendências.

No entanto, a tecnologia da informação é um meio eficaz de propiciar flexibilidade e rapidez no trato e disseminação de informações aos usuários finais, permitindo inclusive, oportunidades de realizarem análises e simulações com autonomia. É preciso que a Controladoria se apóie nos instrumentos disponibilizados pela tecnologia da informação, a fim de que possa oferecer adequada assessoria à viabilização da gestão empresarial.

3.2 A CONTROLADORIA

A complexidade da aplicação do controle explica e justifica a diversidade de trabalhos teóricos sobre seu funcionamento. Grande parte da literatura sobre controle de gestão, ou contabilidade de gestão, aborda apenas parcialmente a problemática real do controle nas empresas. Gomes e Salas (1997, p.28) entendem que isso se deve, “em grande parte, à excessiva ênfase atribuída aos aspectos formais e racionais no desenho dos sistemas de

controle, ignorando por completo seu funcionamento real na prática e, especialmente, o contexto social e organizacional em que esses sistemas se desenvolvem”.

Em decorrência dessas limitações buscam-se novos enfoques, que permitam uma melhor compreensão acerca da prática do controle de gestão. Igualmente, observa-se, também, um crescente interesse pelo contexto social e organizacional, onde operam esses sistemas de controle, pois, os aspectos não financeiros e não formais passaram a desempenhar importante papel dentro do processo de gestão.

Outro aspecto que merece consideração, diz respeito as freqüentes críticas quanto à ineficiência da contabilidade tradicional ortodoxa. Johnson e Kaplan (1993, p.24) afirmam que “os atuais sistemas contábeis para a administração são inadequados para o meio ambiente”.

No sentido de suprir essas e outras carências do sistema contábil tradicional, a Controladoria surgiu como uma via alternativa, fundamentada num corpo de doutrinas e conhecimentos de aplicação flexível. Este é formado por um conjunto de técnicas capazes de produzir e disseminar o conhecimento dentro do contexto organizacional, ao modelar, implantar e integrar sistemas de informações.

3.2.1 O entendimento de controladoria

A Controladoria surgiu nas grandes organizações norte-americanas, com a finalidade de realizar o controle centralizado de todos os negócios da empresa, envolvendo, inclusive, suas filiais, subsidiárias e divisões. Nessa fase, essa função era exercida por profissionais da área financeira ou contábil, devido às suas experiências em manipular informações econômico-financeiras, além da ampla visão sistêmica que dispunham da dinâmica empresarial.

Para Tung (1980, p.33-34), a Controladoria “funciona como órgão de observação e controle da cúpula administrativa. É ela que fornece dados e informações, que planeja e pesquisa procurando sempre mostrar a essa mesma cúpula os pontos de estrangulamento atuais e futuros, que põem em perigo ou reduzem a rentabilidade da empresa”.

Kanitz (1976, p.6) considera que “a Controladoria é uma função diretamente subordinada à presidência da empresa. Portanto, nada mais lógico do que escolher para o cargo de controlador uma pessoa que já está ligada à presidência, como acontece com os contadores e com os administradores financeiros”.

A Controladoria não deve ser vista apenas como um método, voltado ao como fazer. Pode ser melhor visualizada sob dois vértices, consoante Mosimann e Fisch (1999, p.88):

- a) como um órgão administrativo com missão, funções e princípios norteadores definidos no modelo de gestão do sistema-empresa; e
- b) como uma área do conhecimento humano com fundamentos, conceitos, princípios e métodos oriundos de outras ciências.

Com vistas a explicar essas duas perspectivas da Controladoria, Mosimann e Fisch (1999, p.88) orientam que:

o órgão administrativo Controladoria tem por finalidade garantir informações adequadas ao processo decisório, colaborar com os gestores em seus esforços de obtenção da eficácia de suas áreas quanto aos aspectos econômicos e assegurar a eficácia empresarial, também sob os aspectos econômicos, por meio da coordenação dos esforços dos gestores das áreas. Como área do conhecimento humano, pode ser vista, como um conjunto de princípios, procedimentos e métodos oriundos das ciências da Administração, Economia, Psicologia, Estatística e, principalmente, da Contabilidade, que se ocupa da gestão econômica das empresas, no sentido de orientá-las para a eficácia.

A Controladoria existirá em uma empresa, quer a sua estrutura organizacional a tenha ou não como unidade administrativa. Mosimann e Fisch (1999, p.117) reiteram esse posicionamento, ao afirmar que, “quando não existe na empresa a Controladoria como órgão administrativo, a coordenação dos esforços para a busca da maximização dos resultados globais da empresa será exercida por outro gestor; entretanto, deverá ser sempre aquele que tiver a maior visão generalista”.

A Controladoria opera dentro de suas próprias concepções sobre a gestão empresarial. Nesse sentido, busca contribuir para a melhoria contínua das ações dos gestores, mediante o fornecimento de informações diversificadas que adicionem valor aos clientes, acionistas e colaboradores, de forma a assegurar a continuidade da empresa pelo cumprimento de sua missão.

3.2.2 A controladoria aplicada à gestão empresarial

Vista, portanto, como unidade administrativa, a Controladoria responsabiliza-se pelo projeto, implementação, manutenção e disseminação de informações. Almeida, Parisi e Pereira (1999, p.371) explicam que, “a Controladoria vista como Unidade Administrativa é responsável pela coordenação e disseminação desta Tecnologia de Gestão – quanto ao conjunto teoria, conceitos, sistemas de informações – e também, como órgão aglutinador e direcionador de esforços dos demais gestores que conduzam à otimização do resultado global da organização”.

Trata-se de um órgão dotado de missão, objetivos e metas para sua própria atuação. A missão da Controladoria deve estar intimamente voltada para o cumprimento da missão e continuidade da empresa, coordenando esforços na busca de um resultado global sinérgico. Nesse sentido, Mosimann e Fisch (1999, p.90) citam que a missão da Controladoria é “otimizar os resultados econômicos da empresa, para garantir sua continuidade, por meio da integração dos esforços das diversas áreas”. Assim, trata-se de um órgão dotado de missão, objetivos e metas para sua própria atuação.

Nessa perspectiva, Almeida, Parisi e Pereira (1999, p.372) enfatizam que os objetivos da Controladoria, tendo em vista a missão estabelecida, são:

- a) promoção da eficácia organizacional;
- b) viabilização da gestão econômica; e
- c) promoção da integração das áreas de responsabilidade.

Ocorre que, para ser eficaz em sua missão, a Controladoria é profundamente dependente da cultura organizacional vigente. Essa cultura organizacional tem sua gênese no subsistema institucional e, em função do modelo de gestão adotado, estabelecerá a melhor maneira da empresa ser conduzida ao cumprimento da missão para a qual se predestinou. A Figura 8 expõe mais detalhadamente essa questão.

Ações	Instrumentos disponibilizados
Clarificar como as decisões são ou deveriam ser tomadas	Modelo de decisão
Mensurar corretamente o resultado dos eventos, produtos, atividades e áreas	Modelo de mensuração
Informar adequadamente os gestores	Modelo de informação

Fonte: Almeida, Parisi e Pereira (1999, p.374)

Figura 8 – Ações e instrumentos disponibilizados pela controladoria

A Controladoria também se encaixa no perfil das pequenas e médias empresas, onde não há divisão de trabalho e nem condições para a criação de uma Controladoria como unidade administrativa. Nessas empresas, uma única pessoa, seja um gerente, ou mesmo o dono, possuem várias atribuições ou funções, tais como: financeira, produção, comercialização, pessoal. Na realidade essas pessoas atuam como os primeiros controladores dentro da empresa.

Nesse contexto, Tung (1980, p.93-94) recomenda que:

essas organizações não estruturam sua Controladoria de forma sofisticada. Inicialmente deve-se reorganizar o departamento financeiro e em seguida compilar informações de produção, administração e vendas. Destaca ainda, a necessidade de reagrupar, de forma funcional, as diversas tarefas da Controladoria, com vistas a proporcionar economia a uma empresa cujas reduzidas dimensões justificam em parte esse procedimento.

Desse modo, a missão e os objetivos da Controladoria devem estar intimamente voltados ao cumprimento da missão e continuidade da empresa, idealizado por meio da integração e coordenação dos esforços dos vários gestores existentes em todos os níveis e áreas da organização.

Por fim, é função da Controladoria servir como indutora da evolução cultural da organização como um todo, a fim de promover a melhoria da qualidade das decisões. Sua atuação, para ser eficaz, envolve a implementação de um conjunto de ações próprias, cujos resultados materializam-se em informações de orientação e controle disponibilizados aos gestores. Assim, releva-se o apoio da Controladoria ao processo de gestão.

3.2.3 O papel da controladoria no processo de gestão empresarial

A função básica da Controladoria, conforme Perez Junior, Pestana e Franco (1995, p.36) “será garantir a perfeita realização do processo de *decisão-ação-informação-controle* acompanhando e controlando as atividades da empresa”.

É atribuição da Controladoria prever, avaliar e controlar de forma abrangente todas as atividades e resultados gerados pela organização. Entretanto, não deve ater-se apenas ao âmbito contábil-financeiro, mas dar o devido suporte e coordenação às demais áreas e gestores.

A partir da coordenação e controle das áreas, espera-se manter a organização em equilíbrio com suas demandas ambientais internas e externas, ou seja, que os processos internos sejam bem estruturados para otimizar o fluxo das operações, os clientes estejam satisfeitos com os produtos e serviços oferecidos e o corpo funcional esteja motivado e em condições de responder a novas e freqüentes demandas.

Tung (1980, p.34) entende que a Controladoria tem como tarefa básica “a aplicação de princípios sadios, que abrangem todas as atividades empresariais, desde o planejamento inicial até a obtenção do resultado final”.

Para Almeida, Parisi e Pereira (1999, p.375-377), as funções da Controladoria estão ligadas a um conjunto de objetivos que, quando desempenhadas, viabilizam o processo de gestão econômica. A seguir apresentam-se as funções que preconizam:

- a) subsidiar o processo de gestão - essa função envolve ajudar a adequação do processo de gestão à realidade da empresa ante seu meio ambiente. Estará sendo materializada tanto no suporte à estruturação do processo de gestão como pelo efetivo apoio às fases do processo de gestão, por meio de um sistema de informação que permita simulações e projeções sobre eventos econômicos no processo de tomada de decisão. A controladoria estará suprindo os gestores com instrumentos gerenciais que forneçam informações sobre desempenhos e resultados econômicos;
- b) apoiar a avaliação de desempenho - seja dos gestores ou das áreas de responsabilidade, a avaliação de desempenho deve ser feita individualmente por todos os gestores e seus respectivos superiores hierárquicos;
- c) apoiar a avaliação de resultado - elaborando a análise de resultado econômico dos produtos e serviços; monitorando e orientando o processo de estabelecimento de padrões; avaliando o resultado de seus serviços;
- d) gerir os sistemas de informações - definindo a base de dados que permita a organização da informação necessária à gestão; elaborando modelos de decisão para os diversos eventos econômicos, considerando as características físico-operacionais próprias das áreas, para os gestores; e padronizando e harmonizando o conjunto de informações econômicas; e

- e) atender os agentes do mercado - A empresa como sistema aberto, interage com seu meio ambiente, trocando os mais diferentes tipos de recursos. Assim, cabe a Controladoria analisar e mensurar o impacto das legislações no resultado econômico da empresa e atender os diversos agentes do mercado, seja como representante legal formalmente estabelecido, ou apoiando o gestor responsável.

Frente ao exposto, tem-se uma visão ampla da abrangência da atuação corporativa da Controladoria, sempre ancorada no sistema de informações, do qual torna-se a gestora, no esforço contínuo de viabilizar a gestão empresarial, em todas as suas fases (planejamento, execução e controle).

3.2.3.1 A controladoria na etapa do planejamento

Nessa etapa verifica-se muita insegurança quanto à avaliação e aceitação dos planos que melhor deverão conduzir a organização rumo à eficácia. Assim, o foco da atuação da Controladoria, como das demais áreas da empresa, deve consistir em disponibilizar instrumentos que amenizem essas incertezas.

Mosimann e Fisch (1999, p.118) afirmam que “à Controladoria, como órgão administrativo da empresa, por meio de seu gestor, cabe coordenar e participar da escolha da melhor alternativa, no que tange a aspectos econômicos, no processo de planejamento global, de modo a garantir a eficácia da empresa”.

A coordenação é vista nessa fase, como o planejamento, organização, direção e controle do trabalho dos outros, pois é dessa forma, que o controlador passa a gerir o planejamento econômico da empresa. Perez Junior, Pestana e Franco (1995, p.37), nessa perspectiva, reiteram que, “diante disso, o Controller exerce influência à organização à medida que norteia os gestores para que mantenham sua eficácia e a da organização”.

Seja como unidade administrativa ou ramo do conhecimento, alguns princípios devem nortear a atuação da Controladoria no planejamento da empresa, consoante Mosimann e Fisch (1999, p.118-119):

- a) viabilidade econômica dos planos, frente às condições ambientais vigentes à época do planejamento;
- b) objetividade: os planos têm de ter potencial para produzir o melhor resultado econômico;
- c) imparcialidade: no favorecimento de áreas em detrimento do resultado global da empresa; e

- d) visão generalista: conhecimento do impacto, em termos econômicos, que o resultado de cada área traz para o resultado global da empresa.

No planejamento estratégico, Perez Junior, Pestana e Franco (1995, p.37) consideram como incumbência da Controladoria “assessorar o principal executivo e os demais gestores na definição estratégica, fornecendo informações rápidas e confiáveis sobre a empresa”.

Assim, a Controladoria, como as demais áreas da empresa, deve ter sensores para captar, do ambiente externo, informações com vistas à formulação e projeção de cenários, paralelamente ao estudo de seus pontos fortes e fracos. Além disso, assessorar os principais executivos a definirem qual o melhor conjunto de diretrizes estratégicas que irá conduzir a empresa ao cumprimento de sua missão.

Nesse enfoque, Mosimann e Fisch (1999, p.119) consideram que a Controladoria, “como administradora do sistema de informações econômico-financeiras da empresa, tem de saber interpretar o impacto econômico dos possíveis eventos na riqueza empresarial. Os referidos eventos são extraídos da projeção de cenários nos quais a empresa está inserida, considerados seus pontos fortes e fracos”.

No planejamento operacional, cabe à Controladoria intervir para que os resultados econômicos sejam alcançados. Há nesse tipo de planejamento uma participação mais atuante da Controladoria, a qual desempenha o papel de administradora do planejamento operacional, pois, em conjunto com os gestores de cada área ela estabelece, quantifica, analisa, seleciona e aprova os planos.

A seleção entre os vários planos alternativos deve recair sobre aqueles que vislumbrem melhores resultados. Além disso, Mosimann e Fisch (1999, p.119) argumentam que “cabe à Controladoria transformar os planos operacionais não quantificados em planos orçamentários e, posteriormente, comparar o que foi orçado com o que foi realizado, apontando os desvios, para que cada área tome a medida necessária para corrigi-los”.

Pelo exposto, observa-se que no planejamento operacional há uma atuação mais interativa da Controladoria quanto às atividades que se desenvolverão para implementação das ações decorrentes dos planos pré-

estabelecidos no planejamento estratégico, quantificando e sintetizando-as por meio do sistema orçamentário.

Por fim, o apoio da Controladoria no planejamento se refere à busca da sinergia entre os gestores dos diversos níveis e áreas, assessorando-os por meio de informações, na definição do conjunto de planos que serão operacionalizados dentro de um horizonte temporal, no qual a empresa espera atingir seus objetivos e metas.

3.2.3.2 A controladoria na etapa de execução

Nessa etapa, a controladoria busca desenvolver ações no sentido de operacionalizar os planos selecionados na etapa anterior, de modo a dinamizar a gestão.

Mosimann e Fisch (1999, p.115) consideram que “a etapa de execução acontece após definidos os planos operacionais, inclusive com as especificações em termos quantitativos, das medidas adotadas, ocorre a fase em que os gestores fazem as coisas acontecerem, com a utilização dos recursos disponíveis, de acordo com o que foi anteriormente planejado”.

Dessa forma, o papel da Controladoria está relacionado à coordenação da implementação dos projetos específicos de cada área, incluindo processos logísticos, de produção, administrativos e dos clientes. Assim, a Controladoria procura organizar e direcionar os esforços dos executores para a consecução das diretrizes esboçadas no planejamento.

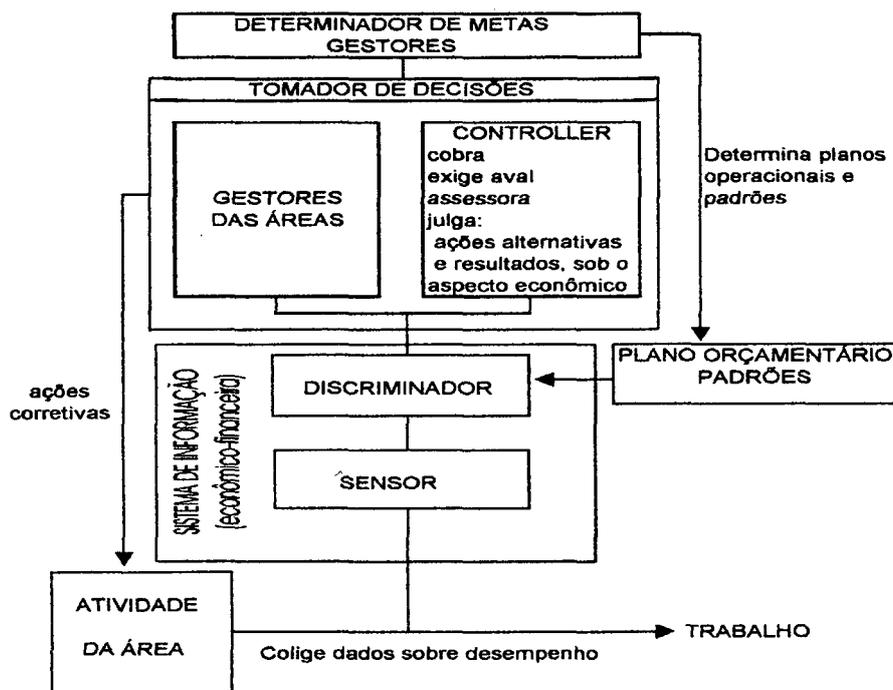
3.2.3.3 A controladoria na etapa do controle

O processo de controle, que compete à Controladoria, é o que permite identificar se cada área está atingindo seus objetivos econômicos, dentro do que fora planejado e orçado. Porém, preliminarmente, a Controladoria, de maneira coerente e ética a seus princípios, deve avaliar o desempenho de sua própria atuação. Mosimann e Fisch (1999, p.124) orientam que nesse sentido a Controladoria:

- a) avalie se seus esforços no sentido de otimizar o resultado econômico da empresa estão, de fato, atingindo seus objetivos e, portanto, garantindo o cumprimento da sua própria missão;
- b) avalie se as informações econômico-financeiras geradas pelo sistema de informações por ela administrado são adequadas às necessidades dos modelos de decisão, em qualidade, quantidade e temporaneidade;
- c) avalie se sua gestão em coordenar os esforços dos gestores das demais áreas está conduzindo a empresa à eficácia, no que tange a aspectos econômicos.

Após esse exame, a Controladoria se incumbem de controlar os assuntos econômico-financeiros e apontar os desvios verificados nas demais áreas. As ações corretivas desses desvios cabem aos gestores das áreas respectivas, sendo atribuição da Controladoria, a cobrança da efetiva implementação dessas ações, em tempo hábil. As ações corretivas da Controladoria, estas sim, cabem a seu gestor, o controlador.

Portanto, também é objetivo do controle exercido pela Controladoria, comparar o que foi planejado com o que foi realizado, nos aspectos econômico-financeiros, na trajetória rumo à eficácia empresarial. A Figura 9 ilustra o papel da Controladoria na etapa do controle.



Fonte: Mosimann e Fisch (1999, p.126)

Figura 9 – Papel da controladoria na etapa do controle

O controlador deve, ainda, persuadir os gestores e seus respectivos superiores hierárquicos a avalizarem as ações corretivas necessárias em suas áreas. Além disso, deve julgar os resultados das providências propostas pelos gestores, sob o ponto de vista econômico.

Perez Junior, Pestana e Franco (1995, p.37) entendem que nesse enfoque, “cabe ao controller exercer a função de perito ou juiz, conforme o caso, assessorando de forma independente na conclusão dos números e das medições quantitativas e qualitativas (índices de qualidade)”.

Além da análise de resultados expressa por meio da averiguação das contribuições econômicas dos produtos e serviços gerados pelas atividades empresariais, é importante a avaliação do desempenho, como forma de apuração dos resultados gerados pelas atividades empreendidas pelos gestores.

Nakagawa (1993, p.17) reporta-se a tal função por meio do conceito de *accountability*, que é “a obrigação de se prestar contas dos resultados obtidos, em função das responsabilidades que decorrem de uma delegação de poder”. A expectativa, a este nível de delegação de poder (autoridade), é a de que os gestores escolhidos procurarão sempre otimizar os interesses dos acionistas e investidores da empresa, além de seus próprios interesses pessoais.

Esse processo se desencadeia a partir da atribuição de responsabilidades a cada gestor, em todos os níveis da organização; e ao mesmo tempo, são delegados poderes específicos e fornecidos os recursos necessários a seu cumprimento. A autoridade é a base fundamental da delegação e a responsabilidade corresponde ao compromisso e à obrigação da pessoa escolhida desempenhá-lo eficazmente. Nakagawa (1993, p.18) explica que, “portanto, a essência da responsabilidade é a obrigação pela execução das atividades e prestação de contas dos resultados obtidos. A autoridade pode ser delegada, mas a responsabilidade não”.

Toda avaliação implica conseqüências, que podem ser positivas ou negativas em relação a seus objetivos, dependendo de uma série de fatores, entre eles: bases informativas utilizadas; variáveis consideradas; critérios, conceitos e princípios adotados; e, até mesmo, crenças, valores e habilidades

do avaliador. Entretanto, Beuren (2002, p.34) menciona que, “para que o controle de resultados alcance os efeitos para os quais foi implantado, os gestores devem saber que resultados são esperados nas áreas que pretendem controlar e comunicá-los às pessoas que ali trabalham”.

À Controladoria cabe o fornecimento das bases informativas para a avaliação de desempenhos, através de orçamentos e padrões que devem espelhar corretamente expectativas desejáveis em relação às atividades, em termos de eficiência e eficácia, com as quais deverão ser confrontados os desempenhos realizados, a fim de que sejam evidenciadas as causas de eventuais variações entre os mesmos. Numa etapa posterior, por meio da interpretação dessas causas e das conclusões acerca delas, deve-se reorientar para novas tomadas de decisões.

Essa asserção implica na necessidade de formulação de um modelo de Controladoria que contemple esses aspectos, a fim de que a Controladoria como unidade administrativa, possa fornecer os subsídios necessários ao fortalecimento do processo de gestão em todas as suas fases, contribuindo positivamente para que a empresa cumpra sua missão.

4 UM MODELO DE CONTROLADORIA COMO UNIDADE ADMINISTRATIVA PARA UMA EMPRESA COMERCIAL FAMILIAR DE PORTE MÉDIO

A inovação da concepção empresarial baseia-se na capacidade de reconceber os modelos empresariais existentes para que criem um novo valor para os clientes, desequilibrem os concorrentes e produzam uma melhor aderência às estratégias traçadas pelos gestores. No âmago dessa inovação encontra-se a capacidade de criar modelos que gerem riqueza, influenciem mudanças comportamentais e criem valor aos acionistas.

Entretanto, à medida que as empresas caminham nesse sentido, elas correm o risco de perder o controle sobre os negócios. No entanto, há formas das empresas fazê-lo para se prevenir dessas conseqüências negativas, entre elas, implementar um modelo adequado de sistema de informações. O desafio é compreender como usar melhor esse modelo em um contexto específico – o tamanho, a situação, a natureza e a cultura existente em cada empresa. Além disso, prever como esse modelo as auxiliará no atendimento das demandas ambientais no qual se inserem.

