

CONTROLADORIA

para Micro e Pequena Empresa

PROFESSOR: Marcos Antonio Barbosa de Lima
marcosb98@uol.com.br

**O temor do SENHOR é o princípio do conhecimento;
os loucos desprezam a sabedoria e a instrução.
Provérbios 1:7**

ÍNDICE POR ASSUNTO	PÁG.
PEQUENOS NEGÓCIOS – BR	3
1 Classificação de micro e pequena empresa no mundo	3
2 Classificação brasileira de micro e pequena empresa	4
3 Características das MPE brasileiras	4
4 Mortalidade das MPE brasileiras	6
A CONTROLADORIA	7
1 Origem da Controladoria	7
2 Definição de Controladoria	9
2.1 Controladoria como unidade administrativa	10
2.2 Controladoria como ramo do conhecimento	11
3 Objeto de estudo da Controladoria	12
4 Missão da Controladoria	12
5 Funções da Controladoria	13
6 O profissional da Controladoria	15
6.1 O papel do <i>controller</i>	15
6.2 O perfil do <i>controller</i>	16
7 Controladoria Estratégica	18
8 Instrumentos da Controladoria	19
GESTÃO	21
1 Modelo de Gestão	21
2 Processo de Gestão	23
2.1 Planejamento	24
2.2 Planejamento Estratégico	26
2.2.1 Missão da empresa	27
2.2.2 Valores da empresa	29
2.2.3 Visão da empresa	30
2.2.4 Matriz SWOT: modelo de análise ambiental	33
2.2.5 Estabelecimento de diretrizes e objetivos estratégicos	34
2.2.6 Determinação de Estratégias	35
2.2.7 Avaliação das Estratégias	35
3 <i>Balanced Scorecard</i> - BSC	38
ESTRUTURAÇÃO E IMPLANTAÇÃO SIMPLIFICADA DE UMA ÁREA DE CONTROLADORIA	45
REFERÊNCIAS	54

PEQUENOS NEGÓCIOS - BR

"Comece de onde você está. Use o que você tiver. Faça o que você puder"
Arthur Ashe, tenista

1 Classificação de micro e pequena empresa no mundo

- Não há no mundo uma unanimidade no que se refere à conceituação e classificação das micro e pequenas empresas (MPE), pois cada país adota formas particulares e de acordo com suas realidades de mercado.
- Os Estados Unidos da América (EUA) foram os primeiros a definirem oficialmente as pequenas empresas na lei. Durante a Grande Depressão dos anos 30, instituições foram criadas neste país para apoiá-las ou estudar projetos de financiamento a elas dirigidos.
- Esta iniciativa estava claramente inserida numa lógica de incentivos para a recuperação econômica do país. Em 1953, com o *Small Business Act*, os EUA criaram em sua legislação a primeira definição legal da pequena empresa no mundo.
- Contudo, as pequenas empresas já eram objeto de discussão em vários outros países, dos quais o Reino Unido, onde o *Macmillan Committee* analisava as dificuldades de financiamento dos pequenos negócios desde o final dos anos 20.
- Para os países em geral, a definição do que são a micro, a pequena, a média e a grande empresas é um elemento de base para a elaboração de políticas públicas de tratamento diferenciado dos tipos de empresa.
- Nos EUA, o *Small Business Administration (SBA)* geralmente classifica como pequena empresa aquela que possui menos de 500 empregados para indústrias e menos de US\$ 7,5 milhões em receitas anuais para a maioria das empresas não industriais.
- A União Europeia (UE) define geralmente uma pequena empresa aquela que possui menos de 50 empregados. No entanto, na Austrália, uma pequena empresa é definida pelo *Fair Work Act 2009* como sendo aquela empresa com menos de 15 empregados. Já um negócio de médio porte é aquele com menos de 200 empregados.
- Além do número de empregados, outros métodos podem ser utilizados para classificar as pequenas empresas. Como exemplo tem-se: vendas anuais (faturamento, receita bruta), o valor dos ativos e lucro líquido.
- A seguir um comparativo da classificação na Austrália, EUA e União Européia:

CLASSIFICAÇÃO	AUSTRÁLIA	EUA	UE
Microempresa	1-2 empregados	1-6 empregados	<10 empregados
Pequena empresa	<15 empregados	<250 empregados	<50 empregados
Média empresa	<200 empregados	<500 empregados	<250 empregados
Grande empresa	<500 empregados	<1000 empregados	<1000 empregados
<i>Enterprise</i>	>500 empregados	>1000 empregados	>1000 empregados

2 Classificação brasileira de micro e pequena empresa

- No Brasil a Lei Complementar nº 123/06 traz a classificação das micro e pequenas empresas com base na Receita Bruta Anual:

Microempreendedor Individual - EI - até R\$ 60.000,00; Microempresa - ME - até R\$ 360.000,00; Empresa de Pequeno Porte - EPP - de R\$ 360.000,01 até R\$ 3.600.000,00.

- O SEBRAE utiliza o critério por número de empregados do IBGE como critério de classificação do porte das empresas, para fins bancários, ações de tecnologia, exportação e outros:

Indústria:

Micro: com até 19 empregados Pequena: de 20 a 99 empregados Média: 100 a 499 empregados Grande: mais de 500 empregados

Comércio e Serviços:

Micro: até 9 empregados Pequena: de 10 a 49 empregados Média: de 50 a 99 empregados Grande: mais de 100 empregados

3 Características das MPE brasileiras

- As micro e pequenas empresas assumem características próprias de gestão, competitividade e inserção no mercado, em países como o Brasil onde há alto desequilíbrio regional, micro e pequenas empresas podem apresentar um importante papel para a descentralização industrial.

- As MPE constituem uma alternativa de ocupação para uma pequena parcela da população que tem condição de desenvolver seu próprio negócio e em uma alternativa de emprego formal ou informal, para uma grande parcela da força de trabalho excedente, em geral com pouca qualificação, que não encontra emprego nas empresas de maior porte.

- O Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE desenvolveu um amplo estudo sobre as principais características de gestão das MPE brasileiras, entre os principais achados estão:

- i. Baixo volume de capital empregado;
- ii. Altas taxas de natalidade e mortalidade;
- iii. Presença significativa de proprietários, sócios e funcionários com laços familiares;
- iv. Grande centralização do poder decisório;
- v. Não distinção da pessoa física do proprietário com a pessoa jurídica, inclusive em balanços contábeis;
- vi. Registros contábeis pouco adequados;
- vii. Contratação direta de mão-de-obra;
- viii. Baixo nível de terceirização;
- ix. Baixo emprego de tecnologias sofisticadas;
- x. Baixo investimento em inovação tecnológica;
- xi. Dificuldade de acesso a financiamento de capital de giro;

- xii. Dificuldade de definição dos custos fixos;
- xiii. Alto índice de sonegação fiscal;
- xiv. Utilização intensa de mão-de-obra não qualificada ou sem qualificação.

- Leone (1999), em seu estudo identificou que existem três tipos de especificidades que caracterizam as MPE: organizacionais, decisórias e individuais.

Quadro 1: Características das MPE brasileiras

Especificidades Organizacionais	Especificidades Decisórias	Especificidades Individuais
pobreza de recursos; gestão centralizadora; situação extra-organizacional incontrolável; fraca maturidade organizacional; fraqueza das partes no mercado; estrutura simples e leve; ausência de planejamento; fraca especialização; estratégia intuitiva; sistema de informações simples.	tomada de decisão intuitiva; horizonte temporal de curto prazo; inexistência de dados quantitativos; alto grau de autonomia decisória; racionalidade econômica, política e familiar.	onipotência do proprietário/dirigente; identidade entre pessoa física e jurídica; dependência perante certos funcionários; influência pessoal do proprietário / dirigente; simbiose entre patrimônio social e pessoal; propriedade dos capitais; propensão a riscos calculados.

Fonte: adaptado de Leone (1999)

- A partir desses três aspectos pode-se construir uma imagem mais clara da caracterização da MPE brasileira:

a) **gestão informal:** congruência de patrimônio pessoal e empresarial compromete a avaliação de desempenho, formulação de estratégias e análise detalhada da situação financeira da empresa. Além disso, o alto grau de centralização na figura do empreendedor torna a empresa dependente, engessada e sem possibilidade de uma gestão autônoma. A presença de um número relativamente significativo de funcionários com laços familiares também dificulta a capacidade de racionalização de cargos, funções, salários e responsabilidades podendo até interferir nos comandos hierárquicos das empresas;

b) **baixa qualidade gerencial** pode ser apontada como um desdobramento da gestão informal. Preservando uma gestão organizacional informal são mínimas as chances de se obter uma qualidade na gerência razoável. Essa falta de qualidade se reflete na ausência de informações sobre processos, controles; desconhecimento do mercado e incapacidade de construção de uma estratégia competitiva e dificuldade de tomada de decisões com avaliação de riscos. Outras dificuldades também podem ser incluídas neste item como contratação simplista de mão-de-obra, processo de terceirização pobre e desenvolvimento de inovações tecnológicas problemático.

c) **escassez de recursos** demonstra uma diferença das MPE brasileiras e MPE de países desenvolvidos. Mesmo com um certo grau de baixa qualidade gerencial e gestão informal, as MPE nestes países gozam de financiamentos e crédito sem restrições apertadas. As MPE brasileiras são escassas em recursos e têm dificuldade de angariar financiamentos tanto públicos como privados. Aliado a isso, há alta sonegação de impostos e tributos comerciais.

4 Mortalidade das MPE brasileiras

- De acordo com o Portal Brasil (2015), a taxa de sobrevivência das MPE brasileiras após dois anos de abertura é de 73,1%. O Sudeste é a região que apresenta os melhores índices e a indústria é o setor mais bem-sucedido neste quesito.
- De cada 100 micro e pequenas empresas abertas no Brasil, 73 permanecem em atividade após os primeiros dois anos de existência. Segundo o estudo "Taxa de Sobrevivência das Empresas no Brasil", feito pelo Sebrae, estes são os anos mais críticos para uma empresa. A taxa de sobrevivência de 73,1% das micro e pequenas empresas se refere àquelas que nasceram em 2006 e estão há pelo menos dois anos completos em atividade, já que as que abriram as portas em 2005 tinham 71,9% de sobrevivência.
- A pesquisa aponta que as indústrias são as que mais obtêm sucesso. De cada 100 empresas abertas, 75,1% permanecem ativas nos dois anos seguintes. Em seguida, aparecem comércio (74,1%), serviços (71,7%) e construção civil (66,2%). As empresas da região Sudeste apresentam os melhores índices (76,4%). Na sequência, vêm as regiões Sul (71,7%), Nordeste (69,1%), Centro-Oeste (68,3%) e Norte (66,0%).
- Comparando o desempenho nacional com o de outros países, o índice de sobrevivência das micro e pequenas empresas brasileiras é superior ao de nações como Espanha (69%), Itália (68%) e Holanda (50%), conforme dados da Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE).
- Em 2010, 58% das empresas de pequeno porte fecharam as portas antes de completar cinco anos. Em relação a 2009, este índice era de 62%. Entre os principais motivos descritos pelos empreendedores estão a falta de clientes (29%), capital (21%), concorrência (5%), burocracia e os impostos (7%).
- Segundo o Sebrae, outros fatores influenciam no processo de mortalidade das MPEs como a falta de planejamento, de técnicas de marketing, de avaliação de custos e fluxo de caixa, entre outros.
- Segundo dados do Departamento Nacional de Registro Comercial (DNRC), ligado ao Ministério do Desenvolvimento, Indústria, e Comércio Exterior (MDIC), são constituídas no Brasil em torno de 440 mil novas empresas por ano. Dessas, cerca de 80 mil empresas fecham.
- Para evitar este número, o Sebrae recomenda 10 dicas para a sobrevivência das empresas:
 - 1) Planeje-se sempre;
 - 2) Respeite sua capacidade financeira;
 - 3) Não misture as finanças da empresa com finanças pessoais;
 - 4) Fique de olho na concorrência;
 - 5) Prospecte novos fornecedores;
 - 6) Tenha controle do seu estoque;
 - 7) Marketing não se resume a anúncio, invista em outras estratégias;
 - 8) Inove mesmo que seja um produto/serviço de sucesso;
 - 9) Invista sempre na formação empresarial;
 - 10) Seja fiel aos seus valores e do seu negócio.