Neste trabalho, acredita-se que a Controladoria, inserida como uma unidade administrativa e gestora do sistema de informações, pode contribuir para auxiliar no fortalecimento do processo de gestão empresarial, atuando no controle dos eventos que decorrem das ações dos gestores, por intermédio de um sistema amplo e integrado de informações. Assim, espera-se induzir os gestores a formas mais convenientes de gerir os negócios, auxiliar a empresa a suprir necessidades ambientais e, conseqüentemente, cumprir sua missão.

O Modelo de Controladoria proposto consubstancia-se nos princípios, métodos e técnicas de gestão apregoada pela Controladoria. Trata-se de um conjunto ordenado, organizado e estruturado de informações gerenciais em níveis estratégico e operacional, tendo como suporte uma plataforma tecnológica de *business intelligence* (planilhas eletrônicas).

A partir de sua operacionalização pode-se extrair um conjunto de relatórios customizados, no formato e conteúdo desejados pelos diversos usuários, com o fim de auxiliar na análise do resultado de suas áreas de responsabilidade, desempenho pessoal e da empresa em geral. Busca-se

também estimular mudanças no modelo decisório desses gestores, influenciando-os a abdicar de procedimentos empíricos e subjetivos de gerir.

Assim, neste capítulo apresenta-se a proposta de um modelo de Controladoria aplicável ao processo de gestão de uma empresa comercial familiar de porte médio. Inicia-se, fazendo algumas considerações preliminares sobre o setor e a empresa. Na seqüência, aborda-se a metodologia de implantação do modelo. Em seguida, contemplam-se as características pertinentes ao modelo. Logo após, expõe-se a proposta de configuração de Controladoria para uma empresa comercial familiar de porte médio. Ao final, delinea-se o papel da Controladoria frente ao modelo exposto.

4.1. ASPECTOS GERAIS DO SETOR E DA ORGANIZAÇÃO

Este tópico contempla aspectos pertinentes ao setor de comércio de material para construção e da empresa objeto de estudo. Inicialmente, apresentam-se as particularidades do setor de comércio de material para construção. Na seqüência, evidenciam-se as características e peculiaridades da empresa.

4.1.1 O setor de comércio de material para construção

O comércio de material para construção caracteriza-se pela intermediação entre produtor e consumidor de produtos com a finalidade de serem empregados nos mais variados tipos de construções. Esses produtos se agrupam em unidades estratégicas de negócios, como: material básico, material elétrico, material hidráulico, material de acabamento e outros.

A ANAMACO - Associação Nacional dos Comerciantes de Material para Construção é a entidade que funciona como interface entre órgãos governamentais, fabricantes e revendedores de material para construção em geral, associações regionais e entidades de classe.

De acordo com a ANAMACO, essa atividade comercial é responsável pelo escoamento de 72% da produção das indústrias. Tal ocorre, através de aproximadamente 105.000 (cento e cinco mil) lojas de comércio de material

para construção, gerando 2,9 milhões de empregos. Esse setor, segundo estimativas da ANAMACO, deve faturar em 2002 a média de 35 bilhões de dólares, o que representa 6% do PIB (Produto Interno Bruto) brasileiro.

A 10ª. pesquisa ANAMACO, realizada em 2.168 municípios, com 144.728.224 habitantes, atualizada em 23 de agosto de 2000, coletou dados relacionados a uma população de 48.570 revendedores, para classificar e analisar os seguintes quesitos: distribuição de lojas por Estados e distribuição de Lojas por Regiões.

Retirou dessa população uma base amostral de 1.352 revendedores, para fins de classificação e análise dos seguintes quesitos: faturamento médio mensal por loja; desempenho de 1999 em relação a 1998; características das lojas por tamanho, por número de funcionários e por número de itens comercializados; e grau de informatização.

Pela sua abrangência e metodologia utilizada, essa pesquisa caracteriza bem o perfil das vendas e do setor. Para uma melhor visualização, apresentam-se esses resultados por meio de ilustrações. Inicialmente, contempla-se uma abordagem quanto à distribuição de lojas por regiões brasileiras conforme a Figura 10.

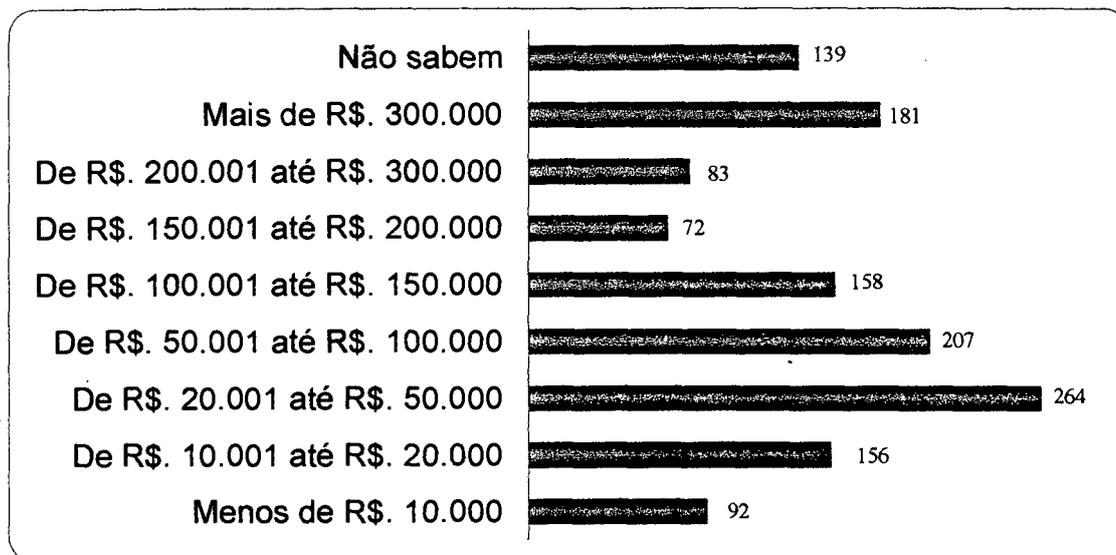
Regiões	Quantidade	%
NORTE	928	1,91%
NORDESTE	4.323	8,90%
CENTRO OESTE	1.656	3,41%
SUDESTE	35.872	73,86%
SUL	5.791	11,92%
TOTAL	48.570	100,00%

Fonte: Pesquisa ANAMACO (2000)

Figura 10 – Distribuição de lojas por regiões

Observa-se a liderança da região Sudeste, com 73,86% das Lojas instaladas, seguida pela região Sul com 11,92%, Nordeste com 8,90%, Centro-este com 3,41% e Norte com 1,91%.

Na Figura 11, apresenta-se o faturamento médio anual das vendas em 1.999.

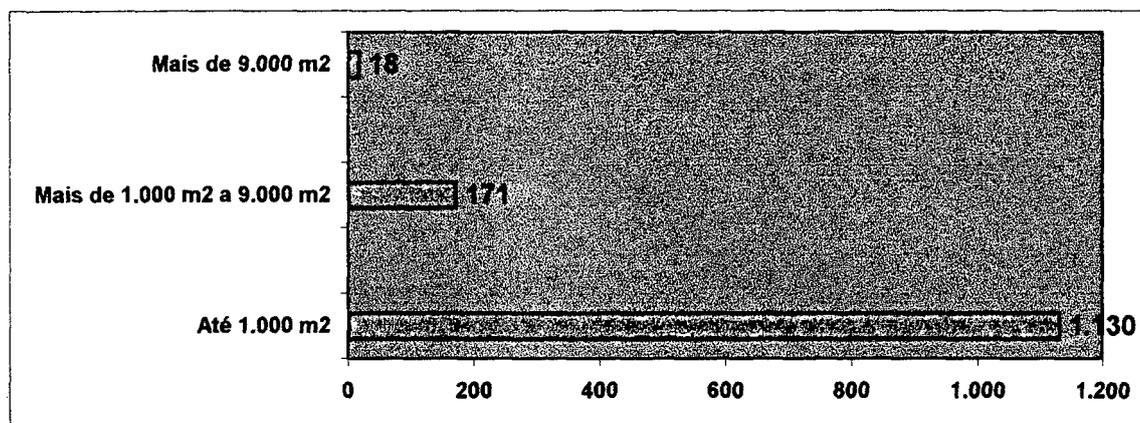


Fonte: Pesquisa ANAMACO (2000)

Figura 11 - Faturamento médio anual das vendas

Nota-se que 19% das vendas faturam entre R\$ 20.001,00 e R\$ 50.000,00 por ano, 15% na faixa até R\$ 100.000,00, 13% mais de R\$ 300.000,00, 12% até a faixa de R\$ 150.000,00, 11% na faixa até R\$ 20.000,00, 10% não sabem, 7% menos de R\$ 10.000,00, 6% até R\$ 300.000,00 e 5% até R\$ 200.000,00.

A pesquisa também investigou o tamanho das lojas com base na área construída, cujos resultados são apresentados na Figura 12.

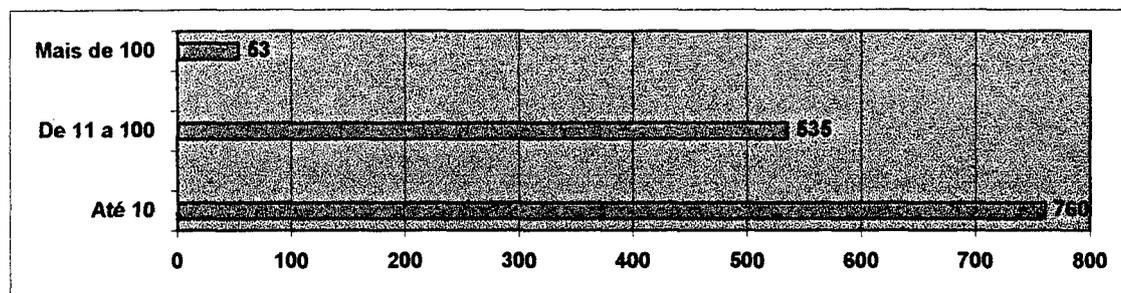


Fonte: Pesquisa ANAMACO (2000)

Figura 12 - Tamanho das lojas com base na área construída

Verifica-se que, 84% das lojas possuem área de até 1.000 m², 13% entre 1.000 e 9.000 m² e apenas 1% das lojas possuem área maior que 9.000 m².

O resultado obtido na classificação das lojas de acordo com o número de funcionários é apresentado na Figura 13.

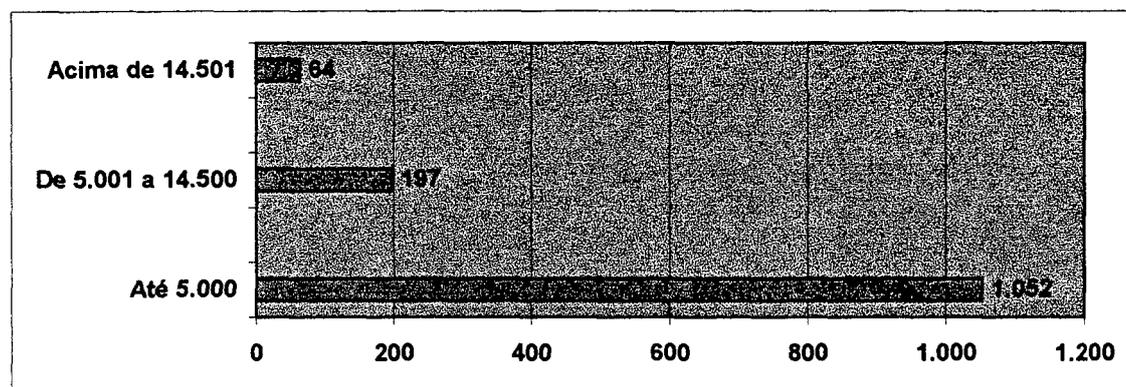


Fonte: Pesquisa ANAMACO (2000)

Figura 13 - Característica das lojas por número de funcionários

Nesse quesito, nota-se que 56% das lojas possuem até 10 funcionários, 40% possuem entre 11 e 100 funcionários e 4% mais de 100 funcionários.

Na Figura 14, apresenta-se o resultado obtido na classificação por número de itens comercializados.



Fonte: Pesquisa ANAMACO (2000)

Figura 14 - Classificação das lojas por número de itens comercializados

Nessa avaliação, observa-se que 78% das lojas comercializam até 5.000 itens, 15% entre 5.001 e 14.500 itens e apenas 5% comercializam acima de 14.501 itens.

4.1.2 Apresentação da empresa comercial familiar de porte médio

A empresa objeto de estudo, cuja razão social é omitida, exerce como atividade principal o comércio varejista e atacadista de material para construção. Adota o estilo *home-center* (loja de departamentos) e disponibiliza aos clientes aproximadamente vinte mil itens de produtos do piso ao teto, além das atividades secundárias de prestação de serviços de eletrificação rural e urbana com padrão de qualidade atestado pela Copel Distribuição S/A, segmento este, responsável por vinte por cento do faturamento anual da empresa.

Com 55 anos de tradição no ramo, seu faturamento anual gira em torno de vinte milhões de reais, o que a caracteriza como uma empresa de porte médio. Possui cerca de mil fornecedores, dez mil clientes, noventa e sete funcionários, distribuídos entre matriz e filiais, além de uma frota de vinte veículos para atendimentos e entregas. A empresa é vista pelos seus clientes como padrão de referência regional em níveis de preços, variedade e qualidade de seus produtos e serviços.

Trata-se de uma organização de gestão familiar em fase de transição para a terceira geração na linha sucessória familiar, o que motivou direcionar a pesquisa também ao atendimento dessa particularidade. Atualmente, a segunda geração, representada pelos pais, compõe o conselho deliberativo; e a terceira geração, formada pelos filhos-herdeiros, participam do conselho de administração da empresa.

Nesse propósito, verificou-se uma forma de gestão conservadora, baseada na centralização excessiva das decisões na cúpula administrativa, sejam de ordem estratégica, tática ou operacional. Como consequência, observou-se também demasiada insegurança nas tomadas de decisões em níveis gerencial e operacional, desinteresse dos funcionários no desenvolvimento pessoal e um código de relações baseado em regras de natureza pessoal, em detrimento de maior formalização e de regras fundamentadas em princípios relacionados a resultados, sejam pessoais ou das áreas de responsabilidade.

Quanto às necessidades informacionais dos gestores, observou-se que a empresa dispõe do sistema de informação contábil direcionado ao atendimento das obrigações tributárias, cadastrais e sindicais, ou seja, direcionado a usuários externos, assim como de sistemas de informações que atendem a atividades específicas, como faturamento, controle de estoques, controles financeiros e outros. A partir dessas observações, constatou-se a carência de sistemas de informações que permitam maior integração entre as áreas de responsabilidade e de apoio às tomadas de decisão.

Atualmente, convive com a expectativa da adequada profissionalização da empresa. Neste sentido, busca novas metodologias de gestão para a readequação do seu modelo de gestão familiar. Dentro dessas concepções, a única certeza eminente manifestada unanimemente por sócios e filhos-herdeiros é a necessidade de mudanças organizacionais. Desse modo espera obter condições satisfatórias de competir frente às turbulências ambientais, completar eficientemente o processo sucessório e assegurar sua continuidade.

Assim, a gestão dos negócios se configura entre dois extremos, por um lado tem-se a contribuição da experiência e da força empreendedora de seus sócios-fundadores, em contraste com as aspirações de profissionalização idealizada pelos filhos-herdeiros, melhor sintonizados com as mudanças e pressões ambientais. Nesse misto de empirismo e profissionalização, caminha conscientemente rumo à consolidação de sua posição como a maior revendedora de material para construção do norte do Paraná.

Essa assertiva é comprovada pelo fato de estar implantando no momento um sistema integrado de gestão corporativa – ERP (*Enterprise Resources Planning*) em nível inter-organizacional, o que permitirá um avanço no sentido da integração entre as áreas de responsabilidade, além de obter maior produtividade por meio do compartilhamento de informações suprimindo parte das carências informacionais identificadas pela pesquisa.

Esse sistema, pela sua abrangência, disponibilizará a base informativa no qual poderá se apoiar o modelo de Controladoria proposto, de modo que se possa dar provimento às necessidades informacionais de apoio à gestão identificadas nesse estudo. Assim, na seqüência comenta-se a metodologia de

sua implantação, procurando relacioná-la às informações obtidas junto à empresa.

4.2 METODOLOGIA DE IMPLANTAÇÃO DO MODELO DE CONTROLADORIA

Na elaboração da proposta do modelo de Controladoria para a empresa objeto de estudo adotou-se uma metodologia específica, apoiada nas concepções de Nakagawa (1993, p.101), que recomenda preliminarmente:

realizar uma palestra de sensibilização para a alta administração, sobre o modelo de Controladoria a ser implementado, deixando claro os objetivos, conceitos-chave e princípios contidos no modelo, de modo a ficarem evidentes os seguintes aspectos:

- a) o que vai mudar na e/ou com a empresa, se ela vier a adotar o modelo;
- b) o que a empresa vai ganhar ou deixar de ganhar (ou eventualmente até mesmo perder) com a implementação ou não do modelo, respectivamente;
- c) metodologia e recursos necessários para a implementação do modelo.

Nessa perspectiva, é tarefa da Controladoria se antecipar e prever como estruturar o modelo de Controladoria a ser implementado, segundo as necessidades verificadas na empresa. Para isso, é importante ter-se a visão global da empresa para saber com a maior exatidão possível quais os problemas enfrentados pelas áreas de responsabilidade e como essas áreas utilizarão a informação recebida, de modo que a Controladoria possa projetar instrumentos informacionais adequados a essas demandas.

4.2.1 Sensibilização da alta administração da empresa

A empresa reuniu seu corpo diretivo e mediante explicações gerais proferidas pelo controlador, esclareceu as principais dúvidas pertinentes ao modelo proposto. Entre os principais quesitos abordados nessa ocasião, destaca-se a adequada relação custo-benefício e as mudanças estruturais e comportamentais requeridas pelo modelo.

Além disso, não se deixou de focar critérios subjetivos que atualmente vêm impactando a performance da gestão empresarial, tais como: a) pressão progressiva dos clientes por qualidade e rapidez no atendimento; b) a utilização da tecnologia como fator de competitividade; c) progressiva demanda por

informações gerenciais como suporte às decisões; d) ausência de talentos e a baixa cultura do corpo funcional.

Portanto, coube à Controladoria o papel de incentivar e coordenar esse processo pelo prazo necessário à extinção de todas as incertezas manifestadas pelos gestores.

4.2.2 Levantamento das características principais da empresa

Após esses eventos, como a empresa manteve firme o propósito de implementar o modelo de Controladoria, procedeu-se o levantamento de suas características principais. Nakagawa (1993, p.102) destaca especialmente os seguintes aspectos:

- a) estrutura organizacional da empresa (vendas, produção, engenharia, finanças, serviços, logística etc.);
- b) processos operacionais (compras, estocagem, produção, vendas e serviços);
- c) identificação da natureza e característica dos eventos e transações econômicas relevantes da empresa e dos sistemas administrativos que os suportam;
- d) sistema de informações e de comunicações existentes;
- e) sistemas, métodos e processo de apuração de custos para avaliação de estoques, controle e decisões existentes; e
- f) identificação dos relatórios e práticas gerenciais existentes.

Para o melhor aproveitamento do modelo de Controladoria proposto, deve-se inicialmente, definir a estrutura organizacional delineando com clareza as interações entre os vários departamentos, bem como os objetivos, a autoridade e a responsabilidade atribuída a cada um. Em seguida, proceder a identificação das transações econômicas e práticas gerenciais adotadas por esses departamentos e projetar qual o melhor fluxo de informações a ser disponibilizado para suprir essas necessidades.

4.2.2.1 Estrutura organizacional da empresa

Sugere-se, preliminarmente, que a Controladoria estruture as atividades funcionais da empresa conforme ilustrado na Figura 15.

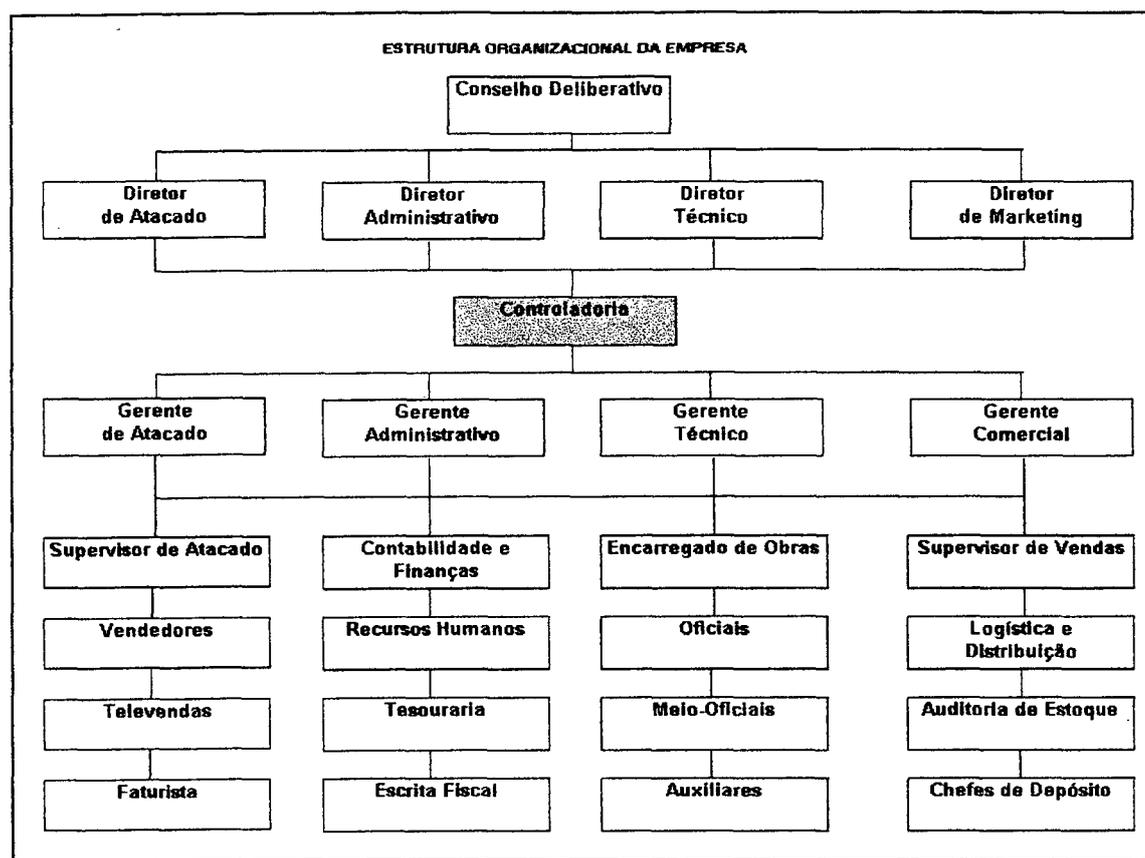


Figura 15 – Proposta de estruturação das atividades funcionais da empresa

Essa estrutura organizacional departamentalizada pode ser disposta nas seguintes funções gerais:

- a) Conselho deliberativo - composto pelos sócios fundadores (pais). Decidem sobre assuntos estratégicos que envolvam questões conjunturais e estruturais de maior responsabilidade e risco.
- b) Conselho de administração - composto pelas diretorias departamentais, onde devem atuar os filhos-herdeiros. Decidem sobre questões estratégicas relacionadas às suas áreas de atuação, com amplo grau de autonomia, e determinam os objetivos e metas a serem seguidas pelas gerências de área.
- c) Controladoria – responsável pela assessoria à gestão econômico-financeira, garantindo informações úteis ao processo decisório em todos os níveis e áreas, por meio da implementação, gerenciamento e manutenção do sistema de informações. Além disso, a

controladoria deverá funcionar como elo de ligação entre o *staff* e os níveis gerencial e operacional, o que demanda um relativo grau de independência e autonomia.

- d) Gerências de área - responsáveis pela elaboração dos planos táticos, com base nos planos estratégicos formulados pelo conselho de administração. Além disso, responsáveis pelo gerenciamento de suas respectivas áreas, tomam decisões com relativo grau de autonomia e se obrigam ao cumprimento dos objetivos e metas previstos para suas áreas de responsabilidade.
- e) Áreas operacionais – atuam de acordo com a orientação e supervisão dos gerentes de área. Exercem atividades operacionais rotineiras, tomam decisões que envolvem baixo risco e auxiliam no cumprimento das metas operacionais de curto prazo.

Nesse contexto, tem-se uma definição objetiva das atribuições pertinentes a cada área funcional da organização, dentro da natureza e grau de autonomia com que realizam seus eventos. Essa estruturação facilita a compilação do sistema de controle a ser projetado e implementado pela Controladoria.

4.2.2.2 Mapeamento dos processos operacionais e das atividades

Adicionalmente mapearam-se os processos operacionais pertinentes às áreas de responsabilidade. Dessa forma, identificaram-se os principais eventos e transações econômicas da empresa, o que auxilia na fase de estruturação e modelagem do sistema de informações. Por área de responsabilidade averiguou-se o que se segue:

- a) Área comercial – realiza atividades relacionadas à emissão e controle dos pedidos de compras e vendas, rotinas de auditoria e gerenciamento dos estoques, entregas de mercadorias, transferências internas, manutenção da frota de veículos e atendimento ao cliente.

- b) Área do atacado – realiza atividades de vendas mediante vendedores externos, recepção e atendimento do pedido de vendas, faturamento, televendas e expedição.
- c) Área de contabilidade e finanças – realiza atividades pertinentes ao recebimento e pagamento de títulos (tesouraria), controles bancários, escrituração fiscal, contabilidade, cumprimento de obrigações tributárias (principal e acessórias), controle do patrimônio e acompanhamento de contratos.
- d) Área técnica – realiza atividades específicas de vendas, controle e acompanhamento de obras pertinentes aos serviços oferecidos pela empresa na área de eletrificação rural.

A partir do mapeamento dos processos operacionais, observa-se o fluxo de atividades geradas em cada área específica. A partir disso, cabe à Controladoria estruturar como essas atividades serão adequadamente processadas, de modo que se obtenha informações quantitativamente suficientes e qualitativamente corretas, permitindo análises consistentes e a conseqüente melhoria do processo decisório dessas áreas.

4.2.2.3 Identificação dos eventos e sistemas administrativos

Quanto aos principais eventos e transações, identificou-se estarem relacionados intrinsecamente com a atividade principal da empresa, ou seja, a compra e venda de mercadorias. Nesse propósito, a empresa busca junto aos seus quase mil fornecedores, condições atrativas de aquisição dos vinte mil itens que comercializa a fim de que possa se manter continuamente competitiva por meio do atendimento das expectativas dos seus clientes.

Os compradores e vendedores estão divididos por unidade estratégica de negócios, do qual se encarregam do controle dos resultados esperados quanto a preços, níveis de estoques, giro e margem de contribuição.

Os sistemas administrativos que nutrem esses eventos fornecem informações históricas armazenadas em sistemas específicos como: controle de estoque, faturamento, expedição e logística e financeiro.

4.2.2.4 Sistema de informações e de relatórios

Com relação ao sistema de informações, verificou-se estar dividido entre o sistema contábil tradicional, responsável por informações direcionadas principalmente a usuários externos (governo, bancos, fornecedores); e os sistemas de apoio a operações/transações rotineiras dentro de áreas específicas (compras, faturamento, contas a receber e a pagar, estoques etc). Entretanto, a empresa se encontra em fase de implementação de um sistema ERP (*Enterprise Resources Planning*), fato que deve amenizar parte dessas limitações.

4.2.2.5 Sistema de apuração de custos

Nesse quesito, observou-se que a empresa mantém controle permanente dos seus estoques e dispõe de um sistema de informática próprio para isso. Nesse sistema, registram-se as notas de entrada de mercadorias pelos valores de reposição, sendo inclusas despesas acessórias como fretes e seguros, excluindo-se o imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços, quando recuperável.

Por razões preventivas, na data do levantamento do balanço, a empresa efetua um levantamento físico dos estoques existentes, para confronto com os saldos constantes do registro permanente de estoques, para acerto e identificação das possíveis divergências. Como critério de avaliação dos estoques, a empresa utiliza o custo médio ponderado.

Verificou-se também que a empresa não dispõe de uma metodologia de custos para avaliar o desempenho de uma unidade, divisão ou área de responsabilidade, bem como qualquer critério de avaliação da performance individual dos gestores. Adicionalmente, verificou-se que a formação dos preços de venda utiliza o fator "k" ou *mark-up*.

4.2.2.6 Identificação dos relatórios e práticas gerenciais existentes

Os relatórios emitidos pelo sistema de informações estão restritos às mesmas finalidades operacionais específicas de cada área, o que prejudica, inclusive, o sistema de comunicações e interligação entre essas áreas operacionais; e delas com as demais áreas da empresa. A implementação do ERP (*Enterprise Resources Planning*), bem como o modelo de Controladoria proposto, seguramente contribuirão para melhorias nesse sentido.

As práticas gerenciais estão voltadas à compreensão dos objetivos institucionais sintetizados na missão, no desdobramento dos planos estratégicos não estruturados em planos táticos e operacionais que possam ser compreendidos e executados no nível operacional.

4.2.3 Projeção do modelo de controladoria

A Controladoria como gestora do sistema de informações deve projetar a estruturação da base informativa que melhor proporcione a organização da informação, direcionando-a a cada usuário dentro de sua área, elaborando modelos decisórios condizentes com essas necessidades.

Entretanto, é importante observar que os sistemas de informações gerenciais afetam decisivamente a produtividade e a qualidade dos serviços e produtos de uma empresa, requerendo uma abordagem contingencial no trabalho de sua implementação e análise dos resultados previstos.

Para que a empresa possa usufruir das vantagens do modelo de Controladoria que se propõe, deve-se dar a devida atenção aos seguintes fatores:

- a) buscar o envolvimento amplo, geral e irrestrito da alta e média gerência;
- b) cuidar do tratamento da competência das pessoas envolvidas na implementação, utilização e manutenção do modelo, capacitando-as quando necessário;
- c) conquistar a fidelidade de todos os envolvidos aos planos, normas e procedimentos inerentes ao modelo;

- d) desenvolver um sistema voltado para atender as necessidades dos gestores internos, ou seja, os responsáveis pelas tomadas de decisões;
- e) capacitar os gestores para que consigam identificar suas reais necessidades informacionais, bem como, estimular mudanças em suas rotinas decisórias, capacitando-os a decidir com base em sistemas de informações formais;
- f) estimular o conhecimento e a confiança no modelo;
- g) prover o fornecimento de informações relevantes e atualizadas;
- h) atentar para a adequada relação custo-benefício;

Esse modelo de Controladoria leva em consideração outros fatores, tais como: a forma de organização; a estrutura da organização representada pela sua hierarquia, especialização, procedimentos formais, os sentimentos e atitudes dos usuários do modelo; o suporte e atendimentos da alta gerência; os tipos de rotinas para a tomada de decisões que o modelo propiciará; o histórico da organização em relação à tecnologia da informação e o meio ambiente no qual a empresa opera.

4.2.4 Desenvolvimento do modelo de controladoria

Por constituir-se num modelo direcionado a medir o desempenho das diversas áreas e atividades da empresa, averiguando se os objetivos foram ou não atingidos, existem dificuldades iniciais em obter uma ampla aprovação e o envolvimento de todos. As pessoas normalmente tendem a encarar com má vontade um instrumento de avaliação de desempenho. Porém, à medida que o utilizarem rotineiramente, espera-se, entendam que a princípio era algo diferente e não complexo, que lhes possibilitará oportunidades de crescimento.

Na fase de implementação, Nakagawa (1993, p.102) sugere duas etapas principais:

- a) etapa de ações imediatas, contemplando a introdução de aperfeiçoamentos e melhorias, a médio e curto prazo, nos sistemas existentes na empresa, acompanhada de palestras, seminários e treinamentos a grupos de gestores de áreas específicas, como forma de preparar a migração da empresa para sistemas, métodos e procedimentos do novo modelo;

- b) etapa de ações a médio e longo prazo, contemplando mudanças de crenças, valores, atitudes e comportamentos, de modo a viabilizar a plena implementação do modelo conceitual de Controladoria, com as soluções desejadas pela empresa.

Com base no emprego dessa metodologia, pôde-se efetuar uma análise da situação organizacional então vigente, e, examinando-se cuidadosamente as informações obtidas, verificar as principais limitações existentes na gestão. Essas informações devem ser reportadas pela Controladoria à alta administração, contendo conclusões e recomendações consistentes com os objetivos, conceitos-chave e princípios do modelo de Controladoria a ser adotado.

4.3 CARACTERÍSTICAS DO MODELO DE CONTROLADORIA

Não existe uma maneira única de se arquitetar um sistema de informações. Os sistemas de informações diferem quanto ao seu tamanho, tecnologia e complexidade. Por sua vez, as empresas também diferem quanto às habilidades de seu pessoal e infra-estrutura tecnológica.

O esquema básico de delineamento do modelo de Controladoria que se propõe procura identificar uma rede de sistemas de informações, e utilizar as interações entre eles, em termos de tratamento de dados e de compartilhamento de informações.

Nesse sentido, este modelo sugere como base primária de coleta de informações um sistema de processamento integrado de transações (ERP – *Enterprise Resources Planning*). Nele são registradas e acumuladas as transações diárias e rotineiras necessárias ao suporte operacional do negócio. Esse sistema constitui-se numa abordagem sistêmica de tratamento da informação, pois mantém armazenadas informações operacionais de áreas como: recursos humanos, finanças, distribuição e logística, vendas e contabilidade.

O sistema contábil, por sua vez, é um dos alicerces no qual se apóia o desenvolvimento, aplicação e manutenção do modelo proposto, ao funcionar como um sistema que possibilita a triagem, o registro, a mensuração e a acumulação dos eventos econômico-financeiros. Disso resultam os relatórios

contábeis (*inputs*), matéria-prima básica que o modelo de Controladoria manipula e configura por meio da *business intelligence* (planilhas eletrônicas), dando às informações novo formato e função, o que resulta num novo conjunto de relatórios gerenciais (*outputs*).

Esses relatórios podem ser visualizados em telas de computadores e disseminados pela empresa por meio de redes locais, internet, intranet e de telecomunicações. Esses recursos auxiliam na flexibilidade e agilidade das informações, ou na forma tradicional impressa. Servem às mais diversas áreas, níveis hierárquicos ou unidades isoladas (filiais), formando uma grande rede de compartilhamento e análise de informações.

Esse modelo de Controladoria apresenta como características básicas:

- a) quanto à forma de acumulação - as receitas, custos e despesas são acumulados, segundo as características das atividades operacionais de cada área em questão (Compras, Marketing, Distribuição e Logística, Administração etc.);
- b) quanto à apuração e composição do resultado econômico - utiliza o método do custeio variável, por entender que o mesmo adere às necessidades do modelo de gestão;
- c) quanto ao momento de apuração do resultado - o modelo reconhece as ocorrências que alteram o valor do patrimônio da empresa, pois utiliza o princípio contábil da Competência; e
- d) quanto aos indicadores de desempenho - o modelo utiliza, para avaliação do desempenho de uma unidade, divisão, segmento ou pessoa, o conceito de margem de contribuição, bem como índices e a comparabilidade entre os mesmos, para analisar fatores como a lucratividade, taxa de retorno, produtividade etc.

A interação entre esses elementos permite ao modelo identificar, acumular e mensurar as receitas e custos de um evento, objeto de decisões tomadas pelos gestores quanto à utilização de recursos aplicados na geração de produtos e serviços.

4.4 CONFIGURAÇÃO DA PROPOSTA DE CONTROLADORIA PARA UMA EMPRESA COMERCIAL FAMILIAR DE PORTE MÉDIO

Esta seção contempla a proposta de configuração do modelo de Controladoria como suporte ao processo de gestão, com ênfase nas fases de planejamento e controle em uma empresa comercial familiar de porte médio, baseado nas carências informacionais observadas na gestão dessa empresa pelo autor no exercício de suas atividades profissionais no departamento de Controladoria ao longo dos anos. Assim, inicialmente, apresenta-se a forma de atuação da Controladoria nas tarefas pertinentes à estruturação do planejamento empresarial, focando o planejamento estratégico e operacional. Na seqüência, aborda-se a forma de atuação da Controladoria no controle organizacional em níveis econômico, financeiro e social.

4.4.1 Configuração do modelo de controladoria para a fase de planejamento da empresa

Todo e qualquer tipo de planejamento procura delinear uma situação futura almejada e definir as diretrizes necessárias para se alcançar essa situação. O planejamento, por se tratar de importante instrumento administrativo, enquadra-se na gestão de qualquer empresa. Sendo assim, também é relevante na gestão das empresas comerciais familiares, seja de porte grande, médio ou pequeno.

Ocorre que nessas empresas há a necessidade de um enfoque mais amplo e interativo, especialmente as de porte médio, estágio onde se inicia a profissionalização da gestão, pois as possibilidades de atritos entre profissionais e parentes são, normalmente, maiores do que em empresas com administração totalmente profissionalizada. Além disso, o excesso de personalização e centralização em algumas dessas empresas ajuda a comprometer sensivelmente essa função.

No presente trabalho, esses cuidados foram observados, direcionando as diretrizes estratégicas ao atendimento dos principais fatores restritivos verificados na gestão desta empresa. Isto posto, na seqüência contempla-se a

proposta de atuação da Controladoria na estruturação do planejamento para essa empresa comercial familiar de porte médio.

4.4.1.1 Proposta de atuação da controladoria no planejamento estratégico

O modelo sugerido para a Controladoria orienta que as análises sejam feitas dentro de cada etapa, vinculadas aos principais fatores restritivos observados na gestão das empresas familiares. Esses fatores são restrições internas e externas, que apresentam relevância para a análise do cenário e posterior delineamento das diretrizes estratégicas.

No ambiente interno, o modelo preconiza como fatores restritivos: processo sucessório; tecnologia da Informação; cultura corporativa; marketing; finanças; e Investimentos. No ambiente externo, o modelo contempla os seguintes fatores restritivos: clientes; fornecedores; e ações governamentais. Sugere, ainda, que os gestores saibam manipular cada um desses fatores, pois, a partir do momento em que tiverem melhor controle da influência e impacto de cada um deles na gestão dos negócios, poderão prever ações que minimizem o risco envolvido para a empresa comercial familiar.

O adequado tratamento desses fatores dará a devida sustentação para a abordagem estratégica do planejamento a ser desenvolvido e operacionalizado na empresa.

O modelo de planejamento estratégico proposto nesse trabalho necessita de uma estrutura metodológica para seu desenvolvimento e implementação. De forma resumida, considera-se que o planejamento estratégico pode ser desenvolvido pela Controladoria numa empresa comercial familiar de porte médio, nas seguintes etapas: diagnóstico estratégico ambiental; estabelecimento da missão; estabelecimento dos objetivos, metas e diretrizes estratégicas; acompanhamento, avaliação e *feedback*.

Etapa 1 – diagnóstico estratégico ambiental

Nessa etapa procura-se identificar *como* e em *que situação* está a empresa comercial familiar na avaliação de seus principais gestores. Além disso, verificam-se e analisam-se os aspectos inerentes à realidade externa e interna da empresa, utilizando-se do consenso e bom-senso desses administradores, no que diz respeito às ações a serem empreendidas para que a empresa responda eficazmente às pressões desse cenário.

A análise dos ambientes interno e externo merecem consideração especial nesta fase. No ambiente externo a empresa familiar deve procurar identificar onde estão as melhores chances de usufruir as oportunidades e evitar ou amenizar as ameaças que podem favorecer ou impedir suas ações estratégicas. No ambiente interno, a empresa familiar deve identificar e analisar seus pontos fortes e fracos, com base nos fatores anteriormente apresentados.

Portanto, nota-se a necessidade da Controladoria desenvolver uma estrutura que configure de forma adequada essa etapa do processo de planejamento estratégico. Nesse sentido, esse trabalho propõe um modelo baseado nas premissas iniciais, contemplando a etapa de diagnóstico estratégico ambiental, vinculado aos fatores restritivos anteriormente expostos. Na Figura 16 apresenta-se um modelo de estrutura para o diagnóstico estratégico ambiental, vinculado ao atendimento dos fatores restritivos internos e externos.

MODELO DE ESTRUTURA PARA O DIAGNÓSTICO ESTRATÉGICO AMBIENTAL			
ABRANGÊNCIA DO PLANEJAMENTO:			
AMBIENTE INTERNO		PONTOS FORTES	PONTOS FRACOS
1.- SUCESSÃO	1.1- SÓCIOS	1. 2. N.	1. 2. N.
	1.2- SÓCIOS-HERDEIROS	1. 2. N.	1. 2. N.
2. CULTURA CORPORATIVA	2.1- CONSELHO DE ADMINISTRAÇÃO	1. 2. N.	1. 2. N.
	2.2- COLABORADORES	1. 2. N.	1. 2. N.
3. TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO.	3.1- SISTEMA DE INFORMAÇÕES	1.	1.
	3.2- SISTEMA DE COMUNICAÇÕES	2.	2.
	3.3- ATUALIZAÇÃO TECNOLÓGICA	N.	N.
4. MARKETING	4.1- UNIDS. ESTRATÉGICAS DE NEGÓCIOS	1. 2. N.	1. 2. N.
	4.2- DISTRIBUIÇÃO E LOGÍSTICA	1. 2. N.	1. 2. N.
5. INVESTIMENTOS	5.1- AMPLIAÇÕES DA REDE	1.	1.
	5.2- TECNOLOGIA	2.	2.
	5.3- CORPO FUNCIONAL	N.	N.
6. FINANCEIRO	6.1- CONTROLADOR DE RECURSOS	1. 2. N.	1. 2. N.
AMBIENTE EXTERNO (Variáveis Incontroláveis)		OPORTUNIDADES	AMEAÇAS
1.- CLIENTES	1.1.- C.R.M.	1. 2. N.	1. 2. N.
	1.2.- TENDÊNCIAS DO SETOR	1. 2. N.	1. 2. N.
	1.3.- CONCORRÊNCIA	1. 2. N.	1. 2. N.
2.- FORNECEDORES	2.1.- PARCERIAS	1. 2. N.	1. 2. N.
3.- GOVERNO	3.1.- PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	1. 2. N.	1. 2. N.
	3.2.- CONJUNTURA DO PAÍS	1. 2. N.	1. 2. N.

Figura 16 – Modelo de estrutura para o diagnóstico estratégico ambiental

Inicialmente, o modelo sugere uma divisão entre os ambientes interno e externo. No ambiente interno, espera-se obter subsídios para as seguintes indagações: Quais as razões para o sucesso/fracasso atual? Quais os fatores críticos de sucesso para o futuro da organização?. Dessa forma, o modelo

proposto sugere que as análises sejam direcionadas aos principais fatores restritivos para a empresa comercial familiar de porte médio, tais como:

- a) Processo sucessório - propõe a análise do estágio em que se encontram família, sociedade e empresa, bem como essa circunstância está influenciando ou impactando na gestão dos negócios.
- b) Cultura corporativa - propõe que as análises sejam feitas com foco no grau de informação e conhecimento do seu corpo funcional, principalmente, quanto às habilidades técnicas e pessoais, trabalho em equipe, administração por objetivos e resultados, critérios de avaliação de desempenhos etc; e nas formas sobre como evoluir, capacitar e profissionalizar esse quadro.
- c) Tecnologia da informação - propõe que as análises se voltem à forma como estão sendo otimizados os recursos da tecnologia da informação existentes na empresa (*hardware, software*) e sobre como melhor utilizar esses recursos no apoio à gestão empresarial.
- d) Marketing - propõe que as análises sejam direcionadas aos produtos e serviços disponibilizados pela empresa aos seus clientes e, principalmente, se eles suprem suas necessidades e expectativas.
- e) Investimentos – propõe que as análises se voltem para fatores como: ampliações da rede de lojas, tecnologia e capacitação do corpo funcional, procurando estabelecer prioridades e os benefícios a médio e longo prazos.
- f) Finanças - propõe que após levantados e analisados os fatores anteriormente expostos, seja mensurada a demanda de recursos monetários necessários a cada implementação, para o estabelecimento da adequada relação custo-benefício e a distribuição equitativa dos recursos a cada área responsável.

Com relação ao ambiente externo, recomenda-se buscar subsídios para as seguintes indagações: Como aproveitar melhor as oportunidades identificadas? Como eliminar/amenizar as ameaças identificadas? Assim, o modelo proposto sugere que as análises sejam feitas considerando-se os

principais fatores restritivos para a empresa comercial familiar de porte médio, tais como:

- a) Clientes - propõe que as análises sejam feitas no sentido de obter respostas às seguintes indagações: Quem são? Como são? Quantos são? O que pensam? Quais suas expectativas/preferências? Qual o perfil do *portfólio* de clientes que a empresa detém atualmente e como manter/ampliar essa carteira? Quais ações os concorrentes estão implementando para atraí-los? Sugere-se, ainda, que as análises reflitam sobre as principais tendências do setor (*e-commerce*, *e-business*, bricolagem etc.).
- b) Fornecedores - propõe que as análises sejam feitas sobre as parcerias existentes atualmente, empresa-fornecedores, e principalmente, como ambos estão nutrindo essa relação e quais as perspectivas futuras?
- c) Ações governamentais - propõe que as análises se voltem às expectativas de mudanças na atual conjuntura do país (eleições, planos econômicos), que possam impactar economicamente no setor; e às possíveis mudanças na legislação, que possam comprometer sua estrutura tributária.

Em síntese, o modelo de estrutura para o diagnóstico estratégico ambiental proposto tem por finalidade oferecer subsídios, delineando caminhos para que os principais gestores saibam para onde direcionar seus esforços, na seleção do melhor conjunto de diretrizes estratégicas.

Etapa 2 – estabelecimento da missão

O modelo para o estabelecimento da missão, parte do entendimento de que a missão empresarial constitui-se no motivo principal do planejamento estratégico, principalmente, quando estimula reflexões sobre os principais motivos e razões para a existência empresarial. Corresponde a uma perspectiva temporal dentro da qual a empresa espera cumprir sua missão.

Tanto a missão como a visão dos seus principais gestores deve ter abordagem estratégica, procurando sair da simples definição de produtos e serviços a serem oferecidos para a definição do leque de virtudes que o mercado poderá obter da organização.

A missão deve contemplar os setores em que a empresa já atua ou está interessada em atuar, como também, projetar cenários com base nos dados e informações estratégicas, com vistas à melhoria da alavancagem dos negócios atuais e desenvolvimento de novos negócios para o futuro.

Portanto, estabelecer a missão com base na visão de seus principais gestores constitui-se num elemento de fundamental importância ao focar as várias sinergias existentes no âmbito organizacional, rumo à satisfação das demandas ambientais. A Controladoria deve iniciar esse processo ao estilo de baixo para cima, ou seja, solicitar que cada área estabeleça sua missão, a partir do qual se chegará à missão da empresa como um todo.

Considerando as particularidades do presente estudo de caso, sugere-se, a título de exemplo, estabelecer a missão nos seguintes moldes: “Ser uma rede de lojas e proporcionar a nossos clientes a realização do sonho da casa própria, ofertando produtos de qualidade e bom atendimento, agregando diferenciais que sustentem vantagem competitiva”.

Vale ressaltar que a missão varia de empresa para empresa. No entanto, uma vez estabelecida, não deve figurar ilustrativamente num quadro ou edital, e sim constar como uma norma orientadora da corporação, pela qual todos devem se nortear para dar provimento e, assim, assegurar a continuidade do empreendimento.

Etapa 3 – estabelecimento das diretrizes estratégicas, objetivos e metas

Nessa etapa, o modelo para o estabelecimento das diretrizes estratégicas, objetivos e metas, desenvolvido pela Controladoria, deve procurar orientar os gestores sobre quais as diretrizes que podem conduzir a empresa a atingir os objetivos desejados. Esses objetivos são as pretensões ou propósitos da empresa, os quais, tomados em conjunto, definem sua própria razão de ser.

Podem ser formulados em termos amplos e relativamente abstratos, como por exemplo, aumentar a fatia de participação no mercado, elevar o índice de liquidez, reduzir custos.

Assim, os gestores, com o auxílio da Controladoria, devem estabelecer, por meio de diferentes técnicas (cruzamento dos fatores internos e externos, interação com cenários, administração por objetivos), quais os objetivos que pretendem atingir, quais desafios se propõem a perseguir, em que prazos pretendem alcançá-los e quais as melhores estratégias que conduzirão a empresa à consecução desses objetivos.