A CONTROLADORIA

É importante ter metas, mas também é fundamental planejar cuidadosamente cada passo para atingi-las.
Bernardinho

1 Origem da Controladoria

- A origem da Controladoria, segundo Beuren (2002), está ligada à evolução da forma de produção que ocorreu nas organizações com o advento da Revolução Industrial, embora já tenha resquícios anteriores de atividades relacionadas.
- Para a autora, a partir do Século XIX, um significativo número de empresas começou a se fundir, formando grandes empresas, com crescimento vertical e diversificado e que passaram a demandar um controle centralizado.
- Acrescenta ainda, que a formação de grandes empresas traduziu-se na expansão geográfica desses conglomerados e no aumento da complexidade de suas atividades, exigindo a ampliação das funções da controladoria.
- Bruni e Gomes (2010), relatam também que o surgimento do conceito de Controladoria deveu-se à necessidade aparente de controle por parte das organizações norte-americanas, de suas subsidiárias e filiais, no início do século XX.
- Devido ao processo de fusão ocorrido com muitas empresas, que proliferaram durante a Revolução Industrial, durante o século XIX, foram originados grandes conglomerados, os quais eram caracterizados por ter uma estrutura verticalizada em forte crescimento, organizada sob forma de departamentos e divisões.
- Com a formação desta estrutura tão complexa foi requisitado por parte dos acionistas e gestores um controle central em relação aos seus departamentos e divisões que se espalhavam rapidamente pelos Estados Unidos e outros países, seguindo a tendência da descentralização.
- Com a evolução contínua da necessidade de informações relevantes ao negócio e o aumento da complexidade da atividade empresarial, o conceito se amplia e, segundo Figueiredo e Caggiano (2008), a Controladoria acaba se focando em zelar pela continuidade e progresso da empresa, assegurando a otimização do resultado global.
- Para Almeida, Parisi e Pereira (2010), o surgimento da Controladoria reporta-se à evolução natural da Contabilidade, ou seja, da Contabilidade tradicional responsável pela mensuração de eventos econômicos passados e voltados para atender as necessidades fiscais. Para uma gestão com foco na continuidade da organização, tornou-se importante a simulação de eventos futuros, pois decisões que se concretizarão no futuro são tomadas no presente.

A Contabilidade, enquanto Ciência tem uma rica base conceitual, que aliada à interação de forma multidisciplinar com os demais ramos do conhecimento, evolui de forma natural ao que se identifica de “Controladoria”. (ALMEIDA; PARISI ; PEREIRA, 2010).

☞ Seu campo de atuação são organizações econômicas, caracterizadas como sistemas abertos inseridos e que interagem com outros num determinado ambiente, ou seja, uma visão sistêmica de todas as demandas de informações, sejam elas internas ou externas.

- A seguir um resumo que traz a visão histórico-evolutiva da Controladoria:

Início do século XX: surgiu a Controladoria nas grandes corporações norte-americanas.

Um significativo número de empresas concorrentes que haviam proliferado a partir da Revolução Industrial começou a fundir-se no início do século XX.

Após o “crash” da Bolsa de Nova York (1929) a profissão contábil começa a ficar voltada aos usuários externos da informação contábil.

A partir da década de 1960, concentradamente nos EUA, conquista espaço entre os CEOs das organizações, por sua capacidade de entender os anseios gerenciais, disponibilizando informações adequadas.

Faltam informações adequadas para o processo decisório. Pode-se afirmar que a controladoria preencheu esse vácuo deixado pela contabilidade.

Da segunda metade da década de 1970 até a de 1980, o mundo experimenta sucessivos choques econômicos, tais como: alta do petróleo (1973 e 1979);

A controladoria começa a criar relatórios rotulados de gerenciais, contextualizados à tecnologia de informação da época.

Nasce, sob esse cenário, a controladoria aplicando integralmente os PCGAs, mas ajustando-os à nova realidade econômica, como por exemplo:

alta da taxa de juros internacionais (1975), quando a LIBOR (taxa de juros de referência mundial) atinge o ápice jamais visto de 20% ao ano; elevação da inflação americana, que atinge a marca de mais de 13% ao ano.

Percebe-se a necessidade de adequar-se aos novos tempos em que a velocidade de obsolescência dos produtos cresce, exigindo constantes ajustamentos a um mercado volátil e competitivo.

custo histórico corrigido, diferentemente de se restringir ao custo histórico puro e simples como base de valor, sob o critério de valoração ao mercado de entrada.

Até então era conhecida como geradora de relatórios rotulados como gerenciais, baseados no fechamento contábil do mês.

Buscou-se, então, a adoção da técnica de valoração dos ativos com base no custo corrente corrigido.

Para que a Controladoria se insira nos novos tempos, foram incorporadas regras de mensuração à valoração dos ativos e passivos.

Adaptou-se à evolução da tecnologia da informação e às estruturas relacionais de banco de dados, libertando-se das estruturas hierárquicas dos sistemas antigos e rígidos.

A Controladoria assume a missão relevante de assegurar a disponibilidade do dado com oportunidade, para que haja qualidade no processo decisório do gestor.

Da mesma forma, foram também aplicadas regras de decisão adequadas e claramente definidas, para que se obtenha o melhor resultado.

Meados da
Década de
1990

Novos tempos
para a
Controladoria



2 Definição de Controladoria

A Controladoria representa uma área do conhecimento com importância crescente no dinâmico mundo dos negócios.

- Bruni e Gomes (2010), afirmam que a Controladoria tem a finalidade de garantir informações adequadas ao processo decisório dos gestores, colaborando assim para a busca pela eficácia da empresa e de suas subdivisões, levando-se em conta o aspecto econômico.

- Mosimann e Fisch (2009, p. 88) citam que:

A Controladoria consiste em um corpo de doutrinas e conhecimentos relativos à gestão econômica. Pode ser visualizada sob dois enfoques:

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

☞ Borinelli (2006) conclui que a Controladoria é um conjunto de conhecimentos que se constituem em bases teóricas e conceituais de ordem operacional, econômica, financeira e patrimonial, relativas ao controle do processo de gestão organizacional.

- Os autores Almeida, Parisi e Pereira (2010) entendem que a Controladoria não pode ser vista como um método, voltado ao como fazer, pois deve ser dividida em dois vértices: o primeiro como ramo do conhecimento responsável pelo estabelecimento de toda base conceitual, e o segundo como órgão administrativo respondendo pela disseminação de conhecimento, modelagem e implantação de sistemas de informação.

☞ Borinelli (2006, p. 198) menciona que:

Controladoria é o órgão formal da organização responsável pelo controle do processo de gestão e pela geração e fornecimento de informações de ordem operacional, econômica, financeira e patrimonial demandadas (i) para assessorar as demais unidades organizacionais durante todo o processo de gestão – planejamento, execução e controle – buscando integrar os esforços dos gestores para que se obtenha um resultado organizacional sinérgico e otimizado, bem como (ii) pelos agentes externos que se relacionam com a empresa, para suas tomadas de decisões.



Para a maior parte dos autores, a Controladoria tem a função de fornecer aos administradores das empresas a informação que eles precisam para atingir seus objetivos, de modo eficaz e eficiente.

2.1 Controladoria como unidade administrativa

- A Controladoria vista como Unidade Administrativa é responsável pela coordenação e disseminação da 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 (ALMEIDA, PARISI E PEREIRA, 2010).

- É uma área de responsabilidade bem definida, responsável pela execução das atividades a seguir identificadas:

- ✓ desenvolvimento das condições para a realização da gestão econômica;
- ✓ subsídio ao processo de gestão com informações em todas as suas fases;
- ✓ gestão dos sistemas de informações econômicas de apoio às decisões;
- ✓ apoio à consolidação, avaliação e harmonização dos planos das áreas.

☞ A Controladoria é por excelência uma área coordenadora das informações sobre gestão econômica; no entanto não substitui a responsabilidade dos gestores por resultados obtidos, mas busca induzi-los à otimização do resultado econômico (ALMEIDA, PARISI E PEREIRA, 2010).

- Os autores Mosimann e Fisch (2009) afirmam 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 aspectos econômicos, por meio da coordenação dos esforços dos gestores das áreas.

Vários autores qualificam a Controladoria como um órgão de *staff*, já que cada gestor tem autoridade para controlar sua área e se responsabiliza por seus resultados. A Controladoria, portanto, não poderia controlar as demais áreas, mas prestaria assessoria no controle, informando a cúpula administrativa sobre os resultados das áreas.

- O órgão administrativo Controladoria tem por finalidade garantir informações adequadas ao processo decisório, colaborando com os gestores na busca da eficácia gerencial. O delineamento da função, do órgão e da posição do executivo pode variar de uma empresa para outra (FIGUEIREDO E CAGGIANO, 2008).

- Kanitz entende que a Controladoria é um órgão Administrativo diretamente subordinado à presidência, que necessita para seu bom desempenho dos conhecimentos de várias áreas diferentes tais como Contabilidade, Administração, Economia, Psicologia, Estatística, Matemática, Informática e outras relacionadas com o ramo de atividade da empresa. Conhecimentos estes que não só consideram dados quantitativos, mas também qualitativos (KANITZ, 1976, p. 6).

Autores contemporâneos, após o ano 2000, são unânimes em apresentar a Controladoria como órgão administrativo cuja missão é prover de informações o processo de gestão.



2.2 Controladoria como ramo do conhecimento

- A Controladoria enquanto ramo do conhecimento, apoiada na Teoria da Contabilidade e numa visão multidisciplinar, é responsável pelo estabelecimento das bases teóricas e conceituais necessárias para a modelagem, construção e manutenção de Sistemas de Informações e Modelo de Gestão Econômica, que supram adequadamente as necessidades informativas dos Gestores e os induzam durante o processo de gestão, quando requerido, a tomarem decisões ótimas (ALMEIDA, PARISI E PEREIRA, 2010).

- Sob o enfoque do GECON¹ a Controladoria se alicerça nas seguintes premissas básicas:

- ✓ a empresa é constituída sobre o pressuposto da continuidade;
- ✓ a empresa é um sistema em constante interação com seu ambiente;
- ✓ o resultado econômico é o melhor indicador da eficácia empresarial;
- ✓ o resultado econômico é a base para a tomada de decisões;
- ✓ o Modelo de Gestão - derivado das crenças e valores - será a carta magna que corresponde a um conjunto de definições relativas ao processo de gestão empresarial;
- ✓ as atividades empresariais são conduzidas, de forma estruturada, por um Processo de Gestão que analiticamente corresponde ao Planejamento, Execução e Controle;
- ✓ as informações requeridas pelos Gestores são devidamente suportadas por sistemas de informações.

- Enquanto ramo do conhecimento, uma ampla gama de assuntos serão objetos de estudo, dos quais destacam-se: modelo de gestão, processo de gestão, modelo organizacional, modelo de decisão, modelo de mensuração, modelo de identificação e acumulação e modelo de informação (ALMEIDA, PARISI E PEREIRA, 2010).

- A Controladoria, como área do conhecimento ou ciência, corresponde a um conjunto de princípios, normas, leis e axiomas que explicam os fenômenos, suas propriedades, suas relações, suas causas e seus fins (PFALZGRAFF apud MOSIMANN; FISCH, 2009).

- Ao conceberem a controladoria como ramo do conhecimento, os autores Mosimann e Fisch (2009, p.99) conceituam controladoria como “um conjunto de princípios, procedimentos e métodos oriundos das ciências de Administração, Economia, Psicologia, Estatística e, principalmente, da Contabilidade, que se ocupa da gestão econômica das empresas, com a finalidade de orientá-las para a eficácia”.

- Desta forma, “[...] a Controladoria apresenta-se como um subgrupo das ciências sociais e políticas (e conseqüentemente das ciências morais e sociais), tendo por objeto de estudo a gestão econômica” (MOSIMANN; FISCH, 2009).



¹ GECON - Gestão Econômica, significa Administração por Resultado e objetiva a otimização dos resultados por meio da melhoria da produtividade e de eficiência operacionais. É inteiramente voltado para a eficácia empresarial, cuja concretização se verifica pela otimização do resultado econômico. Compreende um sistema de gestão e um sistema de informações. O GECON tem sido desenvolvido por uma equipe de pesquisadores do NÚCLEO GECON com apoio da Fipecafi, uma fundação ligada à FEA-USP, e tem a liderança do professor Armando Catelli (**Controladoria: uma abordagem da Gestão Econômica –GECON. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010).**

3 Objeto de estudo da Controladoria

- Borinelli (2006) conclui que o objeto de estudo da Controladoria são as organizações, ou seja, o modelo organizacional como um todo, os quais podem ser subdivididos em:
 - a) processo (e o modelo) de gestão como um todo, especialmente em suas fases de planejamento e controle, com suas respectivas ênfases: gestão operacional, econômica, financeira e patrimonial;
 - b) necessidades informacionais, consubstanciadas nos modelos de decisão e de informação;
 - c) processo de formação dos resultados organizacionais, compreendendo o modelo de mensuração e o modelo de identificação e acumulação.