O modelo que se propõe, de forma análoga, direciona o estabelecimento das diretrizes estratégicas, objetivos e metas aos fatores restritivos utilizados na configuração do diagnóstico estratégico, como forma de dar provimento às necessidades lá verificadas. A Figura 17 apresenta um modelo de estrutura para a formalização das diretrizes estratégicas, objetivos e metas, vinculados a seus respectivos fatores restritivos.

MODELO DE ESTRUTURA PARA O ESTABELECIMENTO DAS DIRETRIZES ESTRATÉGICAS, OBJETIVOS E METAS				
ABRANGÊNCIA DO PLANEJAMENTO:				
AMBIENTE INTERNO (Controláveis)		DIRETRIZES ESTRATÉGICAS	OBJETIVOS GERAIS	METAS
1. SUCESSÃO	11- SÓCIOS	1	1	1
		2	2	2
		N	N	N
	12- SÓCIOS-HERDEIROS	1	1	1
		2	2	2
		N	N	N
2. CULTURA CORPORATIVA	21- CONSELHO DE ADMINISTRAÇÃO	1	1	1
		2	2	2
		N	N	N
	22- COLABORADORES	1	1	1
		2	2	2
		N	N	N
3. TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO	31- SISTEMA DE INFORMAÇÕES	1	1	1
	32- SISTEMA DE COMUNICAÇÕES	2	2	2
	33- ATUALIZAÇÃO TECNOLÓGICA	N	N	N
4. MARKETING	41- UNIDS. ESTRATÉGICAS DE NEGÓCIOS	1	1	1
		2	2	2
		N	N	N
	42- DISTRIBUIÇÃO E LOGÍSTICA	1	1	1
		2	2	2
		N	N	N
5. INVESTIMENTOS	51- AMPLIAÇÕES DA REDE	1	1	1
	52- TECNOLOGIA	2	2	2
	53- CORPO FUNCIONAL	N	N	N
6. FINANCEIRO	61- CONTROLADOR DE RECURSOS	1	1	1
		2	2	2
		N	N	N
AMBIENTE EXTERNO (Variáveis Incontroláveis)		DIRETRIZES ESTRATÉGICAS	OBJETIVOS GERAIS	METAS
1. CLIENTES	11- CRM	1	1	1
		2	2	2
		N	N	N
	12- TENDÊNCIAS DO SETOR	1	1	1
		2	2	2
		N	N	N
	13- CONCORRÊNCIA	1	1	1
		2	2	2
		N	N	N
2- FORNECEDORES	21- PARCEIRAS	1	1	1
		2	2	2
		N	N	N
3- GOVERNO	31- PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	1	1	1
		2	2	2
		N	N	N
	32- CONJUNTURA DO PAÍS	1	1	1
		2	2	2
		N	N	N

Figura 17 – Modelo de estrutura para a definição das diretrizes estratégicas, objetivos e metas

Como se observa, o modelo promove a vinculação das diretrizes estratégicas, objetivos e metas aos respectivos fatores restritivos. Essa estrutura, quando bem conduzida, promove um efeito sinérgico positivo, que pode representar vantagem competitiva para a empresa dentro de seu ambiente de atuação. Vale ressaltar que, como o planejamento estratégico é amplo, nessa fase, o modelo orienta para que as diretrizes estratégicas sejam desdobradas em planos táticos e operacionais, desenvolvidos em cada área de responsabilidade.

Nesse enfoque, a ênfase está nos objetivos a serem alcançados. Os gerentes e subordinados definem em conjunto suas metas comuns, especificam prioridades, responsabilidades em relação aos resultados individuais e organizacionais, por meio de reuniões periódicas departamentais e interdepartamentais.

Etapa 4 – acompanhamento, avaliação e feedback

Nessa etapa, sugerem-se ações que sinalizem sobre como a empresa está caminhando rumo à situação pretendida. As avaliações devem ser direcionadas a assegurar a realização das diretrizes estratégicas, objetivos e metas estabelecidos. Em sentido amplo, essa etapa contempla processos gerais de avaliação de desempenho, análise de desvios, ações corretivas, bem como a introdução de informações ao processo de *feedback*.

A Controladoria deve considerar também, entre outros aspectos, como serão os critérios e parâmetros de controle e avaliação, dentro de uma perspectiva equalizada de custo-benefício, o que será apresentado no decorrer desse capítulo.

Nessa perspectiva, demonstrou-se como o modelo de Controladoria que se propõe protagoniza a operacionalização de instrumentos de apoio aos gestores no estabelecimento do diagnóstico estratégico ambiental, estabelecimento da missão empresarial e definição do conjunto de diretrizes estratégicas, objetivos e metas, bem como sobre como deve ser o acompanhamento, avaliação e *feedback*. Na seqüência, apresenta-se como a Controladoria deve atuar no planejamento operacional.

4.4.1.2 Proposta de atuação da controladoria no planejamento operacional

Para que o planejamento estratégico possa ser levado adiante, ele precisa ser implementado nos níveis hierárquicos inferiores, onde as tarefas são executadas. Porém, o nível estratégico opera com incertezas frente às

variáveis ambientais, enquanto o nível operacional precisa operar baseado na certeza e programação de suas atividades.

A absorção das incertezas provocadas pelas pressões e influências ambientais precisa ser feita no nível intermediário, ou seja, o planejamento estratégico precisa ser desdobrado em planos táticos para que as diretrizes estratégicas sejam moldadas e traduzidas em planos capazes de serem compreendidos e executados no nível operacional.

No planejamento operacional, os gestores vislumbram e determinam quais ações futuras de curto prazo, no âmbito operacional, que melhor conduzirão ao alcance dos objetivos previstos no planejamento estratégico de longo prazo.

O modelo de estrutura para o planejamento operacional da empresa, desenvolvido pela Controladoria, a fim de manter a conformidade com as etapas anteriores, procura vincular o planejamento operacional aos fatores restritivos abordados anteriormente. A Figura 18 demonstra o modelo de estruturação para formalização do planejamento operacional, que se propõe neste estudo.

MODELO DE ESTRUTURA PARA O PLANEJAMENTO OPERACIONAL		PLANEJAMENTO		EXECUÇÃO		CONTROLE
AMBIENTE INTERNO		PLANOS OPERACIONAIS DE CURTO PRAZO	INVESTIMENTO R\$	PREVISÃO IMPLANTAÇÃO	RESPONSÁVEL	DATA P/ REVISÃO
1. SUCESSÃO	1.1. SÓCIOS	1.	R\$			
		2.	R\$			
		N.	R\$			
	1.2. SÓCIOS-HERDEIROS	1.	R\$			
		2.	R\$			
		N.	R\$			
2. CULTURA CORPORATIVA	2.1. CONSELHO DE ADMINISTRAÇÃO	1.	R\$			
		2.	R\$			
		N.	R\$			
	2.2. COLABORADORES	1.	R\$			
		2.	R\$			
		N.	R\$			
3. TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO	3.1. SISTEMA DE INFORMAÇÕES; 3.2. SISTEMA DE COMUNICAÇÕES; 3.3. ATUALIZAÇÃO TECNOLÓGICA;	1.	R\$			
		2.	R\$			
		N.	R\$			
4. MARKETING	4.1. UNIDS. ESTRATÉGICAS DE NEGÓCIOS	1.	R\$			
		2.	R\$			
		N.	R\$			
	4.2. DISTRIBUIÇÃO E LOGÍSTICA	1.	R\$			
		2.	R\$			
		N.	R\$			
5. INVESTIMENTOS	5.1. AMPLIAÇÃO DA REDE 5.2. TECNOLOGIA 5.3. CORPO FUNCIONAL	1.	R\$			
		2.	R\$			
		N.	R\$			
6. FINANCEIRO	6.1. CONTROLADOR DE RECURSOS	1.	R\$			
		2.	R\$			
		N.	R\$			
MODELO DE ESTRUTURA PARA O PLANEJAMENTO OPERACIONAL		PLANEJAMENTO		EXECUÇÃO		CONTROLE
AMBIENTE EXTERNO		PLANOS OPERACIONAIS DE CURTO PRAZO	INVESTIMENTO R\$	PREVISÃO IMPLANTAÇÃO	RESPONSÁVEL	DATA P/ REVISÃO
1. CLIENTES	1.1. CRM	1.	R\$			
		2.	R\$			
		N.	R\$			
	1.2. TENDÊNCIAS DO SETOR	1.	R\$			
		2.	R\$			
		N.	R\$			
	1.3. CONCORRÊNCIA	1.	R\$			
		2.	R\$			
		N.	R\$			
2. FORNECEDORES	2.1. PARCEIAS	1.	R\$			
		2.	R\$			
		N.	R\$			
3. GOVERNO	3.1. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	1.	R\$			
		2.	R\$			
		N.	R\$			
	3.2. CONJUNTURA DO PAÍS	1.	R\$			
		2.	R\$			
		N.	R\$			

Figura 18 – Modelo de estrutura para o planejamento operacional

A estrutura sugerida para essa etapa assume que as diretrizes estratégicas de curto prazo, se convertam no conjunto de planos operacionais quantificados de curto prazo, que após discutidos dentro dos respectivos departamentos e aprovados pela cúpula administrativa, serão *executados* nos prazos estabelecidos pelos gestores a quem forem atribuídas tais responsabilidades, e *controlados* dentro das datas previstas para as revisões. Em síntese, procura-se interligar as diretrizes estratégicas de curto prazo,

objetivos e metas fixados no planejamento estratégico com os processos operacionais. Esses planos operacionais serão o *input* para a etapa orçamentária.

4.4.1.3 Proposta de atuação da controladoria no orçamento empresarial

Por meio do orçamento empresarial, os diversos gestores têm o conhecimento prévio do que lhes cumpre fazer e, sinergicamente, procuram agir em perfeita harmonia e sincronismo em busca dos objetivos planejados. Os desvios que eventualmente sejam identificados podem ser corrigidos ou amenizados, antes que possam comprometer as metas traçadas.

O modelo de sistema orçamentário, desenvolvido pela Controladoria, tem, como premissa básica, que *quem vai executar é que deve orçar*, pois nem o diretor ou o gerente de orçamento devem orçar nada. Entretanto, cabe à cúpula administrativa sua aprovação final.

Todavia, se os gerentes agirem independentes uns dos outros, certamente não conseguirão elaborar um orçamento coerente e vinculado à estratégia global. Portanto, esse modelo assume que a Controladoria seja responsável por essa coordenação, comunicando, orientando e integrando sinergicamente cada gerente em torno das ações que permitam que os objetivos e metas empresariais sejam alcançados. Na seqüência, apresenta-se o sistema orçamentário sugerido para uma empresa comercial familiar.

a) *Orçamento de vendas*

O modelo de Controladoria aqui sugerido utiliza o método direto de orçamento de vendas, pois este possibilita que as estimativas sejam feitas sem a utilização de outra variável com o qual o volume de vendas apresente correlação, ou seja, as previsões devem ser feitas individualmente pelos vendedores e supervisionadas pelo gerente de vendas. Assim, como o orçamento de vendas é considerado o alicerce do sistema orçamentário, este deve receber maior atenção e cuidados especiais.

A projeção oriunda da equipe de vendas consiste, em essência, no aproveitamento de informações básicas obtidas dos vendedores da empresa, a partir do preenchimento de formulários dos quais constarão, ao lado das informações históricas e padrões, as estimativas preparadas com base na vivência, experiência e intuição daqueles que melhor conhecem a atividade de vender, supervisionadas pelos respectivos gerentes, a fim de se evitar excesso de otimismo ou auto-proteção pela subestimativa intencional do potencial de vendas da empresa.

A grande limitação desse método é o fato de ser baseado em opiniões individuais, onde reside muita subjetividade. Para minimizar isso, o modelo utiliza um procedimento similar ao método *delphi*, em que: a) cada vendedor preenche um questionário no qual expressa suas previsões; b) após tabulados pelos gerentes de vendas, os resultados retornam aos vendedores acompanhados dos comentários pertinentes; c) esse procedimento é repetido tantas vezes quantas forem necessárias; d) alcançado um nível julgado como razoavelmente objetivo de previsão, é encaminhado à direção para aprovação.

A Figura 19 apresenta um modelo de orçamento anual de vendas com base nas projeções dos vendedores.

Vendedor	ANOS ANTERIORES						MODELO DE ORÇAMENTO ANUAL DE VENDAS POR VENDEDOR							ANO		
	Ano X0	%	Ano X1	%	Ano X2	%	JAN	FEV	MAR	ABR	...	DEZ	TOTAL	Mé-Ge	%	ASSINATURAS
Vendedor 1																
Vendedor 2																
Vendedor 3																
Sub-total - Matriz																
Vendedor 1																
Vendedor 2																
Vendedor 3																
Sub-total - Filial 1																
Vendedor 1																
Vendedor 2																
Vendedor 3																
Sub-total - Filial 2																
TOTAL GERAL																

Figura 19 – Modelo de orçamento anual de vendas por vendedor

O modelo sugerido contempla o orçamento de vendas a ser elaborado pelos vendedores, dividido por suas respectivas unidades de atuação. Além do

orçamento a ser elaborado, mês a mês, informa esses vendedores sobre seus desempenhos realizados nos últimos três anos, com o objetivo de auxiliar na projeção de suas estimativas futuras. Pode ser utilizado no estágio inicial do orçamento, por uma filial ou departamento, porém, deverá ser sintetizado na unidade central, com as projeções de todas as filiais ou departamentos. Quanto à periodicidade, o modelo sugere que as estimativas sejam mensais com acumulação anual.

Vale ressaltar que, para uma melhor qualificação das estimativas sugeridas nesse relatório, a utilização desse modelo não deve preceder ao exame dos padrões que podem ser estabelecidos para fins de enquadramento e avaliação de desempenho dos gerentes e da força de vendas.

Neste tipo de atividade é comum ter-se vendedores especializados em dois tipos de segmentos básicos de comercialização, denominados miudezas e acabamentos. Compõem as miudezas itens como: parafusos, pregos, tomadas, interruptores etc., ou seja, itens de fácil comercialização por possuírem preços de venda relativamente baixos, porém, geram comissões inexpressivas para os vendedores. Por outro lado, os itens de acabamentos, tais como: pisos, revestimentos, metais, louças etc., contrariamente às miudezas, são mais difíceis de serem comercializados, porém, possuem preços de venda mais altos, o que atrai o vendedor mais ambicioso.

Entretanto, todo e qualquer cliente deve ser bem atendido, independentemente do valor do material que procura. Assim, a empresa deve disponibilizar o melhor atendimento seja lá em que segmento for. Porém, para fins de premiação, ou até mesmo de *status* pessoal, torna-se difícil para o gerente de vendas avaliar sua equipe apenas com base num critério específico, seja ele faturamento, atendimentos, ou qualquer outra forma específica.

Nesse sentido, a Figura 20 apresenta um exemplo de padrões para a classificação da equipe de vendas.

PADRÕES PARA A CLASSIFICAÇÃO DA EQUIPE DE VENDAS		
1. Padrões para vendedores de acabamentos (FATURAMENTO)		
Faixas de Faturamento	Categoria	Classificação
a) Até R\$ 30.000	E	Insuficiente
b) Entre R\$ 30.001 e R\$ 40.000	D	Razoável
c) Entre R\$ 40.001 e R\$ 50.000	C	Regular
d) Entre R\$ 50.001 e R\$ 60.000	B	Bom
e) Acima de R\$ 60.000	A	Ideal
2. Padrões para vendedores de miudezas (Número de Atendimentos)		
Faixas de Atendimentos	Categoria	Classificação
a) De 000 a 200 Atendimentos	E	Insuficiente
b) De 201 a 300 Atendimentos	D	Razoável
c) De 301 a 400 Atendimentos	C	Regular
d) De 401 a 500 Atendimentos	B	Bom
e) Acima de 500 Atendimentos	A	Ideal
3. Padrões para vendedores de acabamentos e miudezas (Margem de Contribuição)		
Faixas de Margem de Contribuição	Categoria	Classificação
a) Até 15%	E	Insuficiente
b) De 16% até 20%	D	Razoável
c) De 21% até 25%	C	Regular
d) De 26% até 30%	B	Bom
e) Acima 30%	A	Ideal
OBSERVAÇÕES:		
a) Para vendas abaixo de R\$ 30.000, a partir do ano X1, não será paga premiação.		
b) O atingimento de metas previstas propiciará adicionais no pagamento dos prêmios.		
c) Ao vendedor iniciante podese enquadrar nas faixas iniciais, devendo obrigatoriamente evoluir gradativamente para as faixas seguintes a cada ano de trabalho.		

Figura 20 – Exemplo de padrões para a classificação da equipe de vendas

O modelo de padrões para vendedores sugere, inicialmente, uma divisão entre os vendedores que atendem o segmento de acabamentos e aqueles que atendem o segmento de miudezas. Dessa forma, consegue-se avaliar por critérios diferentes, as performances relacionadas aos vendedores especializados em cada segmento, exceção feita apenas ao critério da margem de contribuição, que avalia todos os vendedores indistintamente.

Portanto, para fins gerenciais, é importante ter vendedores para ambos os segmentos, pois a clientela também se divide em dois públicos bem diferenciados. Além de definir os padrões de performance individual, esses parâmetros servirão de base à distribuição proporcional de premiação para a

força de vendas, de acordo com as performances individuais, como forma de incentivo à melhoria contínua.

O orçamento anual de vendas pode ser configurado também com base nas expectativas de vendas das unidades estratégicas de negócios, conforme sugere a Figura 21.

Gestor:	MODELO DE ORÇAMENTO ANUAL DE VENDAS POR UNIDADE ESTRATÉGICA DE NEGÓCIOS									
Unidade:	UNIDADES ESTRATÉGICAS DE NEGÓCIOS								ANO:	
	UEN 1		UEN 2		UEN 3		...		TOTAL	
	R\$	%	R\$	%	R\$	%	R\$	%	R\$	%
JANEIRO										
FEVEREIRO										
MARÇO										
ABRIL										
MAIO										
JUNHO										
JULHO										
AGOSTO										
SETEMBRO										
OUTUBRO										
NOVEMBRO										
DEZEMBRO										
TOTAIS										

Figura 21 – Modelo de orçamento anual de vendas por unidade estratégica de negócios

O Modelo contempla uma forma de demonstrar as expectativas dos gestores, com relação às vendas, tendo como foco as unidades estratégicas de negócios. Como unidade estratégica de negócios entende-se uma linha de produtos de naturezas e características similares (material básico, material elétrico, material hidráulico etc). O modelo sugerido pode ser utilizado isoladamente ou sintetizando, na unidade central, várias filiais, unidades, departamentos. A periodicidade apresentada é mensal, com acumulação anual, mas, esse modelo pode ser utilizado para estimativas de períodos maiores ou menores, por exemplo, na forma de previsões diárias ou quinzenais.

b) Orçamento de Compras

O orçamento de compras na empresa comercial refere-se às estimativas de quantidades e custos relacionados com as aquisições de mercadorias durante o período orçado. Deve manter estreita consonância com a política de estoques e das vendas estimadas. Portanto, o objetivo do orçamento de compras deve ser assegurar o suprimento adequado à demanda de mercadorias num determinado período, assim como oferecer subsídios ao planejamento financeiro. A Figura 22 contempla um modelo de orçamento de compras por unidade estratégica de negócios.

Gerente:	MODELO DE ORÇAMENTO ANUAL DE COMPRAS POR UNIDADE ESTRATÉGICA DE NEGÓCIOS														ANO:	
Unidade:	UNIDADES ESTRATÉGICAS DE NEGÓCIOS															
	UN 1			UN 2			UN 3			(-)			TOTAL			
	Unid.	R\$	%	Unid.	R\$	%	Unid.	R\$	%	Unid.	R\$	%	Unid.	R\$	%	
JANEIRO																
FEVEREIRO																
MARÇO																
ABRIL																
MADO																
JUNHO																
JULHO																
AGOSTO																
SETEMBRO																
OUTUBRO																
NOVEMBRO																
DEZEMBRO																
TOTAIS																
	V.P.	JAN	FEV	MAR	ABR	MAI	JUN	AGO	SET	OUT	NOV	DEZ	Total	Média		
Estimativa de Vendas																
Estimativa de Compras																
(-) Diferença																
x Compras < Vendas																
Estimativa de Estoques																

Figura 22 – Modelo de orçamento anual de compras por unidade estratégica de negócios

O modelo sugerido proporciona a análise do volume global de compras estimadas mensalmente, com acumulação anual, e média mensal como parâmetro. Para manter a conformidade com os orçamentos expostos anteriormente, o modelo obedece à classificação por unidade estratégica de negócios.

O modelo procura, sobretudo, induzir a observação dos gestores para o confronto dos níveis de vendas orçados, comparados às compras orçadas, apurando as diferenças monetárias verificadas, bem como o valor presente das

estimativas. Além disso, traz a estimativa do volume monetário dos estoques durante o período orçado para fins de análise da sua evolução, isto é, se está ou não compatível com os demais fatores estimados (vendas e compras). Adicionalmente apresenta um índice que expressa a representatividade das compras sobre as vendas, pois a empresa determina seus preços com base no *mark-up*, assim esse cálculo ajuda a identificar o peso do custo de reposição.

c) Orçamento dos custos e despesas fixos e variáveis

Por tratar-se de um modelo direcionado à utilização por empresas comerciais, assume-se, como *custos*, todos os gastos com as atividades intermediárias geradas entre a aquisição das mercadorias, objeto de comercialização, e o consumidor final. Nesse caso, as atividades, normalmente, se referem ao armazenamento e distribuição e logística de mercadorias. As despesas são aqueles gastos relacionados aos departamentos administrativo, financeiro e comercial.

Quanto à variabilidade, o modelo assume que os custos/despesas variáveis são aqueles diretamente vinculados ao volume de vendas da empresa, enquanto que, os custos/despesas fixos são aqueles que, contrariamente, não podem ser considerados diretamente vinculados ao volume de vendas da empresa. Entre os custos/despesas variáveis incluem-se comissões sobre vendas, descontos, custo das mercadorias vendidas e outras. Entre os custos/despesas fixos incluem-se aluguéis, depreciação, água, seguros e outros.

Ressalte-se que, em função do modelo ser direcionado a uma empresa comercial de porte médio, o orçamento de custos e despesas embute o orçamento de mão-de-obra e encargos. A Figura 23 apresenta um modelo para o orçamento de custos/despesas fixos e variáveis.

Gestor:	MODELO DE ORÇAMENTO ANUAL DOS CUSTOS/DESPESAS FIXOS E VARIÁVEIS										ANO:	
Unidade:	JAN	%	FEV	%	(-)	%	DEZ	%	ACUM	%	MÉDIA	
1. CUSTOS/DESP. VARIÁVEIS:												
Impostos s/ Vendas												
Custos das Vendas												
Comissões												
Propaganda e Publicidade												
(-)												
2. CUSTOS/DESPESAS FIXOS												
2.1- MÃO-DE-OBRA:												
Salários e Encargos												
Honorários												
2.2- SERVIÇOS:												
Serviços Prestados												
Treinamento de Pessoal												
2.3- DEMAIS GASTOS:												
Despesas com veículos												
Materiais de consumo												
Manutenção de Maqs. E Equipos.												
Aluguéis												
Energia Elétrica												
(-)												
TOTAL (1-2)												
Indicadores de Produtividade:												
Custo por Itens Comercializados												
Custo por funcionário												
Custo por Dia Útil (loja Aberta)												
Custo por Atendimentos (Per capita)												
Custo por m2												

Figura 23 – Modelo de orçamento anual de custos/despesas fixos e variáveis

O modelo sugerido prevê que as estimativas se voltem para o controle dos custos/despesas fixos e variáveis com periodicidade mensal e acumulação anual, podendo também se estender por períodos maiores, ou menores, conforme a conveniência da empresa.

Não obstante, divide os custos/despesas em fixos e variáveis, o que permite, separadamente, observar as flutuações esperadas para os valores das contas no período analisado, bem como, qual a influência dessas alterações no ponto de equilíbrio, para, se necessário, adequar medidas de ajuste. Permite, ainda, obter alguns referenciais de custos específicos, tais como: custo por itens comercializados, custo por funcionário e custo por área dentre outros. Pode ser utilizado isoladamente por uma filial, departamento, porém ao final deve ser sintetizado na unidade central.

d) Orçamento de capital

O orçamento de capital deve orientar a tomada de decisão de investir, isto é, dentre as várias oportunidades disponíveis, quais as que melhor atendem aos objetivos técnicos, econômicos e financeiros da organização, de forma a se obter uma melhor adequação às diretrizes estratégicas. Geralmente, os planos se desdobram em projetos menores, tais como: aquisições/substituições de equipamentos, veículos, novos negócios.

Em qualquer dessas modalidades, principalmente quando se trata de estabelecer prioridades entre elas, deve-se, para fins de análise, levar em conta a perspectiva futura de exploração. Assim, deve-se utilizar um método que permita avaliar a viabilidade do investimento. Nesse caso, o modelo de análise na avaliação de projetos especiais proposto pela Controladoria utiliza o método do valor presente líquido - VPL e a taxa interna de retorno – TIR.

O modelo de orçamento de capital, sugerido nesse trabalho, propõe também que a análise dos investimentos seja vinculada aos respectivos fluxos futuros de caixa e de lucros, a fim de se analisar se a empresa dispõe de recursos próprios para atender às demandas verificadas, ou se precisará de recursos de terceiros, bem como ajudar a estabelecer prioridades. A Figura 24 apresenta o modelo sugerido de orçamento de capital.

O orçamento de caixa exige, como pré-requisito básico, a realização dos orçamentos abordados anteriormente (vendas, compras, custos/despesas, capital), a fim de avaliar as implicações financeiras decorrentes das atividades planejadas.

O fato de ser um dos últimos orçamentos a ser desenvolvido e de refletir fielmente fatos explicitados nos orçamentos parciais anteriores, não significa que ele seja menos importante que os demais. Pelo contrário, a despeito da ordem em que se processa o desenvolvimento do orçamento integrado, a aprovação dos demais orçamentos depende do orçamento do fluxo de caixa.

Isso porque, concluído o orçamento de fluxo de caixa, caso surjam situações inadequadas de liquidez, todos os demais orçamentos deverão ser revistos. Espera-se pela formulação do orçamento de fluxo de caixa, dentre outros aspectos, determinar os saldos de caixa e bancos, ao fim de cada período orçado, bem como determinar, com a máxima precisão, os valores e as datas mais prováveis em que ocorrerão os recebimentos e pagamentos desse período. Sugere-se a adoção de um modelo de orçamento do fluxo de caixa conforme apresentado na Figura 25.

Gestor:	MODELO DE ORÇAMENTO ANUAL DO FLUXO FINANCEIRO										ANO:		
Unidade:	JAN	%	FEV	%	MAR	%	(...)	%	DEZ	%	TOTAL	%	Média
1. SALDO INICIAL													
2. RECEBIMENTOS													
Duplicatas em Bancos													
Duplicatas em Carteira													
Vendas à Vista													
Cheques Pré-Datados													
Rendimentos Aplicações													
Juros Ativos													
Frete													
Descontos Obtidos													
Venda Imobilizado													
Prestação de Serviços													
(-) Devoluções													
3. PAGAMENTOS													
Investimentos													
Pró-Labore													
Salários e Encargos													
Serviços de Terceiros													
Fornecedores													
Governo													
Financeiras													
Custos/Despesas Operac.													
Marketing													
(2-3) RESULTADO DO MÊS													
(1-2-3) SALDO LÍQUIDO													
Captações/Amortizações													
Inadimplência													
Contas a Receber													
Contas a Pagar													

Figura 25 – Modelo de orçamento anual do fluxo financeiro

O Modelo de orçamento do fluxo de caixa proposto permite observar mensalmente as estimativas monetárias das flutuações esperadas para os recebimentos, desembolsos e, conseqüentemente, dos saldos líquidos de caixa. Demonstra também, em igual periodicidade, as mutações previstas em fatores importantes de análise, como a inadimplência e o comportamento dos saldos das contas a receber e a pagar.

Por sua vez, a análise vertical permite que seja observado o grau de importância de cada conta, primeiramente, no volume dos recursos totais e, depois, na alocação desses recursos. Além disso, pode ser utilizado por filiais, porém, os resultados devem ser sintetizados na unidade central.

Dada a relevância do controle do fluxo de caixa na gestão empresarial, recomenda-se também a adoção de projeções de caixa, com periodicidade menor, para o monitoramento e controle das possíveis ações necessárias, a fim de assegurar que a empresa não seja surpreendida com excessos nos seus desembolsos, ou sobras de caixa que poderiam ser investidas. Na Figura 26 sugere-se um modelo de projeção semanal do fluxo financeiro.

Bestor: MODELO DE PROJEÇÃO DE FLUXO DE CADA SEMANA														
1. SALDO INICIAL	SEMANA I							Semana II	Semana III	Semana IV	TOTAL	X	Média Diária	Média Semanal
	Pendência	24	25	26	27	28	29							
2. RECEBIMENTOS														
Duplicatas em Bancos														
Duplicatas em Carteira														
Vendas à Vista														
Cheques Pré-Datados														
Rendimentos Aplicações														
Juros Ativos														
Fretes														
Descostos Obtidos														
Venda Imobilizado														
Prestação de Serviços														
(-) Devoluções														
3. PAGAMENTOS														
Investimentos														
Pró-Labore														
Salários e Encargos														
Serviços de Terceiros														
Fornecedores														
Governo														
Financeiras														
Custos/Despesas Operac.														
Marketing														
(2-3) RESULTADO DIA/SEMANA														
(1-2-3) DISPONIBILIDADE/DIA														

Figura 26 – Modelo de projeção semanal do fluxo financeiro

Nesse modelo, verifica-se as estimativas de origens e aplicações de recursos financeiros dia-a-dia, com acumulação semanal e também acumulação dos resultados ao final de quatro semanas. Para fins de melhoria na amplitude das análises, o modelo sugere a concentração das informações relativas às semanas 2, 3 e 4. Para melhor operacionalidade e utilidade do modelo, sugere-se sua atualização mediante rodízio semanal, ou seja, exclui-se a semana 1, abre-se a semana 2 e inclui-se a semana 5 e assim sucessivamente.

Essa configuração permite a observação semanal do nível de inadimplência por conta de origem, para que a empresa intensifique ações de

cobrança, ou evite custos financeiros em seus atrasos nos pagamentos. Portanto, trata-se de uma ferramenta de curto prazo, que atua no auxílio ao cumprimento das metas financeiras de médio/longo prazo.

f) Orçamento de resultado

A projeção da demonstração de resultado do exercício tem a finalidade de sintetizar e integrar as informações oriundas dos demais orçamentos. Essa projeção permitirá a análise e a avaliação dos resultados que deverão ser alcançados, a fim de dar cumprimento aos planos estabelecidos desde o planejamento estratégico.

O modelo sugerido contém os elementos básicos da formação do resultado. Adicionalmente, a fim possibilitar uma amplitude maior no grau de análise, o Modelo insere a metodologia do EVA[®] – *Economic Value Added*. A Figura 27 apresenta uma proposta de modelo de projeção anual do resultado do exercício.

Gestor:	MODELO DE PROJEÇÃO ANUAL DO RESULTADO DO EXERCÍCIO - GERENCIAL										ANO:		
Unidade:	JAN	%	FEV	%	MAR	%	(-)	%	DEZ	%	ACUM	%	MÉDIA
RECEITA OPER. BRUTA													
(+) Receitas do Varejo													
(+) Receitas do Atacado													
(+) Receita de Prestação de Serviços													
(-) DESPESAS OPER. VARIÁVEIS													
(=) RECEITA OPER. LÍQUIDA													
(-) Custo das Mercadorias Vendidas													
(-) Demais Custos Variáveis													
(=) MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO													
(-) Custos e Despesas Fixos													
(=) RESULTADO OPERACIONAL													
(+/-) Resultado Financeiro													
(+/-) Resultados não Operacionais													
(=) RESULTADO ANTES PROVISÕES													
(-) Provisão para o Imposto de Renda													
(-) Provisão para a Contribuição Social													
(=) RESULTADOS DO EXERCÍCIO													
(-) Custo do Capital Próprio													
(=) E.V.A. Economic Value Added													

Figura 27 – Modelo de projeção anual do resultado do exercício

Trata-se de uma configuração que contempla aspectos econômicos advindos das ações a serem empreendidas pelos gestores. O modelo projeta mensalmente os resultados esperados, com acumulação anual. Para fins de incrementar sua amplitude informacional, bem como enriquecer as análises por parte dos gestores, o modelo também contempla a margem de contribuição, a análise vertical e o EVA[®] - *Economic Value Added*, como forma de avaliar se o retorno esperado, na perspectiva dos principais acionistas, remunera satisfatoriamente o capital investido.

Sugere-se que o EVA[®] - *Economic Value Added* seja calculado a partir do lucro contábil, apurado segundo os princípios fundamentais de contabilidade. Como a empresa exerce atividade comercial, não se verificou a necessidade de ajustes do lucro referentes à capitalização e amortização de pesquisa e desenvolvimento, bem como dos custos significativos de lançamento de produtos. Assim, levanta-se o valor do investimento na

organização e aplica-se sobre esse montante a taxa que representa o custo do capital próprio, segundo as expectativas dos investidores. Na seqüência, deduz-se o custo do capital próprio do lucro contábil e assim verifica-se se a empresa está, ou não gerando valor adicionado a seus investidores.

g) Orçamento patrimonial

A partir da projeção dos valores esperados da posição patrimonial da empresa no final do período, a administração poderá avaliar o grau de adequação do planejamento estratégico e operacional elaborado em relação aos objetivos e metas estabelecidos. Essa projeção, assim como a projeção do resultado do exercício, são decorrentes dos saldos encontrados em cada projeção feita anteriormente. A Figura 28 mostra um modelo de projeção anual do balanço patrimonial.

Destores Ítem	MODELO DE BALANÇO PATRIMONIAL PROJETADO								ANO	
	JAN	X	FEV	X	MAR	X	()	X	DEZ	X
ATIVO										
ATIVO CIRCULANTE										
DISPONÍVEL										
Caixa Geral										
CLIENTES										
Duplicatas a Receber										
OUTROS CRÉDITOS										
Cheques a Receber										
ESTOQUES										
Mercadorias para Revenda										
DESPEAS DO EXERCÍCIO SEGUINTE										
Premios Seguros										
REALIZÁVEL A LONGO PRAZO										
Diversos										
ATIVO PERMANENTE										
INVESTIMENTOS										
IMOBILIZADO										
DIFERIDO										
PASSIVO										
PASSIVO CIRCULANTE										
Fornecedores										
FINANCIAMENTOS										
Financiamento de Capital de Giro										
TRABALHISTAS E PREVIDENCIÁRIAS										
Obrigações Trabalhistas e Previdenciárias										
TRIBUTÁRIAS										
Impostos e Taxas a Recolher										
OUTRAS OBRIGAÇÕES										
Contas a Pagar										
PROVISÕES										
Provisão para Impostos e Encargos										
EXIGÍVEL A LONGO PRAZO										
Provisão para Depósitos Judiciais										
RESULTADOS DE EXERC. FUTUROS										
PATRIMÔNIO LÍQUIDO										
Capital Social										
Reservas										
Lucros Acumulados										

Figura 28 – Modelo de projeção anual do balanço patrimonial gerencial

Em síntese, essa configuração deverá fornecer os subsídios preventivos, esperados pelos gestores, para suas decisões de curto prazo, como também, os elementos informativos básicos para a análise financeira, envolvendo a análise de índices econômico-financeiros (liquidez, endividamento, lucratividade, rentabilidade).

h) Instrumentos de apoio ao sistema orçamentário

Com o objetivo de facilitar a análise das alternativas simuladas, esse trabalho propõe a elaboração de um painel com o resumo histórico dos principais elementos econômico-financeiros. A Figura 29 contempla uma sugestão de painel sintetizador de informações econômico-financeiras.

ELEMENTOS ANALISADOS	MODELO DE PAINEL SINTETIZADOR DE INFORMAÇÕES ECONÔMICO-FINANCEIRAS											
	ANO 1		ANO 2		ANO 3		ANO 4		VARIACIONES			ACUM.
INDICADORES ECONÔMICOS:	R\$.	x	R\$.	x	R\$.	x	R\$.	x	1-2	2-3	3-4	
1. Lucro Operacional (LQJAS)												
2. Lucro Operacional (TOTAL)												
3. Lucro Final (LQJAS)												
4. Lucro Final (TOTAL)												
5. Faturamento (LQJAS)												
6. Faturamento (ATACADO)												
7. Faturamento (SERVIÇOS)												
8. Faturamento (TOTAL)												
9. C.M.V. (LQJAS)												
10. Custos Fixos (LQJAS)												
11. Margem de Contribuição (LQJAS)												
INDICADORES ECONÔMICO-FINANCEIROS:												
12. Ativo Total												
13. Estoques												
14. Ativo Permanente												
15. Passivo Circulante												
16. Patrimônio Líquido												
17. Ciclo Financeiro												
18. Investimento Operac. em Giro												
19. Capital Circulante Líquido												
20. Índice de Insolvência de Kanitz												
21. Endividamento												
22. Recuperação da Despesa Total												
23. Índice de Liquidez Seca												
24. Índice de Liquidez Corrente												
25. Participação do Capital Terceiros												
26. Prazo Médio de Estoques												
27. Prazo Médio de Clientes												
28. Prazo Médio de Fornecedores												
29. Rentabilidade												
30. Margem Líquida												
31. Margem Operacional												
32. Margem Bruta												
33. Turnover (Diosidade)												
34. Retorno sobre o Investimento												
35. Ponto de Equilíbrio - Média anual												
INDICADOR SOCIAL:												
36. Valor Adicionado												

Figura 29 – Painel sintetizador de informações econômico-financeiras

A finalidade desse instrumento é proporcionar aos gestores uma síntese das principais informações econômico-financeiras ocorridas nos últimos exercícios, no intuito de averiguar, de maneira abrangente, se as estimativas estabelecidas no programa orçamentário estão coerentes, ou até mesmo adequadas às tendências observadas na análise das informações históricas contidas nesse relatório.

Pode servir também como um painel de padrões, direcionado ao auxílio dos gestores no estabelecimento das suas estimativas para uma unidade estratégica de negócios, conforme demonstra-se na Figura 30.

MODELO DE PAINEL SINTETIZADOR DE INFORMAÇÕES DIVISIONAIS												
ELEMENTOS ANALISADOS:	ANO 1		ANO 2		ANO 3		ANO 4		VARIACIONES			ACUM.
INDICADORES ECONÔMICOS:	R\$.	X	R\$.	X	R\$.	X	R\$.	X	1-2	2-3	3-4	
1. Unidade de Material Básico:												
1.1. Faturamento Líquido/Part. Total												
1.2. Margem de Contribuição												
1.3. % na Margem Total												
1.4. Estoques/Part. Estoques %												
1.5. Divisor Médio												
1.6. Giro Médio												
1.7. Compras												
1.8. Retorno do Investimento												
1.9. N.º. De Itens/Comercializados												
2. Divisão de Expedição												
2.1. Custo da Expedição												
2.2. Média de Embarques												
2.3. Média de Entregas												
2.4. Média de Viagens												
2.5. Média de Kilometragem												
2.6. Média de Atendimentos												
2.7. Custo de cada Entrega												
2.8. Custo do KM Rodado												

Figura 30 – Painel sintetizador de informações divisionais

Observa-se que o modelo pode ser utilizado como suporte ao processo orçamentário de uma unidade estratégica de negócios, ou uma divisão operacional. Sua utilização restringe-se aos gestores de níveis tático e operacional.

Após o término do orçamento, passa-se ao controle dos resultados realizados, investigação das variações ocorridas, buscando-se as respectivas causas dentro de cada área de responsabilidade e as possíveis soluções.

4.4.2 Configuração do modelo de controladoria para a fase de controle da empresa

O planejamento estratégico procura antecipar cenários futuros, de modo a se obter diretrizes estratégicas e operacionais de atuação. Após essa fase, a empresa necessita implementá-lo, tendo que optar entre diversas alternativas em termos de *mix* de bens e serviços, o que enfatiza a necessidade do planejamento operacional.

Entretanto, não basta planejar, é preciso implementá-lo, o que ocorre na fase de execução. Também é necessário garantir que as atividades sejam realizadas de acordo com os planos estabelecidos, e isto se faz por meio da fase de controle, caracterizando-se, assim, o processo de gestão, como um grande processo de controle.

Nessa perspectiva, dados históricos tornam-se limitados para constituir bases de comparação para o desempenho realizado, principalmente porque as condições ambientais alteram-se constantemente, prejudicando a comparabilidade das informações. As bases de comparação do desempenho realizado devem, portanto, reportar-se às expectativas futuras acerca desse desempenho.

Os orçamentos e padrões constituem as bases de comparação para a avaliação de desempenhos na fase de controle. Os orçamentos devem, portanto, expressar quantitativamente os planos de ação, refletindo os objetivos e metas para determinado período, servindo também para a coordenação e implantação desses planos.

Esse trabalho direciona a atuação da Controladoria para os aspectos econômico, financeiro e social. Nesse sentido, propõe uma seleção de informações relacionadas ao acompanhamento, avaliação e análise dos resultados das atividades gerenciais da empresa, com a finalidade de avaliar os diversos desempenhos, seja da empresa, de uma filial, departamentos, grupos de produtos, ou áreas de responsabilidade. Enfim, busca apoiar o processo de gestão empresarial na realização dos planos e metas.

4.4.2.1 Proposta de atuação da controladoria no controle econômico

A Controladoria, no controle econômico, deve exercer influência na execução das atividades realizadas pelos gestores e respectivos colaboradores no dia-a-dia, disponibilizando relatórios e análises, de forma a auxiliar na coordenação e controle das ações, a fim de manter a organização no caminho para a realização de seus objetivos e metas.

Nesse sentido, apresenta-se um modelo de controle econômico para uma empresa comercial familiar de porte médio, disponibilizando informações econômicas da empresa, filiais, áreas, divisões, reforçando a efetiva atuação da Controladoria no apoio ao controle empresarial.

a) A controladoria no controle econômico das vendas

Inicialmente, abordam-se as sugestões de controle econômico para a força de vendas. Na Figura 31 evidencia-se a proposta do modelo de controle econômico, no caso específico por vendedor.

Gestor:	MODELO DE CONTROLE ECONÔMICO DAS VENDAS POR VENDEDOR											ANO:	
Unidade:	JAN	%	FEV	%	MAR	%	(-)	%	DEZ	%	ACUM.	%	Média
Objetivo/Meta													
FATURAMENTO													
(+) À Vista													
(+) À Prazo													
% no Faturamento total													
(-) DEDUÇÕES:													
(-) Impostos s/ Vendas													
(-) Desconto Praticado													
(=) Receita Líquida													
(-) C.M.V. ponderado													
(-) Encargos Financeiros a V.P.													
(-) Comissões e Premiações													
(-) Encargos Sociais													
(-) Outras Despesas Diretas													
(=) Margem de Contribuição													
% na M.C. total													
Indicadores de Performance:													
Prazo Médio Praticado (Dias)													
Atendimentos (Nr.)													
Pedidos não Positivados (Nr.)													
Clientes Pendentes (R\$)													
Devoluções (R\$)													
Média Horária Atendimento (Hs)													
Média de Gasto p/ Cliente (R\$)													

Figura 31 – Modelo de controle econômico por vendedor

O modelo de controle de vendas por vendedor sugere que o acompanhamento e a avaliação individual dos vendedores seja feita com base na margem de contribuição, bem como por meio da análise dos indicadores de performance, em detrimento de avaliações centradas somente nas vendas. É necessário harmonizar os objetivos individuais e os da empresa, sendo que a margem de contribuição consegue fazer isso, ao tratar cada vendedor como um centro gerador de lucros.

A fim de permitir um melhor detalhamento nas análises, por parte dos gerentes e supervisores, principalmente quanto à comparabilidade entre os membros da equipe, sugere-se também a adoção de um modelo que contemple a performance da força de vendas como um todo. A Figura 32 apresenta um modelo de controle da força de vendas.

Gestor:	MODELO DE CONTROLE ECONÔMICO DA EQUIPE DE VENDAS GLOBAL								ANO:				
Vendedores ----->	Vend. A	x	Vend. B	x	Vend. C	x	Vend. D	x	(...)	x	ACUM.	x	Média
Objetivo/Meta													
FATURAMENTO													
(+) À Vista													
(+) A Prazo													
x no Faturamento total													
(-) DEDUÇÕES:													
(-) Impostos s/ Vendas													
(-) Desconto Praticado													
(=) Receita Líquida													
(-) C.M.V. ponderado													
(-) Encargos Financeiros a V.P.													
(-) Comissões e Premiações													
(-) Encargos Sociais													
(-) Outras Despesas Diretas													
(=) Margem de Contribuição													
x na M.C. total													
x na cobertura dos Custos Fixos													
Indicadores de Performance:													
Prazo Médio Praticado (Dias)													
Atendimentos (Nr.)													
Pedidos não Positivados (Nr.)													
Cientes Pendentes (R\$)													
Devoluções (R\$)													
Média Horária Atendimento (Hs)													
Média de Gasto p/ Cliente (R\$)													

Figura 32 – Modelo de controle econômico da força de vendas

Nessa perspectiva, o gerente de vendas tem condições de observar as performances individuais de cada vendedor, por meio da análise das margens de contribuição e dos indicadores de performance de cada um, num dado período (mês/ano). Além disso, tem condições de comparar os resultados, além de avaliar a performance geral da força de vendas. Adicionalmente, esse modelo favorece a implementação de premiações vinculadas às metas estipuladas, como forma de estímulo à melhoria contínua.

A partir do pressuposto que a Controladoria deve ser um órgão integrador e motivador, o modelo que se propõe, sugere a implementação e controle de premiação baseado nas performances individuais obtidas dentro de quatro quesitos principais: a) Margem de Contribuição; b) Volume de Vendas; c) Número de Atendimentos; e, d) Número de devoluções. A Figura 33 delinea o modelo de sistema de premiação, para a equipe de vendas, buscando incentivo à melhoria contínua.

Gestor:		MODELO DE CONTROLE DE PREMIAÇÃO PARA A EQUIPE DE VENDAS					
Unidade:		Mês:					
CLAS	VENDEDORES	VENDAS	M.C.	DEVOL.	ATEND.	PONTOS	%
1	VENDEDOR "A"						
2	VENDEDOR "B"						
3	VENDEDOR "C"						
n	(...)						
TOTALS							
CLAS.	QUESITO 1	M.C.	%	PESO	TOTAL		
1	VENDEDOR "A"			10			
2	VENDEDOR "B"			10			
3	VENDEDOR "C"			10			
n	(...)			10			
TOTALS							
CLAS.	QUESITO 2	Vendas	%	PESO	TOTAL		
1	VENDEDOR "A"			8			
2	VENDEDOR "B"			8			
3	VENDEDOR "C"			8			
n	(...)			8			
TOTALS							
CLAS.	QUESITO 3	Atendimentos	%	PESO	TOTAL		
1	VENDEDOR "A"			6			
2	VENDEDOR "B"			6			
3	VENDEDOR "C"			6			
n	(...)			6			
TOTALS							
CLAS.	QUESITO 4	Devoluções	%	PESO	TOTAL		
1	VENDEDOR "A"			-2			
2	VENDEDOR "B"			-2			
3	VENDEDOR "C"			-2			
n	(...)			-2			
TOTALS							

Figura 33 – Modelo de controle de premiação para a equipe de vendas

Esse modelo de controle de premiação visa agrupar e classificar os vendedores dentro de cada quesito, de acordo com suas performances individuais. Observe-se que, a cada quesito é atribuído um certo peso, que multiplicará a classificação percentual de cada um expressa por meio da análise vertical, o que resulta na pontuação obtida pelo vendedor dentro do quesito. As pontuações obtidas em cada quesito são somadas e acumuladas dentro do quadro de classificação geral, que demonstrará a nova classificação, estabelecendo um novo *ranking* geral, com vistas a determinar a fatia de participação de cada vendedor no total da premiação. Portanto, esse sistema não privilegia somente os que vendem mais, mas aqueles vendedores que se comportam equilibradamente dentro de cada quesito-avaliador.