- Segundo Mosimann e Fisch (2009, p. 90), “o objeto da Controladoria é a gestão econômica, ou seja, todo conjunto de decisões e ações orientadas por resultados desejados e mensuradas segundo conceitos econômicos”.



4 Missão da Controladoria

- “A missão da Controladoria é zelar pela continuidade da empresa, assegurando a otimização do resultado global” (FIGUEIREDO; CAGGIANO, 2008, p. 10).

- Para Mosimann e Fisch (2009), a Controladoria deve esforçar-se para garantir o cumprimento da missão e a continuidade da organização, tendo como papel principal a coordenação dos esforços para conseguir um resultado global sinérgico, isto é, superior à soma dos resultados de cada área.

- A missão da Controladoria, segundo os autores Almeida, Parisi e Pereira (2010), será assegurar a otimização do Resultado Econômico da Organização. Para tanto, deverá cumprir os seguintes objetivos:

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

- Peleias (2002) resume a função da Controladoria como a responsabilidade pela coordenação de esforços com vista à otimização da gestão do negócio e também pela criação, implantação, operação e manutenção de sistemas de informações que deem suporte ao processo de planejamento e controle.



A Controladoria tem como função coordenar esforços junto aos gestores com vistas a garantir o cumprimento da missão da empresa, assegurando sua continuidade; exercendo papel preponderante na empresa, apoiando os gestores no planejamento e controle de gestão, através da manutenção de um sistema de informações que permita integrar as várias funções e especialidades (BRUNI; GOMES, 2010).



5 Funções da Controladoria

- Para Nakagawa (1993, p. 44), “a definição de uma função deve responder o mais precisamente possível à questão: “o que ela faz?”.

- No caso da Controladoria, conforme Almeida, Parisi e Pereira (2010), estas funções estão ligadas a um conjunto de objetivos, que decorrem da missão, e, quando desempenhadas, viabilizam o processo de gestão econômica. Para estes autores são estas as funções:

- ✓ subsidiar o processo de gestão:
 - adequação do processo de gestão à realidade da empresa ante seu meio ambiente;
 - suporte à estruturação de um sistema de informação que permita simulações e projeções sobre eventos econômicos no processo de tomada de decisão.
- ✓ apoiar a avaliação de desempenho:
 - elaborar a análise de desempenho econômico das áreas, elaborando a análise de desempenho dos gestores, elaborando a análise de desempenho econômico da empresa e avaliando o desempenho da própria área.
- ✓ 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.
- ✓ gerir os sistemas de informações;
 - definir a base de dados que permita a organização da informação necessária à gestão, elaborando modelos de decisão para os diversos eventos econômicos.
- ✓ atender aos agentes de mercado.
 - analisando e mensurando o impacto das legislações no resultado econômico da empresa;
 - desenvolvimento de relações com os agentes de mercado que interagem com a empresa, no sentido de identificar e atender às demandas por esses impostas à organização.

- Mosimann e Fisch (2009) citam Kanitz para relatar as funções da Controladoria e afirmam que sua função primordial é a direção e a implantação dos sistemas de:

a) Informação — compreendendo os sistemas contábeis e financeiros da empresa, sistema de pagamentos e recebimentos, folha de pagamento etc.

b) Motivação — referente aos efeitos dos sistemas de controle sobre o comportamento das pessoas diretamente atingidas.

c) Coordenação — visando centralizar as informações com vistas à aceitação de planos sob o ponto de vista econômico e à assessoria da direção da empresa, não somente alertando para situações desfavoráveis em alguma área, mas também sugerindo soluções.

d) Avaliação — com o intuito de interpretar fatos e avaliar resultados por centro de resultados, por área de responsabilidade e desempenho gerencial.

e) Planejamento — de forma a determinar se os planos são consistentes ou viáveis, se são aceitos e coordenados e se realmente poderão servir de base para a avaliação posterior.

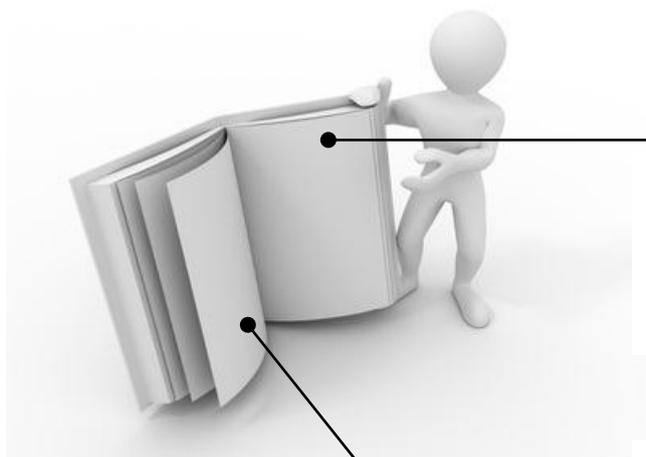
f) Acompanhamento — relativo à contínua verificação da evolução dos planos traçados para fins de correção de falhas ou revisão do planejamento.

- Segundo Borinelli (2006), a área do conhecimento da Controladoria se materializa dentro das organizações da seguinte forma, sinteticamente apresentada no Quadro abaixo:

Quadro 2: Estrutura da Controladoria nas Empresas.

Função	Características
Contábil	Atividades relativas ao desenvolvimento da contabilidade financeira: gerenciar atividades de contabilidade, realizar o processamento contábil etc.
Gerencial-Estratégica	Prover informações de natureza contábil, patrimonial, econômica, financeira e não financeira ao processo de gestão como um todo.
Custos	Registrar, mensurar, controlar, analisar e avaliar os custos da organização.
Tributária	Contabilidade Tributária: atender as exigências legais.
Proteção e Controle dos Ativos	Prover proteção aos ativos: selecionar, analisar e contratar opções de seguro.
Controle Interno	Estabelecimento e monitoramento do sistema de controles internos.
Controle de Riscos	Identificar, mensurar, analisar, avaliar, divulgar e controlar os riscos envolvidos no negócio.
Gestão da Informação	Conceber modelos de informações e gerenciar as informações contábeis, patrimoniais de custos, gerenciais e estratégicas.
Outras	Auditoria, tesouraria, processo de gestão e controle interno.

Fonte: Borinelli (2006).



A Controladoria deve atuar fortemente em todas as etapas do processo de gestão, no intuito de exercer com eficácia o pleno controle e reporte imediato na correção dos desvios porventura encontrados no planejamento. (BRUNI; GOMES, 2010).

Embora tendo participação ativa no processo de apoio à gestão da empresa, a Controladoria não se furta às funções de execução, principalmente nas tarefas de caráter regulamentar, vinculadas normalmente aos aspectos contábeis societários e de legislação fiscal. (BRUNI; GOMES, 2010).



6 O profissional da Controladoria

É o executivo de normas, controles, metas, objetivos, orçamentos, contabilidade, finanças e informática.

Sua função principal é obter, gerar e interpretar as informações que possam ser usadas na formulação da política empresarial e, principalmente, na execução dessa política.

- Dependendo do organograma da empresa, o título de *controller* pode ser aplicado a diversos cargos nas áreas administrativas, contábeis e financeiras, com níveis de responsabilidade e remuneração que dependem do setor e do porte das organizações (OLIVEIRA; PEREZ JR.; SILVA, 2011).

- Bruni e Gomes (2010), citando Mendes (2002), afirmam que o *controller* seria uma espécie de almoxarife da base de dados da empresa, em que se encontram além de dados, os critérios de mensuração, de valoração e de regras de decisão além de outros. Esta base irá controlar todas as vertentes de decisão da empresa sejam elas operacionais, econômicas ou financeiras.

- Kanitz (1976, p.5), ao abordar sobre a origem da controladoria e suas funções reporta-se à figura do *controller*, citando que a controladoria surgiu com “pessoas que exerciam cargos de responsabilidade no departamento contábil, ou no departamento financeiro, uma vez que estes profissionais possuem uma visão ampla da empresa, capacidade esta que os tornou capazes de detectar as dificuldades e propor soluções”.

- Figueiredo e Caggiano (2008) apontam o *controller* como o gestor encarregado do departamento de Controladoria, tendo este o papel de zelar pela continuidade da empresa, cumprindo-o através do gerenciamento de um eficiente sistema de informação gerencial.

- A função do *controller* nasce no Brasil com a instalação das multinacionais norte-americanas, que enviavam profissionais para ensinar as teorias e práticas contábeis e a implementação de um sistema de informações capaz de atender aos diferentes usuários, além de manter o controle operacional das empresas (BEUREN, 2002).

6.1 O papel do *controller*

- Sua função não se limita a executar acertadas demonstrações contábeis, que relatam dados estáticos. Porém, devem, através destes dados traçar um prognóstico das atividades operacionais, procurando direcionar as ações para os objetivos traçados (BRUNI; GOMES, 2010).

- Para Figueiredo e Caggiano (2008), o *controller* deve buscar a interação entre as diferentes atividades da empresa, a fim de que juntas estas alcancem os resultados esperados.

- Oliveira, Perez Jr. e Silva (2011), afirmam que, devido a importância da Controladoria como órgão de controle e assessoria, o *controller* deve ser um profissional de alto nível na empresa. Seu posicionamento ideal seria em nível de diretoria, já existindo, inclusive, em alguns grupos empresariais brasileiros, o cargo de Diretor de Controladoria em seus organogramas.

- Conforme Moura e Beuren (2003), o *controller* contribuirá para o processo de gestão empresarial exercendo suporte informacional ao planejamento, execução e controle, por meio de um sistema de informações eficaz e sinérgico entre os gestores, zelando pela maximização do resultado da empresa.

6.2 O perfil do *controller*

- A fim de desenvolver sua função básica, que é orientar o principal executivo da empresa sobre o posicionamento atual das atividades e o direcionamento a que estas estão conduzindo a empresa, o *controller* deve ter amplo conhecimento do ramo de negócios em que a empresa está situada, bem como o domínio das informações financeiras e operacionais da organização (BRUNI; GOMES, 2010).

- Figueiredo e Caggiano (2008) listam como requisitos necessários para o desempenho da função de *controller* as características apresentadas no Quadro 3.

Quadro 3: Requisitos para a função do *Controller*.

- Bom conhecimento do ramo de atividade no qual a empresa está inserida, bem como as vantagens e desvantagens que afetam o setor.
- Conhecimento da história da empresa e seu enquadramento com os seus objetivos, suas metas e suas políticas. Conhecer quais são os seus problemas e as principais oportunidades.
- Habilidade de análise de dados contábeis e estatísticos e conhecimento de informática suficiente para propor modelos de integração dos diversos dados.
- Boa comunicação oral e escrita, haja vista sua necessidade de comunicar os fatos interna e externamente.
- Profundo conhecimento dos princípios contábeis e implicações fiscais que afetam o resultado empresarial.

Fonte: Figueiredo e Caggiano (2008).

- As características citadas pelos autores reforçam a afirmativa de que o *controller* deve ter habilidades multifuncionais, com conhecimento abrangente na área contábil, financeira, econômica e administrativa. Oliveira, Perez Jr. e Silva (2011) listam como conhecimentos exigidos pelo mercado: contabilidade e finanças, sistemas de informações gerenciais, tecnologia da informação, aspectos legais de negócios e visão empresarial, métodos quantitativos e processos informatizados da produção de bens e serviços.

- E ainda, habilidade em práticas internacionais de negócios, controles orçamentários, planejamento estratégico, além de possuir fácil relacionamento e capacidade de vender suas ideias e conceitos.

- Nascimento e Reginato (2010) ao relatarem os atributos de uma *controller* afirmam que, além de um adequado domínio dos instrumentos dos quais se utiliza para a execução de suas atividades, deve possuir atributos pessoais fortemente identificados, dada a necessidade que tem de interagir com os demais gestores. Assim, eles destacam os principais atributos do profissional *controller*:

- ✓ capacidade de liderança;
- ✓ ética profissional;
- ✓ capacidade de comunicação e de poder de síntese;

- ✓ inclinação para a cooperação e para a disponibilização;
- ✓ imparcialidade, ponderação e discrição;
- ✓ visão sistêmica;
- ✓ capacidade de persuasão;
- ✓ visão crítica; e
- ✓ consciência de suas próprias limitações.



Profissional Controller:

- mente analítica
- versatilidade
- boa fundamentação econômica

- visão dos processos da empresa para que possa coordenar a montagem da área.
- capacidade de prever e antecipar os problemas nos diferentes departamentos da empresa.

- fornecer à alta direção as informações na linguagem dos executivos de primeira linha.
- deve ter os olhos voltados para o futuro, analisando os resultados do passado, sem perder de vista o presente e tirando todas as lições dos erros passados.



- ser um executivo estudioso e apaixonado pelo processo científico.
- deve ter a capacidade de vender suas ideias aos demais executivos da empresa e de apresentar métodos de execução e melhorias dos processos.



7 Controladoria Estratégica

- A origem da palavra estratégia vem dos campos de batalhas travadas pelos antigos gregos, e seu significado era "a arte dos generais". Isso porque na antiga Grécia denominava-se de *estrategos* os comandantes supremos escolhidos para planejar e fazer a guerra.

- No ambiente empresarial, estratégia é uma forma de pensar no futuro, uma atividade que deve estar integrada no processo decisório das organizações e que envolve o profundo conhecimento do negócio e a verificação sistemática de tendências.

Autores e consultores de empresas consagrados mundialmente, como Igor Ansoff, Michel Porter, Henry Mintzberg, entre outros, há décadas divulgam o conceito de estratégia como um instrumento para a obtenção de vantagem competitiva sustentada pelas organizações e mesmo entre as nações.

- Nas variadas visões, a definição mais comum de estratégia é de que se trata de um conjunto deliberado de ações orientadas para desenvolver e manter as vantagens competitivas.

- Já competitividade é a capacidade de a empresa formular, implementar e divulgar estratégias concorrenciais que lhe permitam manter ou ampliar, de forma duradoura, uma posição sustentável no mercado.

☞ Controladoria Estratégica significa, primeiramente, a necessidade de planejar estrategicamente, o que exige do *controller* a posse de informações e alta dose de sensibilidade para a correta identificação das ameaças e das oportunidades que surgem a todo o momento no ambiente empresarial. Deve representar uma filosofia de gestão que procura contemplar todas as estratégias de longo prazo, levando em consideração tudo o que for vital para a sobrevivência e o aumento da capacidade competitiva.

- Nesse contexto, a Controladoria deve se preocupar com os clientes, fornecedores, empregados, acionistas, sociedade em geral e, mais que uma coisa importante, os concorrentes.

- Os gestores das organizações, usando uma projeção de três a cinco anos, avaliam as oportunidades ambientais externas, assim como a capacidade e os recursos internos a fim de se decidirem sobre metas e sobre um conjunto de planos de ação para realizar essas metas.

- O moderno gerenciamento constitui-se em um processo cíclico contínuo de:

- ✓ formular estratégias;
- ✓ comunicar essas estratégias por toda a organização;
- ✓ desenvolver e pôr em prática táticas para implementar as estratégias ; e
- ✓ desenvolver e implementar controles para o sucesso no alcance das metas estratégicas.

[OLIVEIRA; PEREZ JR.; SILVA, 2011, p. 19-21]

☞ O papel da Controladoria Estratégica é ser ferramenta para tomada de decisão dentro da organização, cabendo a ela levar a organização a ter seus "olhos" direcionados para o futuro, bem como ser o caminho para o processo de gestão da organização.

- Controladoria Estratégica é uma forma de pensar no futuro, uma atividade que deve estar integrada no processo decisório das organizações, envolvendo o profundo conhecimento do negócio e a verificação das tendências do ambiente externo às organizações.

Figura 1 - Controladoria Estratégica



Fonte: autor do trabalho



Seria como o percurso de um navio: à Controladoria não compete o comando do navio, pois esta tarefa é do primeiro executivo; representa, entretanto, o navegador que cuida dos mapas de navegação.

É sua finalidade manter informado o comandante quanto à distância percorrida, ao local em que se encontra, à velocidade da embarcação, à resistência encontrada, ao desvio das rotas, aos recifes perigosos e aos caminhos traçados nos mapas, para que o navio chegue ao destino.



8 Instrumentos da Controladoria

- Para que ocorra o envolvimento da controladoria na empresa, são definidas suas funções, que, para ser realizadas, precisam de instrumentos, também conhecidos como artefatos.

- Frezatti (2006, p. 36) explicou que “o termo artefato tem sido utilizado para compreender uma série de elementos utilizados nas organizações, tais como ferramentas (relatórios gerenciais), sistemas (de informação, por exemplo), conceitos (EVA), que possam proporcionar entendimentos variados”.

- Borinelli (2006) citou que artefatos, em controladoria, compreendem um conjunto de conceitos, modelos, métodos, sistemas e filosofias utilizados no desenvolvimento das atividades e das funções de controladoria.

- Via de regra os artefatos (instrumentos) são agrupados em três categorias:

- ✓ métodos, critérios e sistemas de custeio;
- ✓ métodos de mensuração e avaliação e medidas de desempenho;
- ✓ filosofias e modelos de gestão.

- Borinelli (2006) mencionou que os artefatos utilizados no desempenho das funções de controladoria são os relacionados no quadro abaixo:

Quadro 4: Artefatos da Contabilidade Gerencial e Controladoria

ARTEFATOS DE CONTABILIDADE GERENCIAL E CONTROLADORIA		
Métodos, critérios e sistemas de custeio	Métodos de mensuração e avaliação, e medidas de desempenho	Filosofias e modelos de gestão
<ul style="list-style-type: none"> - Custeio por absorção - Custeio baseado em atividades - Custeio pleno ou integral - Custeio variável - Custeio direto - Custo padrão - Custo de reposição - Custeio meta - Custeio do ciclo de vida - <i>Total cost of ownership</i> (TCO) 	<ul style="list-style-type: none"> - Preços de transferência - Moeda constante - Valor presente - Retorno sobre o investimento - Retorno sobre o patrimônio líquido - <i>Benchmarking</i> - <i>Economic value added</i> (EVA) - <i>Market value added</i> (MVA) 	<ul style="list-style-type: none"> - Planejamento (estratégico e operacional) - Orçamento - Simulação - <i>Beyond budgeting</i> - Contabilidade por responsabilidade - <i>Kaizen- Just in time</i> (JIT) - Teoria das restrições - Gestão baseada em atividades - Gecon (modelo de gestão econômica) - <i>Balanced scorecard</i> (BSC) - Gestão baseada em valor (VBM) - Gestão de custos interorganizacionais - Análise de cadeia de valor - Planejamento tributário - Mapa de gestão de riscos

Fonte: adaptado de Borinelli (2006).

- De acordo com Almeida, Parisi e Pereira (2010), a Controladoria, na execução de suas atividades, deve utilizar-se de dois instrumentos fundamentais: Processo de Gestão e Sistemas de Informações, que serão abordados no capítulo seguinte que trata sobre Gestão.

- Como área responsável em dar suporte aos gestores na tomada de decisão, a Controladoria irá se utilizar de informações que contemplam tanto o ambiente interno, quanto o ambiente externo da entidade. Para melhor apresentar essas informações, o *controller* deverá fazer uso de instrumentos, ou artefatos, para colher, apurar, interpretar e apresentar as informações.



GESTÃO

Aprende que, ou você controla seus atos ou eles o controlarão, e que ser flexível não significa ser fraco ou não ter personalidade, pois não importa quão delicada e frágil seja uma situação, sempre existem dois lados.
Autor desconhecido.

A palavra gestão deriva do latim *gestione*, que quer dizer ato de gerir, gerência, administração; portanto, gestão e administração são sinônimas. (MOSIMANN; FISH, 2009)

- Segundo ensina o professor Catelli, gerir é fazer as coisas acontecerem. A pessoa que faz gerência, denominada gestor, é quem toma as decisões para que as coisas aconteçam, de tal forma que a empresa atinja seus objetivos. Assim, administrar é conduzir a organização para seus objetivos.

1 Modelo de Gestão

- De acordo o ensinamento de Catelli, modelo de gestão é o conjunto de princípios, estabelecido pela alta administração, de como a empresa deve ser gerida.

- Para facilitar o entendimento do processo de planejamento e controle de uma empresa, a Controladoria desenvolveu a visão do modelo de gestão. Por meio do modelo de gestão, pode-se identificar a razão de ser de uma organização e contribuir para a eficiência e eficácia de suas operações, assegurando sua continuidade no negócio e geração de resultados e empregos (OLIVEIRA; PEREZ JR.; SILVA, 2011).

- Para Figueiredo e Caggiano (2008), um modelo de gestão poderia ser definido como um conjunto de princípios e definições que decorrem de crenças específicas e traduzem o conjunto de ideias, crenças e valores dos principais executivos, impactando assim todos os demais subsistemas empresariais; sintetizando: é 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.

- Figueiredo e Caggiano (2008), explicam que na definição do modelo de gestão devem ser contemplados conceitos de:

- ✓ estilo de gestão;
- ✓ processo de gestão;
- ✓ os princípios da organização;
- ✓ os princípios de comunicação/informação;
- ✓ os conceitos e critérios de avaliação dos gestores;
- ✓ avaliação de resultados (com finalidades específicas de otimização);
- ✓ avaliação de desempenho;
- ✓ conceitos de *accountability*.

- O modelo de gestão, de acordo com Nascimento e Reginato (2009), origina-se das crenças e valores dos proprietários e principais executivos da empresa, facilitando a ação organizacional, através da definição da estrutura organizacional, do tratamento às pessoas e suas relações internas e das escolhas das tecnologias utilizadas pela empresa.

☞ Para os referidos autores, o modelo de gestão está presente em todas as fases da gestão.

☞ Pode-se definir, então, que o modelo de gestão é um conjunto de princípios e normas que orientam e facilitam a ação organizacional em cada fase da gestão para que a empresa alcance os seus objetivos (NASCIMENTO; REGINATO, 2009).

- O modelo de gestão ideal deve ter um processo de gestão (planejamento, execução e controle) dinâmico, flexível e oportuno, isto é, adaptável às mudanças, com estilo participativo, voltado para a eficácia empresarial (MOSIMANN; FISH, 2009).

- Nascimento e Reginato (2010) expondo sobre o modelo de gestão afirmam que cada empresa tem, certamente, o seu próprio modelo de gestão, o que implica entender que cada uma delas possui seus próprios líderes, com suas aspirações, crenças, valores, estilo de gestão e de liderança, suas formas peculiares de tomarem decisões e delegarem poder e autoridade, entre outras características.

- O professor Dr. Armando Catelli propôs alguns princípios alicerçados na visão sistêmica da empresa, que servem de base para o modelo de gestão de quaisquer delas. São eles:

- ✓ processo decisório descentralizado;
- ✓ funções e responsabilidades definidas claramente e decorrentes da missão;
- ✓ autoridade compatível com as funções e responsabilidades;
- ✓ estilo participativo;
- ✓ postura empreendedora por parte dos gestores;
- ✓ processo de gestão: planejamento estratégico, planejamento operacional, execução e controle;
- ✓ avaliação de desempenho baseada no resultado econômico da empresa.



Obviamente, um modelo de gestão em nada muda o que uma empresa, por questões operacionais, deve fazer, ou seja, comprar, produzir, vender, contratar, demitir, entre outras coisas.

Está presente, sim, no que diz respeito à forma como os elementos interagem entre si e com o ambiente externo da empresa e como esta integração deve ocorrer para que o seu produto, a ação organizacional, contribua para o alcance dos objetivos empresariais. (NASCIMENTO; REGINATO, 2009).

EXEMPLIFICANDO...

✓ Caso o proprietário acredite no senso de responsabilidade e na capacidade técnica das pessoas que trabalham em sua empresa, é provável que as **decisões tendam a ser descentralizadas**. A partir disso, é natural que passe a existir uma maior distribuição de autoridade. A cobrança neste caso poderá ter **maior ênfase nos resultados**, ou seja, na **eficácia das decisões**.

✓ Mas, se o proprietário, mesmo que acredite no senso de responsabilidade e na capacidade técnica das pessoas que trabalham em sua empresa, se sinta mais seguro em tomar ele mesmo o maior número de decisões possível que, em sua crença, atenderiam melhor os interesses de seus negócios, a **centralização das decisões e do poder** passa a ser uma característica predominante do modelo de gestão da empresa. A cobrança neste caso poderá ter **maior ênfase nas operações da empresa**, ou seja, na sua eficiência.