Como forma dos gerentes e supervisores visualizarem melhor a performance geral de suas equipes, sugere-se, também, a adoção de um modelo de representação gráfica dos resultados alcançados pela equipe, por meio dos recursos oferecidos em planilha eletrônica. A Figura 34 contempla um exemplo de representação gráfica dos resultados da equipe de vendas.

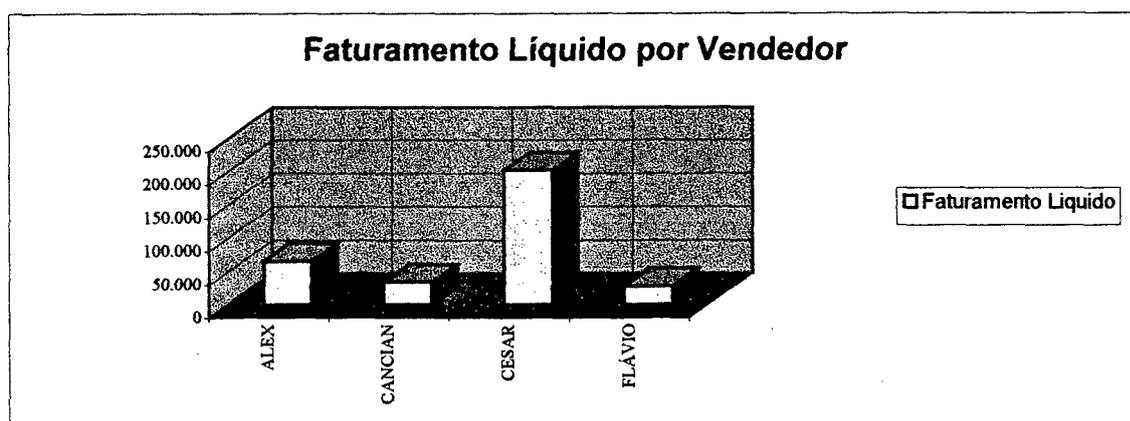


Figura 34 – Representação gráfica de vendas por vendedor

O controle das vendas por unidade estratégica de negócios é outra forma de administrar as vendas, que tem por finalidade auxiliar compradores, gerentes de vendas e diretores, no sentido de dar cumprimento aos objetivos orçamentários.

todos os elementos necessários a dar cumprimento aos objetivos e metas da empresa.

Como atualmente a concorrência acirrada faz com que os preços tenham que se ajustar às mais variadas situações competitivas de mercado, o modelo proposto sugere a utilização de um simulador de *mark-up* e do ponto de equilíbrio. A Figura 36 evidencia um modelo simulador de *mark-up* e do ponto de equilíbrio.

MODELO DE SIMULAÇÃO PARA EFEITO DE FORMAÇÃO DE MARK-UP E ANÁLISE DO PONTO DE EQUILÍBRIO PROJETADO					
GESTOR:			MÊS:	ANO:	
CUSTOS E DESPESAS FIXAS:			TABELA DE ICMS		
ATIVIDADES:			ALÍQUOTA	17	
Recepção e Armazenamento			ALÍQUOTA	12	
Distribuição e Logística			ALÍQUOTA	7	
Administrativo			TABELA DE JUROS		
Comercial			30 DIAS	1,030	
Financeiro			ENT/30	1,015	
TOTAL			ENT/30/45	1,016	
			ENT/30/60	1,030	
PREVISÃO DE VENDAS (Mil) →	R\$	R\$	R\$	R\$	R\$
PIS-COFINS					
COMISSÃO DE VENDEDORES					
COMISSÃO DE DIRETORES E GERENTES					
PROPAGANDA					
DESCONTO					
CUSTO OPERACIONAL FIXO					
LUCRO OPERACIONAL DESEJADO					
MARK-UP PREÇO DE VENDA À VISTA:					
MARK-UP DIVISOR PRODUTO (Substituição)					
MARK-UP DIVISOR PRODUTO 17% (A VISTA)					
MARK-UP DIVISOR PRODUTO 12% (A VISTA)					
MARK-UP DIVISOR PRODUTO 7% (A VISTA)					
PONTO DE EQUILÍBRIO PROJETADO					

Figura 36 – Modelo simulador de *mark-up* e do ponto de equilíbrio

Esse modelo propõe uma forma da empresa fazer face às excessivas pressões exercidas pelo mercado a fim de nortear gerentes e vendedores no estabelecimento do preço considerado ideal. Pode ser utilizado em várias circunstâncias, porém é mais indicado em simulações de preços, principalmente em casos de pedidos especiais.

O modelo utiliza como fatores básicos: estimativa de vendas, estimativa de custos/despesas fixos e margem de contribuição esperada dentro de determinado período. Nas negociações que envolvem cifras maiores, esse modelo auxilia os gerentes a estabelecer o teto mínimo de preço em que a empresa pode chegar. A planilha auxilia nas simulações, pois, à medida que os fatores básicos (preços, custos, margem de contribuição) são manipulados pelo gerente, novos resultados surgem até que se chegue àquele considerado como ideal.

b) A controladoria no controle econômico do desempenho de unidades/áreas

Outro controle que se propõe, neste trabalho, diz respeito aos relatórios que auxiliam na formação do resultado. Tendo, inicialmente, como parâmetro as unidades estratégicas de negócios, esses relatórios contemplam o controle e análise dos resultados mediante a utilização do conceito de margem de contribuição e dos indicadores de performance.

Dessa forma, os diretores e gerentes podem extrair respostas relacionadas às seguintes indagações: Qual a efetiva contribuição dada por cada grupo de produtos para a rentabilidade da empresa? Quais os grupos mais ou menos lucrativos? Qual a contribuição de cada filial? Quais produtos/unidades devem ser cortados, estimulados ou inseridos? A Figura 37 demonstra um modelo de controle econômico anual de uma unidade estratégica de negócio.

GESTOR:	MODELO DE CONTROLE ECONÔMICO POR UNIDADE ESTRATÉGICA DE NEGÓCIO										ANO:	
	Unidade:	JAN	%	FEV	%	MAR	%	(-)	%	TOTAL	%	MÉDIA
Objetivos/Metas (R\$) →												
(-) Devoluções												
1. FATURAMENTO LÍQUIDO												
1.1 Varejo												
1.2 Atacado												
% na Receita Total												
2. DEDUÇÕES:												
2.1 Impostos s/ Vendas												
2.2 Descontos Incondicionais												
2.3 Comissões												
3. RECEITA LÍQUIDA												
4. CUSTO DAS VENDAS												
4.1 C.M.V.												
4.2 Encargos Financeiros a V.P.												
4.3 Custo de Oportunidade												
4.4 Perdas/Quebras/Perecimento												
4.5 Deságio												
5. MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO												
(% na M.C. Total)												
(% da M.C. na cobertura C.Fixos)												
(-) CONTRIBUIÇÃO DA UEN												
INDICADORES DE PERFORMANCE:												
Mark-up Divisor												
Estoque Médio (R\$)												
Participação/Giro dos Estoques (%)												
Prazo Médio Praticado (Dias)												
Área Ocupada (m ²)												
Compras (À Vista/ A Prazo) (R\$)												
Mark-On (Marcação Bruta)												
GMPDI - Retorno s/ os Estoques (%)												
Nr. de Itens Cad. / Comercializados (Nr.)												

Figura 37 – Modelo de controle econômico por unidade estratégica de negócio

O modelo sugerido propicia numa única planilha várias análises. Permite acompanhar as flutuações nos níveis de venda, no varejo e atacado, e os respectivos impactos na margem de contribuição dessa unidade estratégica de negócio. Permite, ainda, evidenciar a contribuição efetiva dessa unidade e qual a sua participação no faturamento total, na margem de contribuição total da empresa e na cobertura dos custos fixos.

Não obstante, a análise vertical demonstra qual o efetivo peso de cada item na receita líquida total e qual a lucratividade e margem de contribuição percentual da unidade. Os indicadores de performance ajudam a detalhar as análises, evidenciando o comportamento dos estoques, giro, *mark-up* médio,

compras, prazos, número de itens comercializados, como também, avaliar o desempenho do gestor dessa unidade.

Por fim, esse relatório contempla o cálculo do *GMROI – Gross Margin – Return on Investment* (retorno sobre os estoques) como medida de rentabilidade sobre o investimento, sem que se utilizem rateios para isso, e o *mark-on* ou marcação bruta, representando a margem bruta alcançada a partir do custo da mercadoria vendida.

Como forma de ampliar as análises sobre o desempenho do *portfólio* de unidades estratégicas de negócios, sugere-se, também, a adoção de uma estrutura que contemple, de forma sintética, os desempenhos das várias unidades estratégicas de negócios num determinado período. Essa configuração permite, por meio da comparabilidade, identificar os melhores e piores desempenhos de cada unidade estratégica de negócio. A Figura 38 mostra um modelo de controle econômico mensal do *portfólio* de unidades estratégicas de negócios.

Figura 39 delinea um modelo de *ranking* mensal das unidades estratégicas de negócios.

Gestor:	RANKING MENSAL DAS UNIDADES ESTRATÉGICAS DE NEGÓCIOS								MÊS:	
Unidade:		VALORES EM R\$				PARTICIPAÇÃO NOS QUESITOS				TOTAL
Classificação	U.E.N(s)	VENDAS	M.C.	GIRO	ESTOQUE	% Fatur.	% M.C.	% Estoq.	% Retorno	%
1	UEN 1									
2	UEN 2									
3	UEN 3									
4	(-)									
	TOTAIS									

Figura 39 – Modelo de *ranking* mensal das unidades estratégicas de negócios

Esse modelo de *ranking* sugere que as unidades estratégicas de negócios sejam avaliadas conforme suas participações dentro dos quesitos: a) vendas; b) Margem de Contribuição; c) Giro; d) Estoque total. A metodologia utilizada baseia-se na participação percentual de cada unidade estratégica de negócio dentro de cada quesito avaliador. Após isso, esses desempenhos são totalizados no *ranking*, que definirá qual a unidade de melhor desempenho dentro do período. Essa avaliação permite identificar quais unidades devem ser estimuladas, como também, quais unidades precisam de maiores cuidados ou serem descontinuadas.

O controle dos custos e despesas fixos e variáveis é outro importante instrumento de análise e monitoramento na busca da eficácia da gestão empresarial. O instrumento aqui sugerido proporciona uma visão abrangente sobre o comportamento dos custos/despesas mês a mês, apontando variações significativas em seus valores por natureza, departamentos, filiais etc. Pode-se, então, observar qual a tendência desses comportamentos, positiva ou negativa, a fim de que se tomem as providências no intuito de adequá-la às metas estipuladas. A Figura 40 oferece um modelo de controle econômico dos custos e despesas.

Gestor:	MODELO DE CONTROLE ECONÔMICO DOS CUSTOS/DESPESAS FIXOS E VARIÁVEIS												ANO:		
Unidade:	JANEIRO			FEVEREIRO			[...]			DEZEMBRO			ACUMULADO		
	Orçado	Real	Var.	Orçado	Real	Var.	Orçado	Real	Var.	Orçado	Real	Var.	Orçado	Real	Var.
1. CUSTOS/DESP. VARIÁVEIS:															
Impostos s/ Vendas															
Custos das Vendas															
Comissões															
2. CUSTOS/DESPESAS FIXOS															
2.1- MÃO-DE-OBRA:															
Salários e Encargos															
Honorários															
2.2- SERVIÇOS:															
Serviços Prestados															
Treinamento de Pessoal															
2.3- DEMAIS GASTOS:															
Despesas com veículos															
Materiais de consumo															
Manutenção de Maqs. E Equipos.															
Aluguéis															
TOTAL ----->															
Indicadores de Produtividade:															
Custo por Itens Comercializados (R\$)															
Custo por Funcionário (R\$)															
Custo por Dia/Útil (Loja Aberta) (R\$)															
Custo por Atendimentos (Per capita) (R\$)															

Figura 40 – Modelo de controle econômico dos custos e despesas

Essa estrutura propõe que o controle dos custos/despesas seja feito separando-os inicialmente em variáveis e fixos. Desse modo propicia o acompanhamento das variações dos custos e despesas realizados mensalmente, como também, das variações ocorridas em relação às metas orçamentárias em cada filial, departamento ou natureza de gastos. Dessa forma, tem-se uma visão abrangente da alavancagem ou consumo de estrutura demandado pelas atividades operacionais para fins de análise e tomada de decisões, além de poder corrigir eventuais distorções entre o previsto e o realizado.

Para a área financeira, esse trabalho recomenda um modelo de relatório que traduza o resultado econômico das atividades financeiras. A Figura 41 expressa um modelo de controle do resultado econômico-financeiro.

Gestor:	MODELO DE CONTROLE DO RESULTADO ECONÔMICO-FINANCEIRO							
Unidade:	JAN	FEV	MAR	ABR	MAI	(-)	DEZ	MÉDIA
ANÁLISE DO CICLO OPERACIONAL:-								
Ciclo Operacional em Nr. de dias								
Ciclo Operacional em Meses								
Investimento no Ciclo Operacional								
Custo do Investimento no Ciclo Operacional p/dia								
ANÁLISE DO CICLO FINANCEIRO								
Ciclo Financeiro em Nr. de dias								
Ciclo Financeiro em Meses								
Investimento no Ciclo Financeiro (Capital Próprio)								
RESULTADO ECONÔMICO/FINANCEIRO:								
(+) RECUPERAÇÕES:								
(+) Recuperação do Adicional Financeiro								
(+) Recuperação de Juros no Atraso de Recebimentos								
(+) Descontos Obtidos na Antecipação de Pagamentos								
(+) Rendimentos de Aplicação Financeira								
(+) Reajuste de Preços (Estoque)								
(+) Outros								
(+) TOTAL DAS RECUPERAÇÕES								
% Participação das Recuperações no ciclo financeiro								
(-) DISPÊNDIOS:								
(-) Custo de Oportunidade								
(-) Custo da desvalorização da Moeda (Inflação)								
(-) Custo Financeiro das Vendas a Prazo (SELIC)								
(-) Descontos Concedidos na Antecipação de Receb.								
(-) Juros Passivos s/ atraso nos pagamentos ou Vendor								
(-) Juros de Financiamentos Operacionais								
(-) Adicional Financeiro nas Compras a Prazo								
(-) Outros								
(-) TOTAL DOS DISPÊNDIOS								
% Participação dos dispêndios no ciclo financeiro								
(=) RESULTADO OPERACIONAL								
(=) RESULTADO GERENCIAL								
(=) RESULTADO GERAL								

Figura 41 – Modelo de controle do resultado econômico-financeiro

O modelo proposto tem por finalidade contribuir para a mensuração do resultado econômico das operações financeiras realizadas pela empresa, com base no investimento e duração do ciclo financeiro. Nesse modelo demonstra-se: a) o ciclo financeiro em valores monetários e em número de dias; b) recuperações e dispêndios financeiros decorrentes das atividades operacionais; c) recuperações e dispêndios simulados com base no custo de oportunidade e expectativa inflacionária dos estoques; d) três formas de apuração do resultado.

Dessa forma, o modelo busca, inicialmente, confrontar as recuperações e dispêndios financeiros realizados por meio das atividades operacionais da empresa, obtendo-se, assim, o resultado operacional. Num segundo momento, propõe a formação do resultado, utilizando apenas fatores relacionados ao custo de oportunidade e expectativas inflacionárias aplicadas sobre o montante dos estoques e do ciclo financeiro, obtendo-se, então, o chamado resultado gerencial. Por fim, confrontam-se todas as recuperações e dispêndios e apura-se o resultado geral das operações financeiras.

Atualmente, as empresas procuram cada vez mais adicionar valor a seus clientes, ofertando-lhes atrativos, como a entrega de mercadorias feita através de frota própria. Neste trabalho apresenta-se uma forma de controle estatístico-econômico da frota conforme evidenciado na Figura 42.

Bestor:	MODELO DE CONTROLE ESTATÍSTICO-ECONÔMICO DA FROTA						ANO:	
Unidade:	JAN	FEV	MAR	ABR	[...]	DEZ	ACUM.	MÉDIA
CUSTO SET. EXPEDIÇÃO								
TOTAL DO FATURAMENTO(LOJAS)								
TOTAL EMBARCADO NO MÊS								
QUANTIDADE DE ENTREGAS								
QUANTIDADE DE VIAGENS								
ENTREGAS/DIA								
VIAGENS/DIA								
KILOMETRAGEM								
COMBUSTÍVEL								
DIAS ÚTEIS								
ATENDIMENTOS								
CUSTO P/ ENTREGA								
CUSTO P/ VIAGEM								
CUSTO P/ KM RODADO								
RELAÇÃO FAT./TT. EMBARCADO								
PERCENTUAL DE EFICIÊNCIA								
RELAÇÃO ATENDIMENTO/ENTREGAS								
MÉDIA POR ENTREGA								
MÉDIA POR VIAGEM								

Figura 42 – Modelo de controle estatístico-econômico mensal da frota

Esse modelo é sugerido para o controle do desempenho da frota nas operações de entregas de mercadorias vendidas. Esse modelo fornece informações estatísticas sobre o desempenho do setor de distribuição e logística e da frota de um modo geral. Entre as diversas análises que se pode obter através desse relatório, o custo de entrega das mercadorias e do

quilômetro rodado orientam os gestores a optar quanto à manutenção da frota por conta própria ou, alternativamente, terceirizar esses serviços.

Ainda na perspectiva do controle econômico, sugere-se a utilização de um modelo de demonstração do resultado do exercício gerencial, conforme mostra-se na Figura 43.

Biclor: Unidade:	MODELO DE DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS DO EXERCÍCIO GERENCIAL												ANO			
	JANEIRO			FEVEREIRO			[...]			DEZEMBRO			ACUMULADO			A. V.
	Orçado	Real	Var.	Orçado	Real	Var.	Orçado	Real	Var.	Orçado	Real	Var.	Orçado	Real	Var.	
RECEITA OPER. BRUTA																
(+) Receitas do Varejo																
(+) Receitas do Atacado																
(+) Receita de Prestação de Serviços																
(-) DESPESAS OP. VARIÁVEIS																
(=) RECEITA OPER. LÍQUIDA																
(-) Custo das Mercadorias Vendidas																
(-) Demais Custos Variáveis																
(=) MARGEM DE CONTRIBUIÇÃO																
(-) Custos e Despesas Fixos																
(=) RESULTADO OPERACIONAL																
(-) Resultado Financeiro																
(-) Resultados não Operacionais																
(=) RESULTADO ANTES PROVISÕES																
(-) Provisão para o Imposto de Renda																
(-) Provisão para a Contribuição Social																
(=) RESULTADO DO EXERCÍCIO																
(-) Custo do Capital Próprio																
(-) EVA - Economic Value Added																

Figura 43 – Modelo de demonstração do resultado do exercício gerencial

O modelo de demonstração do resultado gerencial do exercício sintetiza os vários resultados realizados, em cada área, departamento, filial, decorrentes das ações empreendidas pelos gestores. Esse modelo utiliza uma estrutura que permite identificar mês a mês as variações ocorridas em cada conta que a compõe, inclusive os resultados econômicos apurados segundo a metodologia do E.V.A. – *Economic Value Added*. Nessa perspectiva, analisa-se mensalmente se os retornos estão condizentes com as expectativas dos sócios.

Por meio desse conjunto de relatórios, espera-se obter o controle econômico da empresa, identificar e corrigir eventuais distorções em relação

aos planos econômicos, motivar a equipe de colaboradores na busca dos resultados planejados para suas áreas, de modo que a empresa possa cumprir sua missão.

4.4.2.2 Proposta de atuação da controladoria no controle financeiro

A Controladoria, no controle financeiro, deve oferecer o adequado suporte ao monitoramento das questões relacionadas ao fluxo financeiro e à liquidez da empresa, de forma a permitir que as decisões sejam tomadas a tempo de surtir algum efeito.

Nesse sentido, pertine à Controladoria auxiliar na obtenção e aplicação dos recursos monetários, em termos mais favoráveis, por meio de controles que favoreçam o alcance dos resultados previstos.

a) A controladoria no controle do fluxo financeiro

Inicialmente, propõe-se um instrumento de controle do fluxo de caixa a curto prazo, ou seja, que mensure dia-a-dia o resultado das atividades financeiras quanto às entradas e saídas de recursos monetários e suas implicações no capital de giro. Esse modelo oferece elementos básicos para as decisões financeiras, refletindo, em termos gerais, as políticas financeiras adotadas pela empresa. A Figura 44 apresenta a sugestão de um modelo de controle diário do fluxo financeiro.

Gestor:	MODELO DE CONTROLE DIÁRIO DO FLUXO FINANCEIRO						MÊS:		
Unidade:	1	2	3	(...)	30	ACUM.	Previsto	% Var.	Média
1. SALDO INICIAL									
2. RECEBIMENTOS									
Duplicatas em Bancos									
Duplicatas em Carteira									
Vendas à Vista									
Cheques Pré-Datados									
Rendimentos Aplicações									
Juros Ativos									
Fretes									
Descontos Obtidos									
Venda Imobilizado									
Prestação de Serviços									
(-) Devoluções à Vista									
3. PAGAMENTOS									
Investimentos									
Pró-Labore									
Salários e Encargos									
Serviços de Terceiros									
Fornecedores									
Governo									
Financeiras									
Custos/Despesas Operac.									
Marketing									
(2-3) RESULTADO DO DIA									
(1-2-3) SALDO LÍQUIDO									
Captações/Amortizações									
Inadimplência									
Contas a Receber									
Contas a Pagar									

Figura 44 – Modelo de controle diário do fluxo financeiro

O modelo sugerido permite ao gestor financeiro monitorar diariamente o equilíbrio ou o desequilíbrio entre as entradas e saídas de recursos monetários, possibilitando a adoção antecipada de medidas que visem assegurar a disponibilidade de fundos para atendimento dos compromissos da empresa, ou a aplicação dos recursos inativos. Portanto, esse modelo não objetiva somente o conhecimento da grandeza absoluta dos valores de entrada e saída de dinheiro, mas a compatibilidade entre essas entradas e saídas e a correspondência entre elas. A principal utilidade desse relatório como instrumento de controle reside no fato de que ele é confrontado diariamente com as projeções semanais de caixa (Figura 26), sendo que as eventuais

distorções são apuradas, corrigidas ou amenizadas em tempo hábil, a fim de dar provimento aos objetivos orçamentários.

Como o controle do dinheiro tem significativa importância, inclusive perante outros controles, sugere-se, nesse trabalho, a adoção de outro modelo, com periodicidade mensal, conforme demonstra-se na Figura 45.

Gestor:	MODELO DE CONTROLE MENSAL DO FLUXO FINANCEIRO												ANO:		
Unidade:	JANEIRO			FEVEREIRO			[...]			DEZEMBRO			ACUMULADO		
	Orçado	Real	Var.	Orçado	Real	Var.	Orçado	Real	Var.	Orçado	Real	Var.	Orçado	Real	Var.
1. SALDO INICIAL															
2. RECEBIMENTOS															
Duplicatas em Bancos															
Duplicatas em Carteira															
Vendas à Vista															
Cheques Pré-Datados															
Rendimentos Aplicações															
Juros Ativos															
Fretes															
Descostos Obtidos															
Venda Imobilizado															
Prestação de Serviços															
(+) Devoluções															
3. PAGAMENTOS															
Investimentos															
Pró-Labore															
Salários e Encargos															
Serviços de Terceiros															
Fornecedores															
Governo															
Financeiras															
Custos/Despesas Operac.															
Marketing															
(2-3) RESULTADO DO MÊS															
(1+2-3) SALDO LÍQUIDO															
Captações/Amortizações															
Inadimplência															
Saldo a Receber															
Saldo a Pagar															
Capital de Giro Líquido															

Figura 45 – Modelo de controle mensal do fluxo de financeiro

Essa configuração de fluxo financeiro auxilia no controle mensal dos valores das entradas e saídas, como também, dos resultados realizados, frente às estimativas do orçamento anual (Figura 25). Portanto, o modelo permite uma contínua e criteriosa revisão das suposições utilizadas na elaboração das estimativas orçamentárias, bem como na formação de uma base histórica ideal para as projeções de curto prazo.

b) A controladoria no controle das análises de demonstrativos, solvência e capital de giro

Integrada à análise do fluxo financeiro, recomenda-se a adoção do exame periódico e preventivo das finanças, por meio da análise dos demonstrativos financeiros. A Figura 46 apresenta um modelo de monitor de análise dos demonstrativos econômico-financeiros.

Índice	Fórmula	MODELO DE MONITOR DE ANÁLISE DOS DEMONSTRATIVOS ECONÔMICO-FINANCEIROS												ANL.	FINALIDADE		
		JAN	FEV	MAR	ABR	MAY	JUN	JUL	AGO	SET	OUT	NOV	DEZ			MÉDIA	
ÍNDICES DE ESTRUTURA DE CAPITAL																	
P.C.	ENDIVIDAMENTO															1	MEDIR O GRAU DE DEPENDÊNCIA DA EMPRESA EM RELAÇÃO A TERCEIROS.
P.L.																2	
P.C.	X CAP. TERCEIROS NO P.T.															3	MEDIR QUAL A PROPORÇÃO DA DÍVIDA JUNTO A TERCEIROS EM RELAÇÃO PASSIVO TOTAL.
P.T.																4	
C.T.	X CAP. TERCEIROS NO P.L.															5	QUANTO A EMPRESA TOMOU DE CAPITAL DE TERCEIROS EM CADA R\$100 DE CAP. PRÓPRIO.
P.L.																6	
A.P.	IMOB. DO PAT. LÍQUIDO															7	% DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO APLICADA NO ATIVO FIXO, SENDO A DIFERENÇA EM A.C.E.E.P.P.
P.L.																8	
ÍNDICES DE LIQUIDEZ																	
A.C. (I) Est.	LIQUIDEZ SECA															9	MEDIR A CAPACIDADE DE SALDAR DÍVIDAS DE CURTO PRAZO SEM DEPENDER DOS ESTOQUES.
P.C.																10	
A.C.	LIQUIDEZ CORRENTE															11	MEDIR A CAPACIDADE DE SALDAR DÍVIDAS DE CURTO PRAZO, UTILIZANDO OS ESTOQUES.
P.C.																12	
ÍNDICES DE RENTABILIDADE/LUCRATIVIDADE																	
Vendas	TURNOVER (CAP. OCIOSA)															13	% DE IDENTIFICAÇÃO DA CAPACIDADE OCIOSA DA EMPRESA.
Ativo																14	
L.B.	MARGEM BRUTA															15	% DO LUCRO BRUTO EM RELAÇÃO À RECEITA LÍQUIDA.
R.L.																16	
L.O.	MARGEM OPERACIONAL															17	% DO LUCRO OPERACIONAL EM RELAÇÃO À RECEITA LÍQUIDA.
R.L.																18	
L.L.	MARGEM OPERAC. LÍQUIDA															19	% DO LUCRO LÍQUIDO EM RELAÇÃO À RECEITA LÍQUIDA DEBITA.
R.L.																20	
L.L.	RETORNO SOBRE O ATIVO (ROA)															21	% DAS VENDAS TOTAIS EM RELAÇÃO AO ATIVO TOTAL.
ATIVO																22	
L.L.	RENTABILIDADE															23	% PELO QUAL O LUCRO LÍQUIDO REMUNEROU O CAPITAL PRÓPRIO.
P.L.																24	
ÍNDICES DE ROTATIVIDADE																	
C.M.V.	PRAZO MÉDIO DOS ESTOQUES															25	FORNECE A MÉDIA EM DIAS QUE A EMPRESA DEMORA PARA GIRAR SEUS ESTOQUES.
E.M.																26	
(D.R. (R))	PRAZO MÉDIO CLIENTES															27	FORNECER A MÉDIA EM DIAS QUE A EMPRESA RECEBE SUAS DUPLICAÇ.ES.
Rec.Liq.																28	
Fornec. (B)	PRAZO MÉDIO FORNECEDORES															29	MÉDIA EM DIAS QUE A EMPRESA PAGA SEUS FORNECEDORES.
Compras																30	
Vendas	ROTAÇÃO DO CAPITAL															31	% DAS VENDAS EM RELAÇÃO AO PATRIMÔNIO LÍQUIDO.
P.L.																32	

Figura 46 – Modelo de monitor de análise dos demonstrativos econômico-financeiros

Esse monitor utiliza o Balanço Patrimonial e a Demonstração do Resultado do Exercício como fontes para se extrair as informações que servem de base às análises econômico-financeiras. Permite, por meio da comparabilidade interna e externa dos índices, que se avalie o desempenho econômico-financeiro. Auxilia na identificação e prevenção das causas dos

desvios que eventualmente possam estar ocorrendo, para que se tomem providências corretivas em tempo hábil.

O modelo conta com quatro tipos de índices, cada um com o objetivo de detalhar um aspecto diferente da condição econômico-financeira da empresa: a) Índices de Estrutura de Capital; b) Índices de Liquidez; c) Índices de Rentabilidade e Lucratividade; d) Índices de Atividades. Dessa forma, esse modelo fornece referenciais que permitem aos gestores melhor qualificar suas ações no âmbito econômico-financeiro.

Todavia, como não há consenso na literatura quanto a quantidade ideal de índices a serem utilizados nas análises, sugere-se a adoção de um relatório específico que auxilie na avaliação da situação financeira da empresa sob os mais variados enfoques. Assim, recomenda-se a adoção do Fator de Insolvência de Kanitz, pela simplicidade de cálculo e pelo fato do mesmo conseguir expressar uma posição intermediária entre os vários índices.

A fim de intensificar as análises, o modelo acopla ao cálculo do Fator de Insolvência de Kanitz, uma representação gráfica do Termômetro de Kanitz, indicando ao analista qual a posição ocupada pela empresa segundo as escalas dessa técnica (solvente, penumbra ou insolvente). A Figura 47 delinea a forma de cálculo e apresentação do Fator de Insolvência e Termômetro de Kanitz.

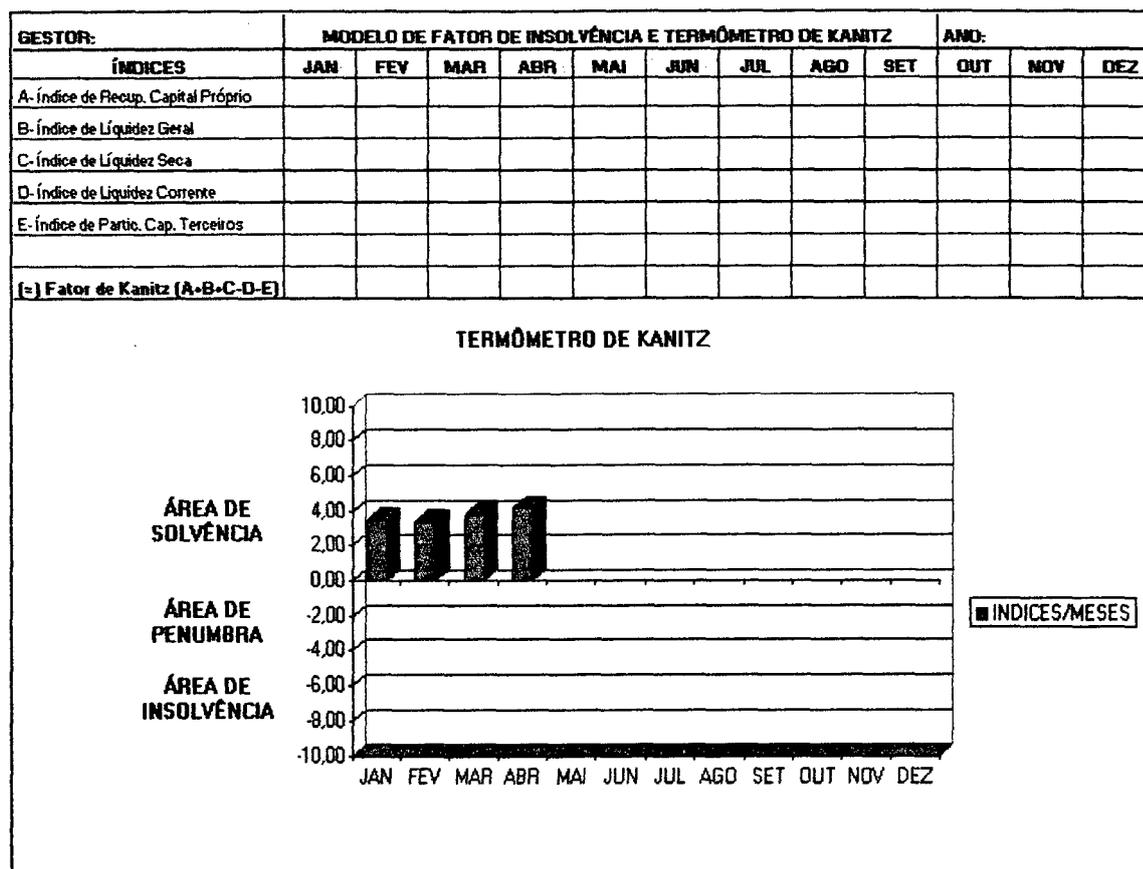


Figura 47 – Modelo para determinar o Fator de Insolvência e Termômetro de Kanitz

Como se observa, por meio desse modelo tem-se um referencial abrangente que permite identificar, de forma simples e rápida, qual a posição ostentada pela empresa quanto às questões de solvência. A representação gráfica do Termômetro de Kanitz oferece um eficiente meio de visualização da situação, com o enquadramento da empresa dentro das escalas propostas por essa técnica (área de solvência, área de penumbra e área de insolvência).

Para o controle do capital de giro, a presente proposta de Controladoria, sugere uma configuração que permita observar sua natureza e as constantes mutações dos elementos que o compõem em função das atividades operacionais geradas pela empresa. Nesse sentido, o equilíbrio do capital circulante líquido representa importante parâmetro de análise, que retrata como a empresa está gerindo os ativos e passivos circulantes.

As mutações dos recursos investidos no giro das operações decorrem basicamente dos prazos médios de renovação dos estoques, de cobrança de

duplicatas a receber e o pagamento das compras de mercadorias. Nessa perspectiva, o controle dos ciclos operacional e financeiro, bem como dos recursos monetários envolvidos na manutenção desses ciclos, torna-se importante na formação do resultado financeiro.

A apuração do Investimento Operacional em Giro – IOG, ou das Necessidades Líquidas de Capital de Giro, é outro importante recurso que pode ser utilizado no detalhamento das análises financeiras. A Figura 48 apresenta um modelo de controle do capital de giro.

Gestor:	MODELO DE ANÁLISE DINÂMICA DO CAPITAL DE GIRO												ANO:
Unidade:													
ATIVO	JAN	%	FEV	%	MAR	%	[...]	%	DEZ	%	Média	%	
ATIVO CIRCULANTE CÍCLICO													
(Duplicatas-Desconto Dupls.)													
Estoques													
Despesas Antecipadas													
Outras													
ATIVO FINANCEIRO													
Disponibilidades													
Aplicações Financeiras													
Outras													
REALIZÁVEL A LONGO PRAZO													
ATIVO PERMANENTE													
TOTAL DO ATIVO													
PASSIVO													
PASSIVO CIRCULANTE CÍCLICO													
Fornecedores													
Obrigações Fiscais													
Obrigações Trab. e Previd.													
Impostos e Taxas													
PASSIVO FINANCEIRO													
Duplicatas Descontadas													
Instituições Financeiras													
Outras													
Dividendos													
EXIGÍVEL A LONGO PRAZO													
PATRIMÔNIO LÍQUIDO													
TOTAL DO PASSIVO													
ANÁLISES:													
VENDAS (R\$)													
N.L.C.G. OU I.O.G. (R\$)													
T (ACF-PCF) (R\$)													
C.C.L. (PNC-ANC) (R\$)													
Ciclo Financeiro (Dias)													
Ciclo Operacional (Dias)													

Figura 48 – Modelo de controle do capital de giro

Esse modelo parte da reclassificação das contas do Ativo/Passivo Circulante. No Ativo/Passivo Circulante Cíclico agrupam-se as contas representativas das atividades operacionais da empresa. No Ativo/Passivo Circulante Financeiro agrupam-se as contas representativas das atividades financeiras. Do confronto entre o Ativo Circulante Cíclico com o Passivo Circulante Cíclico apura-se o Investimento Operacional em Giro, ou a

Necessidade Líquida de Capital de Giro, que, para fins de análise, representa como foram os negócios da empresa num determinado período em função dos prazos praticados (Estoques, Duplicatas, Fornecedores, Vendas).

Acompanham a análise do IOG, o volume das vendas, Tesouraria e do Capital Circulante Líquido – CCL, como forma de auxiliar na identificação das principais flutuações ocorridas no montante das principais contas relacionadas com as atividades operacionais e financeiras da empresa. Os ciclos operacional e financeiro são referenciais que auxiliam na análise da liquidez e do volume de recursos mantidos pela empresa no IOG e no CCL.

c) A controladoria no controle financeiro patrimonial

A fim de aprimorar o controle financeiro da empresa, é interessante elaborar mensalmente o Balanço Patrimonial Gerencial, segundo as normas vigentes e ajustadas às necessidades dos principais gestores, compreendendo todos os bens, direitos e obrigações da empresa. Essa peça contábil-gerencial é a base informativa que alimenta, principalmente, o modelo de monitor de análise dos demonstrativos econômico-financeiros (Figura 46), o modelo de determinação do Fator e Termômetro de Kanitz (Figura 47) e o modelo de controle do capital de giro (Figura 48), além de servir, por si só, como importante instrumento para outros tipos de análises financeiras. A Figura 49 apresenta um modelo de Balanço Patrimonial Gerencial.

Gestora/c Unidade:	MODELO DE BALANÇO PATRIMONIAL GERENCIAL												ANO:																							
	JANEIRO			FEBREIRO			MARÇO			ABRIL			MAIO			JUNHO			JULHO			AGOSTO			SETEMBRO			OUTUBRO			NOVEMBRO			DEZEMBRO		
	Orçado	Real	Var.	Orçado	Real	Var.	Orçado	Real	Var.	Orçado	Real	Var.	Orçado	Real	Var.	Orçado	Real	Var.	Orçado	Real	Var.	Orçado	Real	Var.	Orçado	Real	Var.	Orçado	Real	Var.	Orçado	Real	Var.			
ATIVO																																				
ATIVO CIRCULANTE																																				
DISPONÍVEL																																				
Caixa Geral																																				
Bancos conta Movimento																																				
CLIENTES																																				
Duplicatas a Receber																																				
(-) Duplicatas Descontadas																																				
OUTROS CRÉDITOS																																				
Cheques a Receber																																				
ESTOQUES																																				
Mercadorias para Revenda																																				
Materiais de Eletrificação																																				
Outros Estoques																																				
Deposito 1																																				
Deposito 2																																				
(-) Provisões																																				
DESPESAS DO EXERCÍCIO SEGUINTE																																				
Premios Seguros																																				
REALIZÁVEL A LONGO PRAZO																																				
Diversos																																				
ATIVO PERMANENTE																																				
INVESTIMENTOS																																				
IMOBILIZADO																																				
DIFERIDO																																				
PASSIVO																																				
PASSIVO CIRCULANTE																																				
Fornecedores																																				
FINANCIAMENTOS																																				
Financiamento de Capital de Giro																																				
TRABALHISTAS E PREVIDENCIÁRIAS																																				
Obrigações Trabalhistas e Previdenciárias																																				
TRIBUTÁRIAS																																				
Impostos e Taxas a Recolher																																				
OUTRAS OBRIGAÇÕES																																				
Contas a Pagar																																				
PROVISÕES																																				
Provisão para Impostos e Encargos																																				
EXIGÍVEL A LONGO PRAZO																																				
Provisão para Depósitos Judiciais																																				
RESULTADOS DE EXERC. FUTUROS																																				
(-) Receitas Operacionais																																				
(+) Custos Identificados																																				
PATRIMÔNIO LÍQUIDO																																				
Capital Social																																				
Reservas																																				
Lucros Acumulados																																				

Figura 49 – Modelo de balanço patrimonial gerencial

O modelo apresentado sugere que o Balanço Patrimonial Gerencial seja elaborado mensalmente, a fim de evidenciar, a curto prazo, possíveis distorções que possam comprometer o alcance dos objetivos orçamentários. Nesse sentido, sugere que a comparação entre os valores orçados e realizados sejam apurados na mesma periodicidade, para que se discutam as eventuais ações corretivas que essas análises venham a identificar, de forma a se obter o máximo proveito da análise desse demonstrativo.

4.4.2.3 Proposta de atuação da controladoria no controle social

A Controladoria no controle social propõe, neste trabalho, a elaboração da Demonstração do Valor Adicionado, a fim de evidenciar o quanto de riqueza

a empresa está adicionando aos insumos que adquire e de que forma essa riqueza está sendo distribuída. A Figura 50 apresenta um modelo de Demonstração do Valor Adicionado.

MODELO DE DEMONSTRAÇÃO DO VALOR ADICIONADO					
	A H	ANO 2	A V	ANO 1	A V
1. RECEITAS					
1.1- Venda de Mercadorias					
1.2- Serviços de Eletrificação					
1.3- Fretes					
1.4- Receitas não Operacionais					
1.5- Provisão p/ Dev. Duvidosos					
TOTAL GERADO					
2. INSUMOS ADQUIRIDOS DE TERCEIROS					
2.1- (-) C.M.V. e Serviços Prestados					
2.2- (-) Serviços de Terceiros					
2.3- (-) Suprimentos, Materiais, Outros ...					
3. (-) VALOR ADICIONADO BRUTO (1-2)					
4. RETENÇÕES					
4.1- (-) Depreciações					
5. (-) VALOR ADICIONADO LÍQUIDO (3-4)					
6. V. A RECEBIDO EM TRANSFERÊNCIA					
6.1- Receitas Financeiras					
6.2- Resultado da Equivalência Patrimonial					
7. VALOR ADICIONADO (5-6)					
DISTRIBUIÇÃO DO VALOR ADICIONADO:					
. Mão-de-Obra (Pessoal e Encargos)					
. Capital (Juros e Dividendos aos Sócios)					
. Estado (Impostos/Taxas/Contribuições)					
. Capital de Terceiros (Juros e aluguéis)					
8. TOTAL DISTRIBUÍDO					
ANÁLISES:	Símbolo				
Taxa de Contribuição do Patrimônio Líquido	VA/PL				
Taxa de Geração de Riqueza	VA/ATIVO				
Taxa de Retenção da Riqueza	LL/VA				
Valor Adicionado (Per Capita)	VA/FUNC.				
INVESTIMENTOS:					
1. Número de Funcionários					
2. Formação e Treinamento					
3. Doações e Contribuições (Entidades)					

Figura 50 – Modelo de demonstração do valor adicionado

Esse modelo elaborado segundo conceitos emanados da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo (FEA/USP), divulgado por Santos e Parmezano (1999, p.5), calcula o valor adicionado pela diferença entre as vendas brutas e o total dos insumos adquiridos de terceiros (CMV e outros materiais e serviços produzidos por outras empresas). Demonstra, na seqüência, como foi distribuído o valor adicionado gerado, evidenciando os valores destinados à mão-de-obra (salários e encargos), capital (juros e dividendos aos sócios), governo (todos os

impostos, inclusive encargos sociais), capital de terceiros (juros e aluguéis). Por fim, apresenta alguns relacionamentos do valor adicionado com o Patrimônio Líquido, o Ativo, o Lucro, além do valor adicionado *per capita*.

Essa demonstração procura suprir uma lacuna deixada pela Demonstração do Resultado do Exercício, pois enquanto esta verifica, no final, qual parte da riqueza criada é da empresa na forma de lucro líquido; a Demonstração do Valor Adicionado demonstra o total de riqueza gerada pela empresa e a sua respectiva distribuição.

4.4.2.4 Proposta de atuação da controladoria no controle global

A Controladoria, no controle global, propõe que seja oferecido aos gestores um instrumento que sintetize de forma abrangente as principais informações econômico-financeiras internas e externas da empresa, de forma a obter praticidade, agilidade e comodidade no manuseio e utilização dessas informações para fins decisórios.

O Painel de Informações Gerenciais – PIG, sugerido nesse trabalho, delinea um modelo de configuração aplicável a empresa objeto de estudo, conforme mostra-se na Figura 51.

Observa-se que o modelo de Painel de Informações Gerenciais – PIG reúne num só documento, as principais informações econômico-financeiras da empresa. Dessa forma, os gestores podem ter em mãos, de forma rápida e prática, as mais variadas informações sobre o desempenho de departamentos, atividades, contas, filiais. Além disso, esse instrumento auxilia os gestores a corrigir, em tempo hábil, os eventuais desvios que estejam impedindo a empresa atingir, de forma eficaz, os resultados previstos. Enfim, pode ser visto como uma espécie de mapa de navegação dos negócios empresariais.

Portanto, observa-se que a Controladoria inserida como uma unidade administrativa empenhada na arquitetura, implementação e manutenção do sistema de informações com ênfase no resultado econômico, mediante a utilização da *business intelligence*, contribui para o aperfeiçoamento do processo de gestão da empresa objeto de estudo. Disso resultam instrumentos informacionais que propiciam a descentralização de atividades, delegação de autoridade, enfim, a participação direta de todos os gestores na busca da eficácia como premissa básica à continuidade da empresa.

4.5 O PAPEL DA CONTROLADORIA NO APOIO À MELHORIA DA PERFORMANCE DOS GESTORES

Têm-se como aceito que a Controladoria poderá exercer também um papel relevante no processo de gestão da empresa comercial familiar. Este papel se justifica na medida que um adequado conhecimento dessa realidade empresarial, aliado ao conhecimento de metodologias de gestão, cria algumas das condições favoráveis a um eficaz posicionamento da Controladoria no contexto organizacional.

Dessa forma, propõe-se que a Controladoria no apoio ao fortalecimento do processo de gestão da empresa comercial familiar atue como suporte em todas as etapas desse processo. Na fase de planejamento recomenda-se que:

- a) auxilie na definição do cenário atual, identificando as ameaças e oportunidades, bem como os pontos fortes e fracos da organização, e a partir dessas premissas, aponte os principais fatores restritivos. Em conjunto com os gestores, atue na definição do melhor conjunto

de diretrizes estratégicas a ser viabilizado para que a empresa comercial familiar cumpra sua missão;

- b) oriente o desdobramento dos planos estratégicos de longo prazo em planos operacionais quantificados de curto prazo, criando instrumentos que os tornem capazes de serem compreendidos e executados no nível operacional;
- c) proponha estruturas metodológicas que favoreçam a implementação e desenvolvimento do planejamento empresarial;
- d) estruture o sistema orçamentário e de padrões em função do planejado, de forma que sua composição contemple toda a empresa, filiais, áreas de responsabilidade etc.; e
- e) contribua no estabelecimento e disseminação da missão empresarial, e constitua sua própria missão em consonância com esta.

Além disso, nas questões eventuais, a Controladoria como gestora do sistema de informações econômico-financeiras, deve assessorar os gestores disponibilizando planos alternativos que permitam manter a empresa rumo ao cumprimento da missão para a qual se destinou.

No que diz respeito à etapa de execução recomenda-se que a Controladoria atue no sentido de garantir que as ações dos gestores sejam empreendidas de acordo com os planos preestabelecidos, apoiando e integrando os gestores na busca dos resultados previstos para suas áreas de responsabilidade.

Quanto à etapa do controle empresarial recomenda-se:

- a) projetar, estruturar e manter sistemas de informações condizentes com o tamanho da empresa, sua estrutura organizacional e o nível de cultura corporativa existente; e
- b) avaliar os diversos desempenhos, seja da empresa como um todo, filial, departamentos, grupo de produtos, áreas de responsabilidade, propondo aos gestores ações que se traduzam na melhoria dos resultados e estimulem a motivação e a qualidade continuamente.

Vale ressaltar que, ao se decidir pela implementação de um modelo padronizado de gestão, a administração da empresa deverá considerar os

benefícios que terá a partir da implementação, assim como o impacto que as mudanças causarão no ambiente. Esses aspectos estão relacionados à cultura corporativa, grau de dificuldade durante o período de implementação, a relação custo-benefício envolvida, os aspectos que não serão contemplados, e também quais facilidades e praticidades que podem não estar disponíveis após a implementação do modelo.