2 Processo de Gestão

- Partindo-se do princípio que as atividades desenvolvidas na empresa visam atingir objetivos determinados e resultados específicos, há a necessidade delas estarem sincronizadas com seus objetivos maiores, ou seja, é necessário que sejam planejadas e controladas (FIGUEIREDO; CAGGIANO, 2008).

- Para estes autores, o processo de gestão serve de suporte ao processo de tomada de decisão e realiza-se por meios dos seguintes passos: planejamento estratégico, planejamento operacional, programação, execução e controle.

- Mosimann e Fisch (2009) se referem ao processo de gestão e processo decisório como sinônimos, afirmando que esse processo decisório ocorre tanto no âmbito global, ou seja, na empresa como um todo, quanto nas diversas áreas das quais a empresa é composta. Entretanto, o processo decisório das áreas deve estar sempre integrado ao processo decisório global, porque as áreas existem para que a empresa obtenha melhores resultados na busca de sua eficácia.

- Processo de gestão, sob a ótica do GECON tratada por Almeida, Parisi e Pereira (2010): na gestão de diversas atividades, os gestores devem planejar cuidadosamente suas ações, implementar planos adequados e proceder a uma avaliação sistemática do desempenho realizado ante os planos idealizados. Um Processo de Gestão estruturado compõe-se das seguintes etapas:

- ✓ planejamento estratégico, operacional e programação;
- ✓ execução;
- ✓ controle.

- Sistemas de informações: a Controladoria estará disponibilizando um sistema de informações gerenciais para suportar o Processo de Gestão com informações adequadas nas decisões requeridas em suas diversas etapas. Seus subsistemas são:

- ✓ simulações;
- ✓ orçamentos;
- ✓ padrões;
- ✓ realizado.

- Na sequência, os sistemas de informações serão totalmente integrados ao processo de gestão, apoiando-os em todas as fases, conforme demonstrado no Quadro 5.

Quadro 5: Processo de gestão e sistemas de informações

Processo de Gestão	Sistemas de Informação
Planejamento Estratégico	Sistema de informações sobre variáveis ambientais
Planejamento operacional: Pré-planejamento	Sistema de simulações de resultados econômicos (pré-orçamentário)
Planejamento de longo, médio e curto prazo	Sistema de orçamentos (gerenciais)
Execução	Sistema de padrões Sistema de informações de resultados realizados (integrado ao sistema de orçamentos)
Controle	Sistema de informações para avaliação de desempenhos e de resultados

Fonte: Almeida, Parisi e Pereira (2010, p. 353).

2.1 Planejamento

- Planejar é um hábito salutar e fundamental para a gestão administrativa. Nas empresas planeja-se porque existem atividades a serem sistematicamente executadas, isto é, a realização de transações visando à obtenção de resultados, a busca pela perfeita alocação de recursos e, principalmente, a obtenção de fluxos de caixa satisfatoriamente positivos (NASCIMENTO; REGINATO, 2010).

- Oliveira (2010), similarmente aos autores Nascimento e Reginato (2010), também afirmam que planeja-se porque existem tarefas a cumprir, atividades a desempenhar, enfim, produtos a fabricar, serviços a prestar.



POR QUE DEVEMOS PLANEJAR?

1. A organização necessita coordenar suas atividades de modo integrado;
2. A organização precisa de racionalidade, principalmente por meio da adoção de procedimentos formalizados, padronizados e sistemáticos;
3. A organização necessita exercer o controle;
4. A organização necessita considerar o futuro, de modo a:
 - ✓ Preparar-se para o inevitável;
 - ✓ Ter opções frente ao indesejável;
 - ✓ Controlar o controlável.

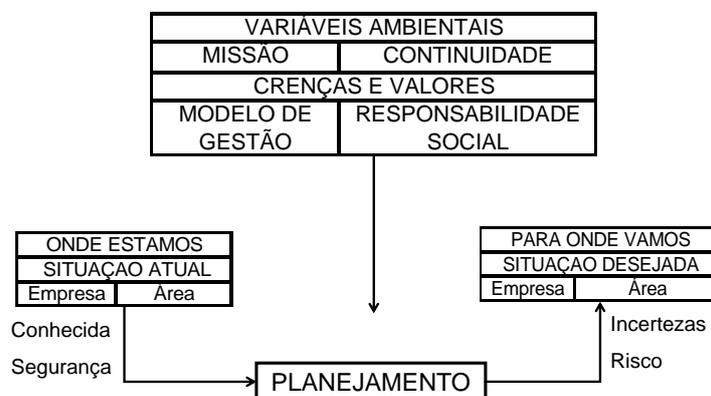
(MINTZBERG, 1994 citado por ZIMERMANN, 2014)

- Para os autores Figueiredo e Caggiano (2008) o planejamento é a mais básica de todas as funções gerenciais, e a habilidade com que esta função está sendo desempenhada determina o sucesso de todas as operações.

- A partir daí, definem o planejamento como o processo de reflexão que precede a ação e é dirigido para a tomada de decisão agora com vistas no futuro.

- Mosimann e Fisch (2009), conceituam planejamento como sendo a determinação dos objetivos a serem atingidos e dos meios pelos quais esses objetivos devem ser alcançados. É a ponte que serve de elo entre o estágio **onde estamos** e o estágio **para onde vamos**. A Figura 2 ilustra esse conceito dos autores.

Figura 2 - Planejamento de uma empresa como um todo ou de uma única área da empresa, como ponte entre as duas situações



Fonte: Mosimann e Fisch (2009, p. 43)

- O objetivo do planejamento é produzir um estado futuro desejável e os caminhos para atingi-lo.

- Os autores Mosimann e Fisch (2009), abordam algumas das características do planejamento, conforme apresentado a seguir.

- ✓ O planejamento antecede as operações.
- ✓ O planejamento sempre existe numa empresa, mesmo que não esteja expresso ou difundido, existindo, neste caso, no mínimo, no cérebro do dirigente.
- ✓ O planejamento deve ser um processo dinâmico, associado ao controle permanente, para poder se adaptar às mudanças ambientais.
- ✓ O planejamento tende a reduzir as incertezas e, conseqüentemente, os riscos envolvidos no processo decisório, aumentando a probabilidade de alcance dos objetivos estabelecidos para a empresa.
- ✓ O planejamento deve interagir permanentemente com o controle, para que se possa saber se está sendo eficaz, isto é, alcançando seus objetivos, pois planejamento sem controle não tem eficácia.
- ✓ Associado ao controle, o planejamento serve para a avaliação de desempenho da empresa e das áreas.

- De acordo com a amplitude o nível de atuação do planejamento, podemos classificá-lo em três tipos:

- Planejamento estratégico;
- Planejamento tático; e
- Planejamento operacional.

- Zimmermann (2014) relata que o planejamento é um processo composto de momentos - estratégico, tático e operacional - que interagem entre si e se repetem continuamente e não como um conjunto de fases estanques que se sucedem cronologicamente. Esses momentos devem ser compreendidos de acordo com os seguintes significados:

a) Estratégico: envolve a definição do rumo a ser seguido pela organização, visando otimizar sua relação com o ambiente.

b) Tático: envolve o desenvolvimento dos programas e projetos, por exemplo: macrofuncionais (tecnologia, informática, RH, etc.).

c) Operacional: envolve o detalhamento, no nível de operação, das ações e atividades necessárias para atingir os objetivos e metas fixadas pelos níveis hierarquicamente superiores.

- A Figura 3 retrata as dimensões do planejamento citadas anteriormente.

Figura 3 – Dimensões do Planejamento



Fonte: Zimmermann (2014, p. 8)

2.2 Planejamento Estratégico

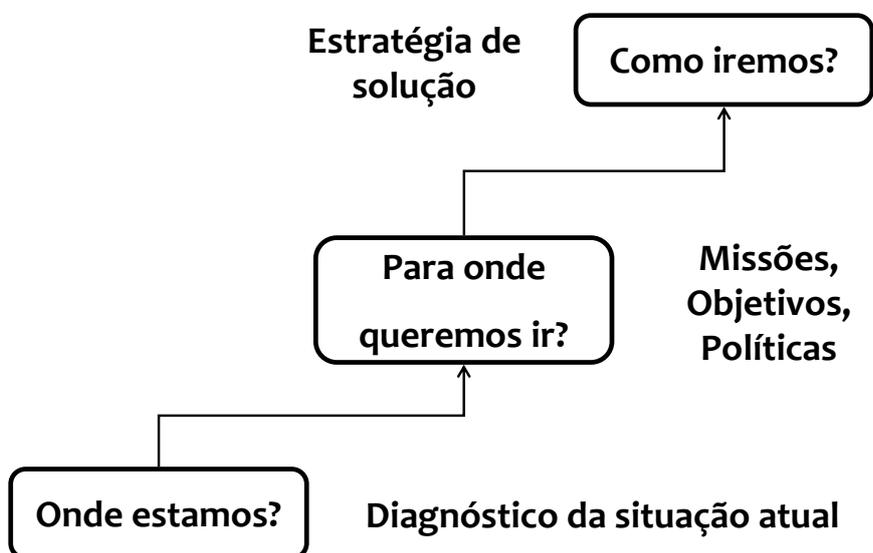
A estratégia empresarial é implementada pelo planejamento estratégico. (MOSIMANN; FISH, 2009)

Segundo Peter Drucker, o planejamento estratégico não envolve decisões futuras e sim a futuridade das decisões atuais.

- Na visão de Mosimann e Fisch (2009), o planejamento estratégico pode ser conceituado como aquele planejamento que, centrado na interação da empresa com seu ambiente externo, focalizando as ameaças e oportunidades ambientais e seus reflexos na própria empresa, evidenciando seus pontos fortes e fracos, define as diretrizes estratégicas.

- A finalidade do planejamento estratégico é estabelecer quais serão os caminhos a serem percorridos para se atingir a situação desejada. É a arte de passagem do estágio **onde estou** para o estágio **onde quero ir** (MOSIMANN; FISCH, 2009).

Figura 4 – Planejamento estratégico



Fonte: Oliveira, Perez Jr., Silva (2011, p. 31)

- Pode dizer-me que caminho devo tomar?
- Isto depende do lugar para onde você quer ir.
(Respondeu com muito propósito o gato)
- Não tenho destino certo.
- Neste caso qualquer caminho serve.
(Alice no País da Maravilhas - Lewis Carrol)



para o desenvolvimento e o crescimento sustentável da organização é estruturada quando ela evolui "de dentro pra fora", da missão para a estratégia, e não "do contexto externo para o interno" (ZIMERMANN, 2014).

- Oliveira, Perez Jr. e Silva (2011) recomendam que os seguintes aspectos devam ser considerados e avaliados na definição da missão da empresa:

- ✓ a relação pretendida entre mercado e produto;
- ✓ a natureza das operações e sua forma de comercialização e distribuição;
- ✓ os benefícios esperados pelo mercado e pelos clientes da empresa e os benefícios reais (vantagens diferenciais) oferecidas pela entidade;
- ✓ a capacidade e a competência técnica, operacional e administrativa que a empresa possui, a disponibilidade de recursos para o reforço dessa capacidade e a segurança quanto ao suprimento de bens, serviços, mão de obra e tecnologias necessários;
- ✓ as limitações ambientais internas e externas;
- ✓ a imagem da empresa diante de seus fornecedores e clientes, funcionários e comunidade;
- ✓ a estrutura física e organizacional da entidade, bem com seus pontos fortes e fracos;
- ✓ as políticas empresariais existentes, as crenças e valores dos dirigentes e funcionários, o histórico da empresa, sua cultura e filosofia de atuação.

- Exemplos:



Missão

Oferecer alimentos de qualidade, inovadores, saudáveis, saborosos e com preços competitivos, proporcionando o bem-estar e a felicidade das pessoas.



Proporcionar experiências **prazerosas** que promovam a **alegria** e o **bem-estar**, criando **laços** duradouros e gerando **valor** para todos.



Missão

Promover o efetivo e regular exercício da contabilidade em cumprimento às suas atribuições legais de registro, fiscalização e educação continuada, com ética, transparência e inovação, qualificando os profissionais, em benefício da sociedade.



Missão

Ser um referencial público em saúde, prestando assistência de excelência, gerando conhecimento, formando e agregando pessoas de alta qualificação.

2.2.2 Valores da empresa

“Nossos valores são testados contra os fatos e a experiência, e o tempo todo temos que lembrar que eles demandam ações e não somente palavras.”
(Barack Obama)

- Os valores são um conjunto de sentimentos que estruturam, ou pretendem estruturar, a cultura e a prática da organização. Normalmente, os valores surgem agregados à missão, como uma simples relação ou de forma mais elaborada, como crenças ou políticas organizacionais. Os valores representam um conjunto de crenças essenciais ou princípios morais que informam as pessoas como devem reger os seus comportamentos na organização (ZIMERMANN, 2014).

- Para Scorsolini-Comin (2015), em seu trabalho que analisa a missão, visão e os valores nas organizações, faz referência aos valores presentes nas organizações fazendo algumas indagações: O que elas consideram como importante? Quais os seus princípios? Em quais aspectos estão pautados o seu trabalho e a sua intervenção? Essas são algumas das perguntas que devem ser respondidas pelos valores organizacionais.

- Oliveira, Perez Jr. e Silva (2011) afirmam que as crenças e os valores pelos quais cada entidade norteia seus negócios refletem os atributos apresentados por seus fundadores e proprietários/responsáveis. Certamente, essas crenças acabam por influenciar todas as operações futuras da empresa e trazer reflexos em todos os níveis. Pode-se dizer que elas determinam a própria estrutura organizacional da entidade.

- Zimmermann (2014) diz que missão e valores, juntos, estruturam a alma da organização. Por isso, diz-se que os valores não são criados, mas sim identificados porque já existem e permeiam a instituição ao longo de sua história.

- Por fim, o autor aconselha que é muito importante que os dirigentes e líderes atuem como educadores, assumindo a responsabilidade de esclarecer e dar o exemplo dos valores no dia-a-dia, pois os valores conspiram a favor da blindagem da organização e do seu propósito.

- Para que isso ocorra, há seis recomendações, referentes à disseminação dos valores, que podem ser observadas:

- ✓ Escolha 3 a 4 valores centrais.
- ✓ Estabeleça os valores como parâmetros-chave para recrutamento e seleção.
- ✓ Inclua os valores no programa de endomarketing.
- ✓ Acima de tudo, celebre publicamente os bons exemplos.
- ✓ Realize treinamentos periódicos sobre os valores.
- ✓ Reforce o comportamento consistente inserindo os valores no programa de reconhecimento e meritocracia.

- Exemplos:



Valores

Nossas ações e negócios se orientam por valores que incentivam o desenvolvimento sustentável, a atuação integrada e a responsabilidade por resultados, cultivando a prontidão para mudanças e o espírito de empreender, inovar e superar desafios.



Valores

Nossa forma de trabalhar:

- Respeito
- Ética
- Boa vontade
- Simplicidade
- Excelência
- Superação
- Zelo
- Criatividade
- Agilidade



valores

- **Simplicidade e Sinceridade:** Clareza, simplicidade e sinceridade nas relações;
- **Perseverança com Agilidade:** Garantir que as coisas aconteçam com segurança e agilidade - e ir até o fim;
- **Inovação:** Ousadia e inovação na criação de oportunidades;
- **Paixão:** Entusiasmo e paixão em tudo que faz;
- **Cuidado:** Responsabilidade e cuidado em todas as atitudes;
- **Responsabilidade Socioambiental:** Contribuir para o desenvolvimento da comunidade e preservação do meio ambiente.



Valores

- Ética e Transparência
- Responsabilidade e Comprometimento
- Integração e Comunicação
- Qualidade e Valorização
- Respeito e Credibilidade



HOSPITAL DE
CLÍNICAS
PORTO ALEGRE RS

Valores

Respeito à pessoa | Competência Técnica |
Trabalho em equipe | Comprometimento
institucional | Austeridade | Responsabilidade
Social | Transparência

2.2.3 Visão da empresa

- Para onde vamos? Responder a essa pergunta simples e direta é algo crucial, de acordo com Zimermann (2014), a partir do entendimento do significado da missão. Sabendo a finalidade, é preciso estabelecer com clareza onde se pretende chegar.

- Se a missão se refere ao que a empresa faz e a sua razão de existência, a visão evoca o lugar aonde a organização pretende chegar, assemelhando-se a uma meta, em sentido de maior alcance (SCORSOLINI-COMIN, 2015).

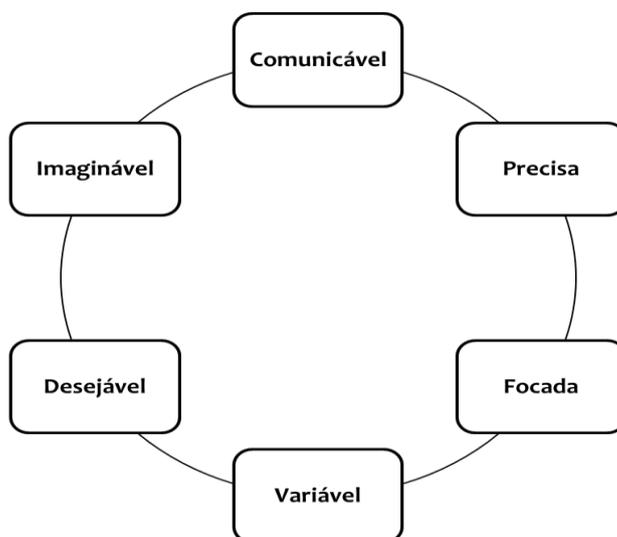
- A visão é a idealização de um futuro desejado. Ela deve ser expressa de forma sucinta, inspiradora, pois deve sensibilizar as pessoas que atuam na organização, assegurando a sua mobilização e alinhamento aos temas estratégicos (ZIMERMANN, 2014).

- Qualquer que seja o critério ou o estilo adotado, a visão de futuro, por definição, tem de ser um objetivo bastante audacioso, por três motivos:

1. Toda organização de sucesso evolui como um verdadeiro atleta.
2. O estado de vitória "fácil" pode gerar a "síndrome do já chegamos".
3. Porém, a visão de futuro não pode ser impossível.

- Seis características devem ser consideradas como parâmetros de eficácia quando se trata de visão de futuro, ou seja, a visão deve ser:

Figura 6 – Característica da visão de uma empresa



Fonte: Zimmermann (2014, p. 12)

- Porto (2015), ao citar Senge (1990), afirma que não há uma fórmula para encontrar a visão. Certamente, qualquer receita prescritiva que fosse apresentada não seria a mais adequada para todas as organizações. No entanto, revela algumas orientações que focalizam nas características do conteúdo da visão, uma vez que o processo de concepção da mesma é muito particular a cada organização.

- Abaixo seguem algumas orientações úteis ao processo de concepção de uma visão:
- ✓ A visão deve retratar um estado futuro desejado;
 - ✓ A visão deve ser de longo prazo;
 - ✓ A visão deve ter uma descrição clara;
 - ✓ A visão deve estar alinhada com os valores centrais da organização;
 - ✓ A visão deve ser inspiradora e impulsionadora;
 - ✓ A visão deve prover focalização e alinhamento;
 - ✓ A visão deve prescindir de maiores explicações; e
 - ✓ A visão deve confrontar padrões atuais.

Exemplificando com a visão de Henry Ford no início deste século: “Democratizar o automóvel”.

Seguem abaixo palavras suas que tentam ilustrar a imagem associada à sua visão: Construirei um carro a motor para a grande multidão [...]. Ele será tão baixo em preço que nenhum homem, com um bom salário, estará incapacitado de ter um e de desfrutar com sua família a bênção de horas de prazer nos ótimos lugares livres de Deus [...]. Quando tiver terminado, todos estarão aptos a ter um e cada um terá um. O cavalo terá desaparecido de nossas estradas, o automóvel será aceito [...] [e iremos] proporcionar a um grande número de homens emprego com bons ordenados.



HOSPITAL DE
CLÍNICAS
PORTO ALEGRE RS

Visão

Transformar a realidade com inovação em saúde.



3 corações

visão

O prazer está nas coisas simples.



MISSÃO

Atuar na indústria de petróleo e gás de forma ética, segura e rentável, com responsabilidade social e ambiental, fornecendo produtos adequados às necessidades dos clientes e contribuindo para o desenvolvimento do Brasil e dos países onde atua.

VISÃO 2030

Ser uma das cinco maiores empresas integradas de energia do mundo* e a preferida dos seus públicos de interesse.

*Métrica: uma das cinco maiores produtoras de petróleo, dentre todas as empresas, com ou sem ações em bolsa. (Fonte para apuração: Relatório Anual da Petroleum Intelligence Weekly - PIW)



Visão

No futuro que queremos construir, colaboramos para o desenvolvimento da sociedade, com parcerias de sucesso e sustentáveis, presença global e atuação diversificada, sendo referência pelo respeito às pessoas e ao meio ambiente, ética, criatividade, disposição para servir, simplicidade e amor pelo que fazemos.



Visão

Ser referência como entidade atuante em assuntos de interesse da profissão contábil e da sociedade.

2.2.4 Matriz SWOT: modelo de análise ambiental

- O modelo SWOT (*Strengths, Weaknesses, Opportunities and Threats*) foi criado por membros da *Harvard University School of Business*, especialmente por Kenneth Andrews, em meados da década de 1960. Ele foi concebido no intuito de servir como instrumento de análise para mapear as condições ambientais externas, no que se refere à identificação de potenciais ameaças e oportunidades, e para a avaliação do ambiente interno, onde se busca identificar os pontos fortes e fracos da empresa.

Figura 7 – Matriz SWOT



Fonte: Zimmermann (2014, p. 10)

- A partir desse mapeamento, é possível que a empresa formule, avalie ou reavalie quais as melhores estratégias para o seu negócio. Esse momento demanda visão sistêmica de quem está analisando o ambiente e uma adequada análise do ambiente para que as estratégias formuladas sejam as mais adequadas e aquelas que podem propiciar à empresa que ela alcance os seus objetivos.

[NASCIMENTO; REGINATO, 2010]

- Em planejamento estratégico, a análise SWOT é uma maneira bastante eficiente de identificar os pontos fortes e fracos de uma organização, bem como examinar as oportunidades e as ameaças que poderão ser enfrentadas no seu ambiente de atuação (ZIMERMANN, 2014).

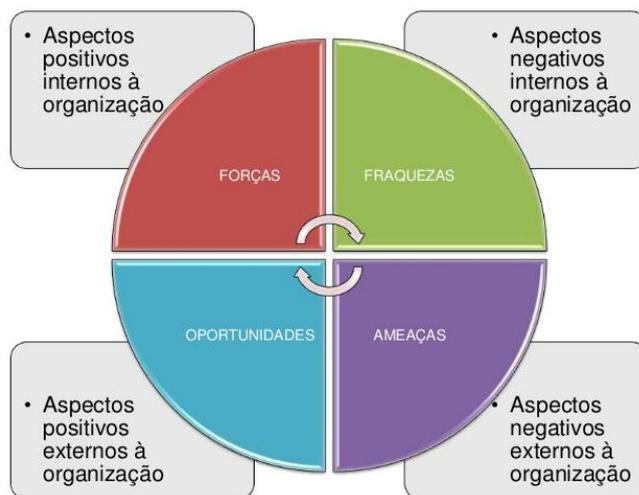
- A Matriz SWOT, ou FOFA (Forças, Oportunidades, Fraquezas e Ameaças), é uma ferramenta utilizada para fazer análise de cenário, sendo usada como base para gestão e planejamento estratégico de uma organização, mas podendo, devido a sua simplicidade, ser utilizada para qualquer tipo de análise de cenário.

- É uma "fotografia" tirada do ambiente como um todo, propicia a visão do terreno onde se encontra a instituição, serve de apoio para que as fraquezas sejam minimizadas e os pontos fortes maximizados, melhor aproveitados, através de uma estratégia que contemple, ao mesmo tempo, as oportunidades do ambiente e o que de melhor a organização poderá fazer para aproveitá-las.

- O diagnóstico estratégico evolve conhecer os fatores positivos e negativos do ambiente interno e externo. Além disso, deve-se analisar:

- Capacidade ofensiva da organização – forma pela qual a organização usa suas forças e aproveita as oportunidades do ambiente externo;
- Capacidade defensiva da organização – percepções de como as forças da organização são capazes de mitigar as ameaças à instituição vindas do ambiente externo;
- Debilidade ofensiva – destaca a insuficiência de elementos internos que possibilitem aproveitar as oportunidades do ambiente externo;
- Vulnerabilidade – indica como as fraquezas tornam a organização e potencializam a ação das ameaças do ambiente externo.