Portanto, acredita-se que a Controladoria, como unidade administrativa do sistema corporativo empresarial, pode figurar no papel de gestora dessa tecnologia de gestão, dentro do contexto da empresa comercial familiar, contribuindo com informações que propiciem um estilo participativo e sinérgico de gestão. A Figura 52 ilustra o papel sugerido da Controladoria no contexto de uma empresa comercial familiar.

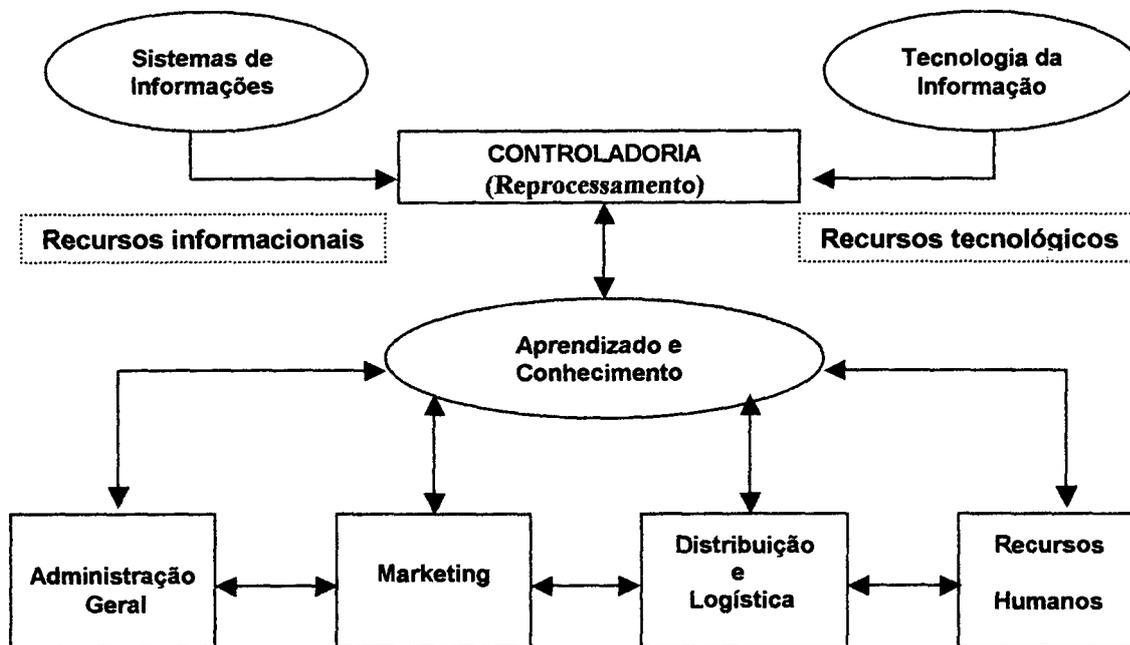


Figura 52 – Papel da controladoria na gestão da empresa comercial familiar

A Controladoria, como unidade administrativa, absorve as informações operacionais oriundas dos sistemas de informações (principalmente da contabilidade), reprocessa essas informações, utilizando plataformas tecnológicas disponibilizadas pela Tecnologia da Informação, dando-lhes uma nova arquitetura e direcionamento para o apoio ao processo decisório. Ao

promover essa confluência, a Controladoria, por meio da disseminação das informações, promove a compatibilização da cultura empresarial, integrando os gestores das diversas áreas e níveis hierárquicos numa grande rede interna de aprendizado e conhecimento.

Assim, se informação e conhecimento são os recursos que melhor qualificam as decisões dos gestores e, conseqüentemente, auxiliam a empresa a cumprir sua missão, cabe à Controladoria alinhar sua própria missão no sentido de estimular ações que oportunizem aprendizado e conhecimento dentro do ambiente organizacional.

5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Neste capítulo delinham-se as conclusões e recomendações face aos objetivos preestabelecidos. Inicialmente, apresentam-se as conclusões sobre a operacionalização do modelo de Controladoria proposto para dar suporte ao processo de gestão de uma empresa comercial familiar. Na seqüência, contemplam-se algumas recomendações para futuras pesquisas sobre o tema.

5.1 CONCLUSÕES

Este trabalho procurou evidenciar uma forma de se configurar o papel da Controladoria no apoio ao processo de gestão de uma empresa comercial familiar de porte médio, como uma unidade administrativa definida na estrutura organizacional, com o propósito de oferecer o devido suporte à consecução dos objetivos institucionais.

As pequenas e médias empresas comerciais, administradas em sua maioria por famílias, contribuem significativamente em termos sócio-econômicos, gerando boa parte dos empregos e rendas que auxiliam na equalização das disparidades sociais e no desenvolvimento econômico de regiões e do país onde se inserem.

Porém, à medida que se desenvolvem, essas empresas comerciais familiares passam por estágios que as obrigam a promover mudanças no sentido de quebrar determinados paradigmas quanto à forma de gerir e controlar seus negócios. A transposição de cada etapa nesse processo evolutivo necessita da adequada orientação no desenvolvimento equilibrado do processo de gestão com ênfase em conceitos econômicos, frente a modelos de gestão caracterizados por crenças e valores restritos a valores pessoais subjetivos e abstratos.

Nesse propósito, acredita-se que a Controladoria possa propiciar uma posição intermediária na discrepância evidente entre a administração empírica e a administração científica observada na gestão dessas empresas. Para isso, orienta que a eficácia, abrangendo a produtividade, a eficiência, a adaptabilidade, geração de valor aos acionistas, clientes e colaboradores,

consiste, por conseguinte, na premissa básica que deve nortear as ações dos diversos gestores.

Nesse estudo, propõe-se que a empresa comercial familiar para ser eficaz necessita implementar um processo de gestão, compreendendo as etapas de planejamento, execução e controle, a fim de propiciar instrumentos informacionais adequados, que subsidiem a otimização dos resultados desejados pelos seus principais acionistas. Essa tarefa, bem como a adaptação dos gestores na reformulação de seus hábitos decisórios, entende-se, deve ser atribuição da Controladoria.

Para dinamizar e formalizar esse processo, a Controladoria necessita projetar, implementar e manter sistemas de informações que disponibilizem informações úteis e consistentes ao planejamento e controle das atividades, de modo a oferecer aos gestores, de todos os níveis e áreas, condições satisfatórias para monitorarem e avaliarem suas performances e, conseqüentemente, alcançarem os objetivos e metas propostos para suas áreas de responsabilidade.

O objetivo geral desse estudo é oferecer uma contribuição positiva de metodologia de gestão aplicável às empresas comerciais familiares. Nesse enfoque, configurou-se um modelo de Controladoria (capítulo 4) capaz de oferecer alternativas viáveis à qualificação do processo de gestão observado em uma empresa comercial familiar. Dessa forma, espera-se influenciar mudanças comportamentais no sentido da reformulação equilibrada do modelo decisório intuitivo e abstrato, para o formal e científico.

O modelo de configuração de Controladoria proposto para dar provimento ao objetivo geral desse estudo apoiou-se na metodologia apregoada por Nakagawa e na aplicação de técnicas da atividade industrial para a atividade comercial. Constitui-se num conjunto organizado e estruturado de informações em níveis estratégico, econômico-financeiro e social, tendo como suporte uma plataforma tecnológica de *business intelligence* (planilhas eletrônicas). Disso resulta um conjunto formalizado de relatórios destinados a analisar resultados, desempenhos relacionados a uma divisão, área, filial ou da empresa como um todo, demonstrados no decorrer do tópico 4.4.

A partir de sua operacionalização, verificou-se ser possível oferecer um instrumento de planejamento e controle dos eventos que decorrem das ações dos gestores em todos os níveis, propiciando-lhes recursos informacionais que amenizem as incertezas nas tomadas de decisões. Adicionalmente, observou-se que o mesmo pode ser adaptável e aplicável ao modelo de gestão então vigente. O fato da empresa estar no término da implementação de um sistema integrado de gestão – ERP, comprova essa assertiva, ao possibilitar maior facilidade na obtenção das informações operacionais já integradas e estruturadas dentro de seus diversos módulos.

Nesse propósito, acredita-se que a Controladoria deve recorrer aos benefícios disponibilizados pela Tecnologia da Informação, a fim de prover sistemas capazes de oferecer soluções aderentes a distintos modelos de negócios, empresários e gerentes, para que tomem suas decisões rapidamente, antecipando-se à concorrência.

No entanto, outro desafio para quem se utiliza das oportunidades oferecidas pela tecnologia é encontrar um conjunto de soluções que melhor se adequem às necessidades específicas de cada organização. Neste trabalho, propõe-se que a Controladoria utilize uma ferramenta de *business intelligence* (planilha eletrônica) em função da praticidade, facilidade de uso e a rapidez proporcionada no manuseio e simulação de informações.

Quanto aos objetivos específicos, pesquisou-se a forma de gestão e as necessidades informacionais dos gestores na empresa objeto de estudo. Neste sentido, delineou-se os aspectos gerais da organização (tópico 4.1), abordando suas características principais (tópico 4.2.2), detalhando-se tópicos relacionados à estrutura organizacional, mapeamento dos processos organizacionais e das atividades, identificação dos principais eventos, sistema de informações, sistema de custos e identificação dos relatórios existentes, de modo a se obter a projeção do modelo de Controladoria viável dentro dessas circunstâncias.

Esse levantamento contou com a realização de entrevistas não estruturadas junto aos diversos gestores. O fato do autor exercer suas

atividades profissionais na empresa, contribuiu significativamente para a consecução deste e dos demais objetivos propostos.

Outro fator observado que merece destaque, diz respeito à estrutura de *hardware*, *software* e *peopleware* do qual dispõe a organização. Além disso, releva-se o nível de conscientização da necessidade de mudanças organizacionais manifestado por seus principais gestores, fatores decisivos no processo de mudança proposto.

É fato que diante de controles formalizados sempre se depara com alguma inflexibilidade por parte de alguns usuários. Porém, à medida que a corporação compreender não se tratar de um modelo de Controladoria voltado especificamente ao apontamento de deficiências, mas sim de apoio na absorção de novos conhecimentos e técnicas de qualificação e apoio à gestão de suas áreas, acredita-se obter maior envolvimento das pessoas na operacionalização do modelo.

A partir dessa concepção, entende-se aceitável que, na sociedade do conhecimento, o capital humano seja um recurso proeminente. Assim, a cultura corporativa assume preponderância nesse processo de reformulação da gestão da empresa comercial familiar, pois, condiciona não apenas a capacidade de absorção de uma nova forma de gerir, mas também a simples pretensão a empregos e salários razoáveis por parte dos funcionários. Essa tarefa a Controladoria deve se encarregar de propiciar e manter, já que para ser eficaz, depende também dos resultados obtidos nesse intento.

Quanto à forma da Controladoria contribuir e participar no apoio à melhoria da performance dos gestores, concluiu-se que ao disseminar recursos informacionais que influenciem mudanças comportamentais e estruturais nas organizações, no sentido da otimização do resultado econômico global, conciliando os diversos interesses, anseios e necessidades, participa como coordenadora do processo de gestão empresarial com ênfase na eficácia. Assim, a missão da Controladoria pode ser vista como o ato de tornar a empresa viável a todos que direta ou indiretamente dela participam.

Sendo assim, este trabalho procurou contribuir no sentido de oferecer um modelo alternativo de tecnologia de gestão às empresas comerciais

familiares de porte médio, a fim de que esse segmento possa estruturar sua gestão adequadamente e, dessa forma, consigam sobreviver diante das sucessivas mudanças ambientais. No que pertine à Engenharia de Produção, este trabalho contribui oferecendo uma alternativa viável de metodologia de gestão com aplicação específica.

5.2 RECOMENDAÇÕES

Verificando-se a proposta de modelo de configuração de Controladoria para a empresa comercial familiar estudada, pode-se inferir que o mesmo corresponde às expectativas e carências informacionais levantadas junto aos gestores. Por tratar-se de empresa em constante desenvolvimento estrutural e organizacional, a utilização do modelo proposto assegura condições satisfatórias do exercício do controle de sua performance.

No entanto, quanto a alguns aspectos limitadores do estudo apontados, sugere-se como recomendações para trabalhos futuros sobre o tema:

- aprofundar-se na ampliação da abrangência do modelo, contemplando informações desde o nível operacional até o estratégico;
- operacionalização do modelo em outras empresas do setor comercial, bem como em outras empresas que apresentem similaridades organizacionais capazes de tornar possível ao modelo, atendê-las com o mesmo grau de aderência;
- desenvolvimento do modelo em outras plataformas disponibilizadas pela Tecnologia da Informação, que futuramente possibilitem um maior grau de flexibilidade, integração e rapidez no trato das informações;
- integração do modelo proposto ao uso de modernas metodologias de gestão, como o *Balanced Scorecard*, *Activity Based Costing*, *Customer Relationship Management*;
- incorporar ao modelo de Controladoria, indicadores oriundos da gestão do conhecimento, como forma de enriquecer sua amplitude social.

REFERÊNCIAS

ACKOFF, Russel L. **Planejamento empresarial**. Rio de Janeiro: Editora S/A, 1979.

ALMEIDA, Lauro Brito de; PARISI, Cláudio; e PEREIRA, Carlos Alberto. **Controladoria**. In: Catelli, Armando (coordenador). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica - GECON**. São Paulo: Atlas, 1999.

ANAMACO – Associação Nacional dos Comerciantes de Material de Construção. **Perfil da entidade**. Jul./2000. Disponível em: <http://www.anamaco.com.br>> Acesso em 08/06/2001.

ANAMACO – Associação Nacional dos Comerciantes de Material de Construção. **10ª. Pesquisa anual anamaco**. Ago./2000. Disponível em: <http://www.anamaco.com.br>> Acesso em 10/05/2001.

ANSOFF, Igor H. **A nova estratégia empresarial**. São Paulo: Atlas, 1990.

ANTHONY, Robert N. **Contabilidade gerencial**. 6 tiragem. São Paulo: Atlas, 1979.

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

BEUREN, Ilse Maria. O papel da controladoria no processo de gestão. In: SCHIMIDT, Paulo (organizador). **Controladoria: agregando valor para a empresa**. Porto Alegre: Bookman, 2002.

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

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

BRASIL, Lei nº 6.404, de 15/12/1976. Lei das Sociedades por Ações.

_____. Lei nº 9.718, de 27/11/1998. Lei que determina as Faixas de Enquadramento para os Lucros Real e Presumido.

_____. Lei nº 9.841, de 05/10/1999. Lei do Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte.

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

CASAROTTO FILHO, Nelson e KOPITCKE, Bruno H. **Análise de investimentos**. 8 ed. São Paulo: Atlas, 1998.

CHIAVENATO, Idalberto. **Administração: teoria, processo e prática**. 2 ed. São Paulo: Makron Books, 1994.

CVM: Comissão de Valores Mobiliários. Disponível em: <http://www.cvm.gov.br>.> Acesso em 30/11/2001.

DAVENPORT, Thomas H. **Ecologia da informação: porque só a tecnologia não basta para o sucesso**. São Paulo: Futura, 1998.

DRUCKER, Peter F. **Introdução à administração**. São Paulo: Pioneira, 1998.

_____ **Administrando para obter resultados**. São Paulo: Pioneira, 1998.

_____ Oportunidades nos países emergentes. **HSM Management**, São Paulo, v.5, n. 30, p.26-27, jan./fev. 2002.

EHLERS, Magda Geyer. **A empresa familiar diante dos novos desafios**. 13ª Convenção Estadual dos Contabilistas do Paraná. Foz do Iguaçu, 2001.

_____ **empresa familiar**. Mar./1999. Disponível em <http://www.geyerehlers.com.br>> Acesso em 21/10/2001.

FEINBERG, Donald. **Na linha do horizonte**. 2000. Disponível em: <http://www.computerworld.com.br/guideline/biweb/biweb04.htm>> Acesso em 21/02/2002.

FERNANDEZ, José Dominguez. Estudo de um modelo integrado de informações econômico-financeiras e sua integração com o processo decisório. **Dissertação (Mestrado)**. São Paulo, FEA-USP, 1989.

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

FREZATTI, Fábio. **Gestão do fluxo de caixa diário**. São Paulo: Atlas, 1997.

GIBSON, James L.; IVANCEVICH, John M. e DONNELLY, James H. **Organizações: comportamento, estrutura e processos**. São Paulo: Atlas, 1988.

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

GITMAN, Lawrence J. **Princípios de administração financeira**. 7 ed. São Paulo: Harbra, 1997.

GOMES, Joslr Simeone e SALAS, Joan M. Amat. **Controle de gestão: uma abordagem contextual e organizacional**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1997.

GUERREIRO, Reinaldo. **A meta da empresa: seu alcance sem mistérios**. São Paulo: Atlas, 1996.

HORNGREN, Charles T. **Contabilidade de custos: um enfoque administrativo**. São Paulo, Atlas, 1989.

_____. **Introdução à contabilidade gerenciai**. 5 ed. Rio de Janeiro: Prentice-Hall, 1985.

HORNGREN, Charles T.; FOSTER, George; DATAR, Srikant. **Contabilidade de custos**. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

IPEA - Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. 2000. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br>> Acesso em 21/10/2000.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Análise de balanços**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 1995.

_____. **É a contabilidade “estratégica” ou é o contador que deve assumir uma postura estratégica? IOB – informações Objetivas – Temática Contábil e Balanços**, Bol. 29/01, p. 1-4, Jul. 2001.

JOHNSON, H. Thomas e KAPLAN, Robert. **Contabilidade gerencial: a restauração da relevância da contabilidade nas empresas**. Rio de Janeiro: Campus, 1993.

KAPLAN, Robert S. e NORTON, David P. **A estratégia em ação: balanced scorecard**. 8 ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

KANITZ, Stephen Charles. **Controladoria: teoria e estudo de casos**. São Paulo: Pioneira, 1976.

KOONTZ, Harold; O'DONNELL, Cyril; WEIHRICH, Heinz. **Administração: organização, planejamento e controle**. 14 ed. São Paulo: Pioneira, 1987.

KOTLER, Philip. **Administração de marketing**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LANZANA, Antonio e CONSTANZI, Rogério. **As empresas familiares brasileiras diante do atual panorama econômico mundial**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENEZES, Paulo Lucena de; e BERNHOEFT, Renato. **Empresas familiares brasileiras: perfil e perspectivas**. São Paulo: Negócio Editora, 1999.

LEONE, George S. G. **Custos: planejamento, implantação e controle**. São Paulo, Atlas, 2000.

LODI, João Bosco. **A empresa familiar**. 5 ed. São Paulo: Pioneira, 1998.

MANZONI JÚNIOR, Ralphe. A inteligência é a alma do negócio. **Revista Exame**. São Paulo, mar./1999. Disponível em: <http://www.computerworld.com.>> Acesso em: 28/03/2000.

MARCONI, Marina de Andrade e LAKATOS, Eva Maria. **Metodologia científica**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2000.

_____ **Metodologia do trabalho científico**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2001.

MARION, José Carlos. **Contabilidade empresarial**. São Paulo: Atlas, 1990.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2000.

_____ **Conceitos de custos aplicados a uma empresa comercial. IOB – Informações Objetivas – Temática Contábil e Balanços**, Boi. 10-11/00, p. 1-8, mar. 2000.

MATTAR, Fauze N. **Pesquisa de marketing**. São Paulo: Atlas, 2001.

MATARAZZO, Dante C. **Análise financeira de balanços: abordagem básica e gerencial**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1995.

MAXIMILIANO, Antonio Cesar Amaru. **Teoria geral da administração**. São Paulo: Atlas, 1997.

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

MINTZBERG, Henry e QUINN, James Brian. **O processo da estratégia**. 3 ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

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

NORTON, David. Medir a criação de valor, uma tarefa possível. **HSM Management**, São Paulo, v.4, n. 24, p.88-94, jan./fev. 2001.

OHMAE, Kenichi. Continente invisível, ano 16 depois de gates. **HSM Management**, São Paulo, v. 5, n.25, p.84-96, mar./abr. 2001.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. **Empresa familiar: como fortalecer o empreendimento e otimizar o processo sucessório**. São Paulo: Atlas, 1999.

_____ **Estratégia empresarial: uma abordagem empreendedora**. São Paulo: Atlas, 1988.

_____ **Sistemas de informações gerenciais: estratégicas, táticas, operacionais**. São Paulo: Atlas, 1992.

OLIVEIRA, Silvio Luiz de. **Tratado de metodologia científica**. São Paulo: Pioneira, 1999.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Sistemas de informações contábeis: fundamentos e análise**. São Paulo: Atlas, 1998.

PARISI, Cláudio. Ensaio sobre o comportamento organizacional. In: Catelli, Armando (coordenador). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica -GECON**. São Paulo: Atlas, 1999.

PARISI, Cláudio e NOBRE, Waldir de Jesus. Eventos, gestão e modelos de decisão. In: Catelli, Armando (coordenador). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica - GECON**. São Paulo: Atlas, 1999.

PELEIAS, Ivam Ricardo. Falando sobre controle interno. **IOB – Informações Objetivas –Temática Contábil e Balanços**, Bol. 09/99, mar. 1999.

PEREIRA, Carlos Alberto. Ambiente, empresa, gestão e eficácia. In: Catelli, Armando (coordenador). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica -GECON**. São Paulo: Atlas, 1999.

PEREZ JUNIOR, José Hernandez; PESTANA, Armando Oliveira; e FRANCO, Sergio Paulo Cintra. **Controladoria de gestão: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 1995.

PORTER, Michael E. **Estratégia competitiva: técnicas para análise de indústrias e da concorrência**. 7 ed. Rio de Janeiro: Campus, 1986.

ROBBINS, Stephen P. **Administração: mudanças e perspectivas**. São Paulo: Saraiva, 2000.

RODIL, Vilas. A contabilidade como ferramenta de controle interno nas pequenas e médias empresas. In: CRC-SP. **Controle interno nas empresas – 10**. São Paulo: Atlas, 1998.

ROSS, Stephen A.; WESTERFIELD, Randolf W.; e JORDAN, Bradford D. **Princípios de administração financeira**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2000.

SÁ, Antonio Lopes de. Fundamentos racionais de uma contabilidade para a gestão. **IOB – Informações Objetivas – Temática Contábil e Balanços**, Bol. 39/99, set. 1999.

SANTOS, Arioaldo dos e PARMEZZANO, Cláudia M. Valor adicionado negativo – É possível?. **IOB – Informações Objetivas – Temática Contábil e Balanços**, Bol. 49/99, p. 1-7, dez. 1999.

SEBRAE – Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. 2002. Disponível em: <http://ora-emar.pr.sebrae.net/pls/dad001>> Acesso em: 18/02/2002.

SHANK, John K. e GOVINDARAJAN, Vijay. **Gestão estratégica de custos: a nova ferramenta para a vantagem competitiva**. Rio de Janeiro: Campus, 1995.

SIDOU, J. M. Othon. **Dicionário jurídico**. Academia Brasileira de Letras Jurídicas. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1990.

SILVA, Antonio Pereira da. **Análise financeira das empresas**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1995.

SILVA FILHO, José Jorge S. O cliente em primeiro lugar. **Revista Exame**. Mar./1999. Disponível em: <http://www.computerworld.com>.> Acesso em: 28/03/2000.

STEWART, G. Bennett, III. **The quest for value**. New York: Harper Business, 1991.

TAPSCOTT, Don. O que esperar do mundo digital. **HSM Management**, São Paulo, v. 2, n.12, p. 132-136, jan./fev. 1999.

THIESEN, João Arno de Oliveira. A demonstração do fluxo de caixa nas organizações e sua importância como instrumento da tomada de decisão. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul**. Porto Alegre, n. 100, p.13-15, mai./2000.

TOFLER, Alvin. A nova economia. **HSM Management**, São Paulo, v. 2, n.12, p. 6-12, jan./fev. 1999.

TUNG, Nguyen H. **Controladoria financeira das empresas: uma abordagem prática**. 6 ed. São Paulo: Edições Universidade Empresa, 1980.

ZDANOWICZ, José Eduardo. **Fluxo de caixa**. 7 ed. Porto Alegre: Sagra Luzzatto, 1998.