Figura 8 – Matriz FOFA



Fonte: autor do trabalho

- A análise estratégica deve atender aos seguintes requisitos:
 - A análise SWOT deverá considerar como insumos os resultados da revisão documental, entrevista com as lideranças e pesquisa com colaboradores. Esses resultados deverão compor a matriz de forças, fraquezas, oportunidades e ameaças;
 - A análise SWOT deverá ser feita em reunião técnica a ser realizada com a Equipe de Desenvolvimento do Planejamento Estratégico.

[ZIMERMANN, 2014]

2.2.5 Estabelecimento de diretrizes e objetivos estratégicos

- São elaborados com base no quadro referencial resultante da avaliação do ambiente externo e interno da empresa. As diretrizes estratégicas são importantes no processo de seleção e dimensionamento dos objetivos estratégicos e globais.

- As *diretrizes estratégicas* podem ser definidas como um conjunto de indicações de caráter amplo que direcionam o comportamento da empresa como um todo, orientando ou canalizando o raciocínio no processo de tomada de decisões para a escolha dos objetivos estratégicos globais.

- Por *objetivos estratégicos* entendem-se os resultados esperados ou os estados a serem atingidos pela empresa no período por ela considerado. Estes devem expressar as metas que a empresa deseja atingir e o prazo estabelecido para isto, em termos concretos, já que estas metas irão atuar como parâmetro para se avaliar o grau de alcance dos objetivos relacionados.

- Como exemplos de diretrizes estratégicas, pode-se citar:
 - a) desenvolvimento de uma sistemática de planejamento empresarial a fim de permitir melhor visão do futuro, maior flexibilidade de ações e rapidez nas decisões;
 - b) racionalização do processo de administração interna, com ênfase na redução de gastos e no aumento da produtividade, melhorando a relação “custo-benefício”;
 - c) descentralização das atividades da organização, com ênfase no replanejamento do ativo fixo e adoção de tecnologias adequadas às necessidades do mercado.

- Em relação ao objetivo estratégico global, ele deve representar uma necessidade real, coerente com a missão da entidade, ser claro, definido, concreto e viável técnica e economicamente.

[OLIVEIRA; PEREZ JR.; SILVA, 2011]

2.2.6 Determinação de Estratégias

- Para alcançar os objetivos estabelecidos no plano geral que especifica as metas, é necessário determinar a estratégia. As decisões estratégicas dizem respeito ao estabelecimento do relacionamento entre a empresa e o meio ambiente.

- Pode-se citar como exemplos de estratégias em relação às alternativas “produto-mercado”:
 - a) estratégia de crescimento de mercado (penetração);
 - b) estratégia de desenvolvimento de mercado (segmentação);
 - c) estratégia de desenvolvimento de produtos.

- Elas dizem respeito, respectivamente, à busca de maiores volumes de vendas para os atuais produtos da empresa, nos mesmos mercados em que vem atuando; expansão geográfica dos mercados internos e externos; e exploração de novos canais de distribuição dos produtos da empresa.

[OLIVEIRA; PEREZ JR.; SILVA, 2011]

2.2.7 Avaliação das Estratégias

- Muitas podem ser as estratégias elencadas pela organização. Entretanto, esta deve estabelecer um filtro para executar a que lhe possibilita melhor resultado dentro dos limites e recursos disponíveis.

- As estratégias que não aproveitam as potencialidades da empresa, nem exploram suas oportunidades, não reduzem as vulnerabilidades e não eliminam as ameaças do ambiente externo e interno devem ser desconsideradas.

- Aliado a isto a empresa deve responder a alguns questionamentos, tais como:
 - a) A estratégia não coloca o risco associado à empresa fora de limites aceitáveis?
 - b) Será a empresa capaz de implantá-la?
 - c) Pode a empresa conseguir vantagens competitivas com a adoção desta estratégia?
 - d) Qual o potencial sinérgico do curso da ação?

- Todos estes critérios devem ser analisados ao se colocar em prática ou viabilizar uma estratégia. Uma vez selecionadas as estratégias, elas devem ser relacionadas juntamente com os objetivos estratégicos a que se referem e com as estimativas de investimentos necessárias.

[OLIVEIRA; PEREZ JR.; SILVA, 2011]

☞ A responsabilidade pela elaboração do planejamento estratégico é da alta administração, que será assessorada pelos níveis intermediários que fornecerão informações e sugestões.

- A Controladoria terá papel relevante nesse processo, pois será responsável pela implementação de um sistema de informações gerenciais que possibilite o controle e a análise das atividades, comparando o resultado alcançado com os objetivos estabelecidos.

- O planejamento deve ser considerado uma atividade contínua, pois à medida que os resultados vão sendo conhecidos o plano deve ser revisto para adequar os objetivos e estratégias à realidade verificada.

- Conforme o quadro abaixo, a seguir, tem-se uma visão global de um planejamento empresarial. As diversas ações ali apresentadas se subdividirão ainda em outras, que possibilitarão a sua execução prática.

Quadro 6 - Visão global de um planejamento empresarial

FOCO	AÇÃO	DESDOBRAMENTO DA AÇÃO
Produto	Programa de Redução de Custos	<ul style="list-style-type: none"> - Implantação do novo leiaute para armazenagem. - Alterações do leiaute na área administrativa. - Estruturação do orçamento e das informações gerenciais. - Implantação de um sistema de Qualidade Total - TQC - Obtenção da Certificação "ISO 9002"
	Programa de Melhoria de Suprimentos e Terceirização	<ul style="list-style-type: none"> - Melhorar negociações na aquisição de produtos de alto giro. - Terceirização e busca de componentes e serviços com qualidade e menor custo.
	Lançar produtos com design e funções inovadoras incorporando tecnologias atualizadas	<ul style="list-style-type: none"> - Acompanhar os principais lançamentos no mercado mundial, selecionando os de maior interesse. - Selecionar e efetuar "benchmarking" dos produtos, visando praticidade. - Reestruturar o departamento de projetos. - Achar o atrativo diferencial em produtos e embalagens, visando à preferência do consumidor.
Mercado	Política de vendas	<ul style="list-style-type: none"> - Política de crédito. - Política de preço diferenciada sem grande variações. - Logística de distribuição (entregas programadas). - Projeto de viabilidade econômica para venda consignada. - Análise das devoluções de mercadorias. - Política de Assistência Técnica.
	Planejamento de marketing	<ul style="list-style-type: none"> - Pesquisa de mercado. - Sistema de informações sobre o mercado. - Propaganda. - Política de atendimento aos clientes e consumidores.
	Capacitação da força de vendas	<ul style="list-style-type: none"> - Preparação de material com normas básicas dos procedimentos de vendas. - Treinamento dos representantes. - Treinamento do pessoal da área comercial. - Reuniões/convenções periódicas com representantes.
	Programa de pós-venda	<ul style="list-style-type: none"> - Capacitação e incentivo dos vendedores e melhoria das comunicações com as lojas. - Incentivo nos pontos de vendas. - Levantamento de dados referentes ao giro dos produtos nas lojas. - Programa de fidelização e atendimento ao cliente. - Programa de atendimento ao consumidor.

Fonte: PIAI (2000, p. 35)

- Vê-se que o planejamento empresarial/estratégico traz em seu conceito uma ideia do que há de mais amplo em nível de processo administrativo, devendo estar em sintonia com o ambiente, ter objetivos a serem alcançados, conhecer a forma e os rumos a serem tomados para a obtenção desses objetivos, assim como dispor de instrumentos de controle e correção desses rumos, caso seja necessário.
- O planejamento estratégico vem se tornando cada vez mais importante para os administradores nestes últimos anos. A definição das metas e dos objetivos fundamentais em termos específicos e a determinação dos meios para sua consecução servem de estrutura básica e de longo prazo à qual podem-se ajustar outras formas de planejamento.
- Para vislumbrar uma estratégia apropriada, os administradores têm de encontrar o “denominador comum” de suas organizações. Qual deve ser o ramo de atividade da organização? Quem são os fregueses e quem devem ser eles? Para onde está indo a organização? Responder a estas perguntas fundamentais permite ao administrador determinar as reais capacidades de suas organizações e traçar estratégias mais eficazes para aproveitar estas capacidades.

[PIAI, 2000]



3 *Balanced Scorecard* - BSC

- O *Balanced Scorecard* (BSC) foi desenvolvido no início dos anos 1990, a partir de um estudo desenvolvido em diversas empresas, por Roberto S. Kaplan, professor da *Harvard Business School*, e por David P. Norton, presidente da *Balanced Scorecard Collaborative*, sediada em Lincoln, Massachusetts (NASCIMENTO; REGINATO, 2009; OLIVEIRA; PEREZ JR.; SILVA, 2011; FERNANDES, 2013).

- Esse estudo tinha por base mostrar que a medição da atuação empresarial, utilizada na era industrial, focada na contabilidade financeira, era uma forma que estava bastante obsoleta e já não atendia às medidas de desempenho requeridas na era da informação, sendo extremamente limitada para mensurar e gerir ativos intangíveis (NASCIMENTO; REGINATO, 2009; OLIVEIRA; PEREZ JR.; SILVA, 2011; FERNANDES, 2013).

- Zimmermann (2014) relata que durante muitos anos, foram os dados financeiros os únicos e mais importantes indicadores utilizados pelas organizações para avaliarem sua gestão. Porém, nos dias atuais, novas necessidades foram impostas às empresas.

- Com isso, tem-se que obter resultados a partir da definição de um planejamento estratégico que integra as diferentes áreas da empresa o que, sem dúvida, representa uma revolução no conceito tradicional de gerenciar: assumir o autocontrole.

☞ Assim, pode-se afirmar que, segundo Oliveira, Perez Jr. e Silva (2011), o BSC é um sistema de gestão que complementa as medidas financeiras do desempenho passado com as medidas dos fatores que impulsionam o desempenho futuro. Os objetivos e medidas do *scorecard* derivam da visão e estratégia da empresa.

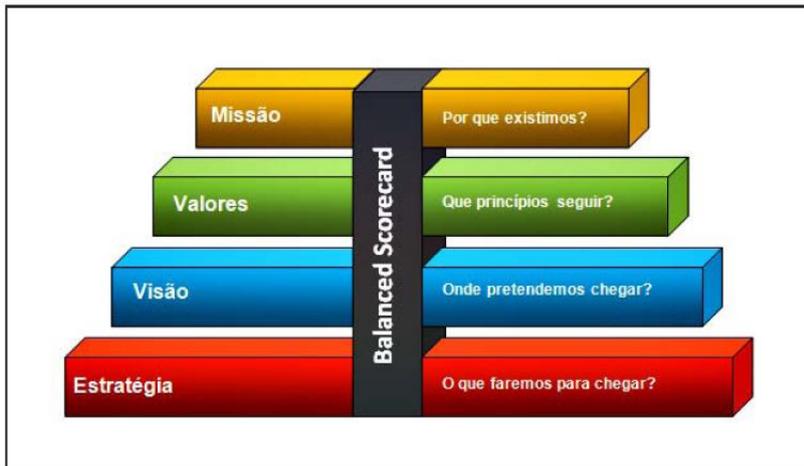
- Para Zimmermann (2014), o *Balanced Scorecard*, ou método, como é comumente denominado, estabelece uma forma de gestão dos objetivos institucionais sinérgica com as áreas/temáticas que envolvem as instituições, tendo como base os indicadores tangíveis: "o objetivo é o de estabelecer um processo estruturado para a criação de medidas financeiras e não financeiras, representadas por objetivos estratégicos e metas em todos os níveis, possibilitando a integração entre esses grupos e proporcionando o alinhamento de toda a organização".

Resumidamente, o BSC é a tradução de estratégia em ação, ou seja, a razão de ser do BSC é tirar do papel os planos e metas estratégicas das organizações e difundir-los por todos os níveis da organização.

- Para seus criadores, o BSC é uma ferramenta estratégica imprescindível para empresas de qualquer segmento, pois deve ser entendido como um sistema de suporte à decisão, na medida em que reúne os elementos-chave para acompanhar o cumprimento da estratégia da organização (NASCIMENTO; REGINATO, 2009; OLIVEIRA; PEREZ JR.; SILVA, 2011).

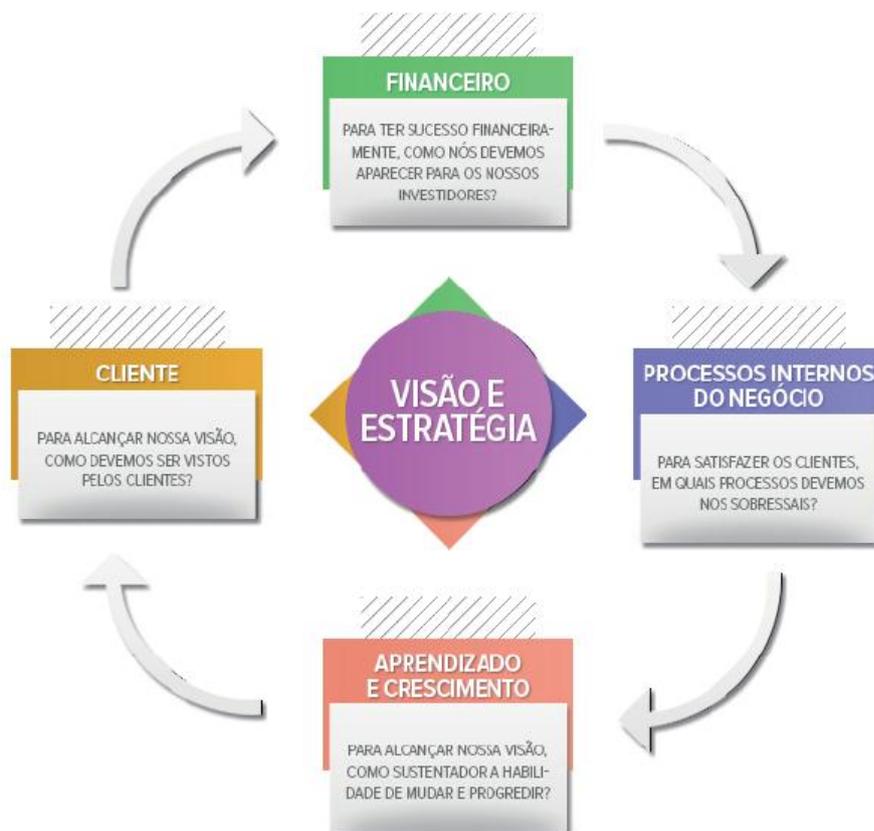
- Para o alcance desse objetivo, o BSC está estruturado em quatro pilares básicos: a missão, os valores, a visão e a estratégica, adotando quatro perspectivas interligadas em uma relação de causa e efeito com esses quatro pilares - missão, a visão e a estratégia da organização, conforme representado nas Figuras 9, 10 e 11.

Figura 9: Pilares do BSC

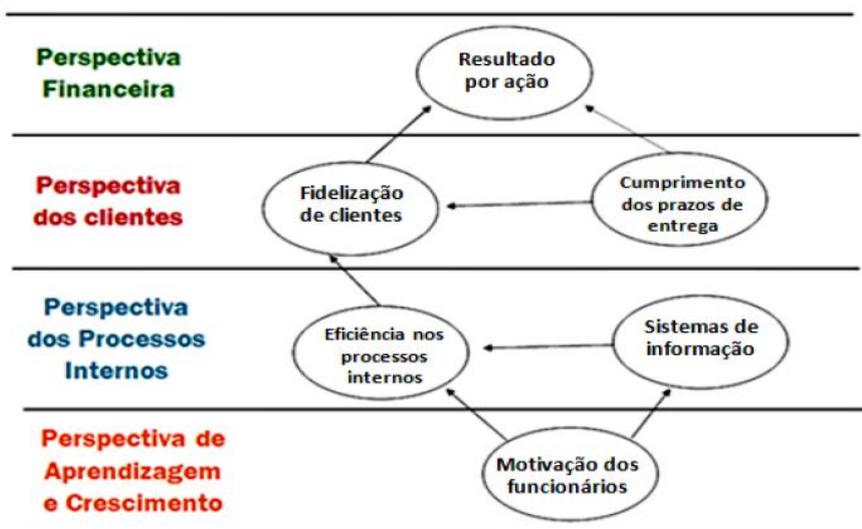


Fonte: Fernandes (2013, p. 53)

Figura 10: Perspectivas do BSC



Fonte: Zimmermann (2014, p. 6)

Figura 11: Exemplos de relações de causa e efeito

Fonte: Fernandes (2013, p. 57)

- Conforme representado na Figura 10, o BSC não só contempla os resultados financeiros da organização, ele contempla, também, o sucesso esperado no futuro, avaliado dentro de quatro perspectivas:

- ✓ **Perspectiva financeira:** monitora se a estratégia da instituição está contribuindo para a melhoria dos resultados financeiros. As metas financeiras se relacionam com a rentabilidade e o crescimento.
- ✓ **Perspectiva do cliente:** a instituição deverá traduzir em medidas específicas os fatores importantes para os clientes, obtendo assim a satisfação e fidelização.
- ✓ **Perspectiva dos processos internos:** nesta perspectiva as organizações identificam os processos críticos para a realização dos objetivos das duas perspectivas anteriores. Os processos devem criar as condições para que a organização ofereça propostas de valor ao cliente, capazes de atrair e reter clientes nos seus segmentos de atuação.
- ✓ **Perspectiva do aprendizado e do crescimento:** a capacitação da organização se dará por meio dos investimentos em novos equipamentos, em pesquisa, em sistemas e nos recursos humanos da empresa.

- Uma etapa importante na formulação do BSC é a construção do mapa estratégico. Este mapa mostra como a estratégia liga os ativos intangíveis a processos que criam valor para os clientes por meio da aprendizagem, da disseminação de conhecimento e do aperfeiçoamento dos processos internos (FERNANDES, 2013).

- Ressalta-se, ainda, que o mapa estratégico de uma entidade só será eficaz se forem claras as relações de causa e efeito que deverão estar distribuídas entre as diversas perspectivas. O mapa estratégico deve desmembrar a estratégia em temáticas, problemas e oportunidades, vinculando uma das perspectivas às áreas e setores operacionais. Assim, a causa em uma dada perspectiva, gera efeito em outra, e assim sucessivamente (FERNANDES, 2013).

- A definição de indicadores também é outro passo importante na construção do BSC, pois devem mensurar o que se pretende alcançar com o objetivo estabelecido, auxiliando na compreensão detalhada das relações de causa e efeito. Os indicadores

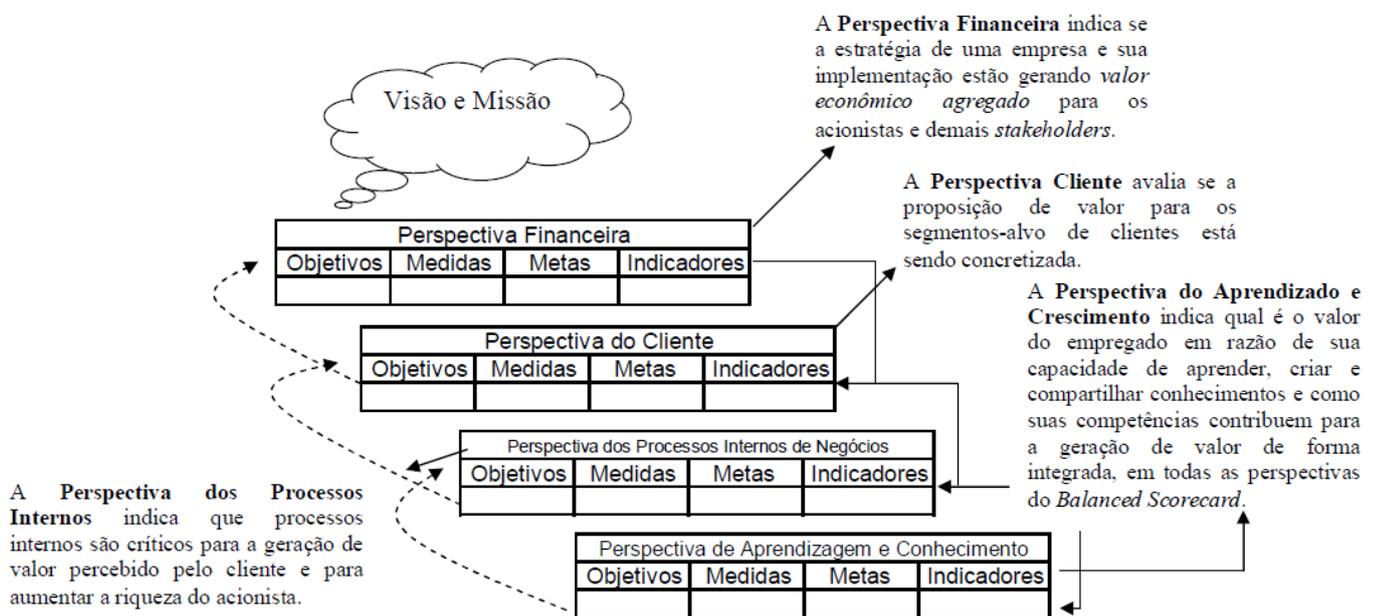
devem estar fundamentados no planejamento estratégico da organização e devem incluir parâmetros de sucesso a serem utilizados por ela (FERNANDES, 2013).

- Exemplos de indicadores:

- ✓ **Perspectiva financeira:** taxa de crescimento anual, receitas de novos produtos, valor de mercado, preço da ação, custos totais, margem bruta, receita líquida, produtividade, lucro líquido, etc.
- ✓ **Perspectiva do cliente:** satisfação dos clientes, retenção de clientes, conquista de novos clientes, participação no mercado, tempo médio de atendimento, número de clientes perdidos, etc.
- ✓ **Perspectiva dos processos internos:** giro de estoques, prazos de entregas, novos produtos lançados, cumprimento de prazos, tempo de desenvolvimento de novos produtos, emissão ao meio ambiente, etc.
- ✓ **Perspectiva da aprendizagem e crescimento:** investimento em treinamento de funcionários, rotatividade de empregados, número de sugestões de funcionários, número de promoções de cargos internos, etc.

- Segundo Kaplan e Norton (1997), medir é importante: "O que não é medido não é gerenciado". Assim, uma vez estabelecidos os indicadores, é fundamental determinar como será mensurado o seu atingimento. É importante determinar as metas para cada indicador.

Figura 12: O desdobramento dos objetivos estratégicos nas perspectivas de valor.



Fonte: Herrero Filho (2005:212), adaptada

- É importante salientar, para que as metas sejam atingidas a contento, é preciso que sejam planejadas as ações a serem implementadas. As metas não serão atingidas se não houver participação direta de todos os colaboradores/equipes da organização, em torno de iniciativas coerentes e estrategicamente bem elaboradas.

- A seguir, exemplos de estruturação do mapa estratégico para as perspectivas do BSC de acordo com Nascimento e Reginato (2009, pp. 251-253).

a) exemplo de estruturação do mapa estratégico para a perspectiva financeira:

Objetivo	Indicador	Meta	Iniciativa
Aumentar o lucro operacional da empresa.	Receitas e gastos.	Aumentar em 10% ao ano o lucro operacional.	- aumento das vendas; - redução das despesas administrativas; - redução dos custos fabris.
Eliminar a inadimplência na empresa.	Controle e melhoria do fluxo de caixa.	Evitar a inadimplência, considerando o planejamento efetuado pela empresa de 0% de inadimplência.	Política de cobrança; contato direto com inadimplentes via telefone, comunicação escrita, totalizando três etapas.
Manter as obrigações da empresa em dia.	Controle e melhoria do fluxo de caixa.	Evitar a inadimplência, considerando o planejamento efetuado pela empresa de 0% de atraso nos pagamentos.	- manter controle adequado dos recebimentos e dos pagamentos; - negociar prazos e preços com os fornecedores.

b) exemplo de estruturação do mapa estratégico para a perspectiva de clientes:

Objetivo	Indicador	Meta	Iniciativa
Crescer no mercado.	Participação no mercado.	Atingir 20% ao ano a mais de clientes no segmento em que a empresa atua.	- marketing; - trabalho forte por parte dos representantes comerciais em todos os estados do país, onde a empresa ainda não se inseriu; - vendas por telefone e internet; - contato com distribuidores e com as pontas (cliente final).
Manter os clientes atuais.	Retenção de clientes.	- manter um relacionamento permanente com todos os clientes; - contato com o cliente no último dia útil do mês.	- contatar os clientes mensalmente, seja por telefone, seja por meio de visitas; - efetuar promoções para atrair os clientes e valorizar a preferência pela empresa.

c) exemplo de estruturação do mapa para a perspectiva de processos internos:

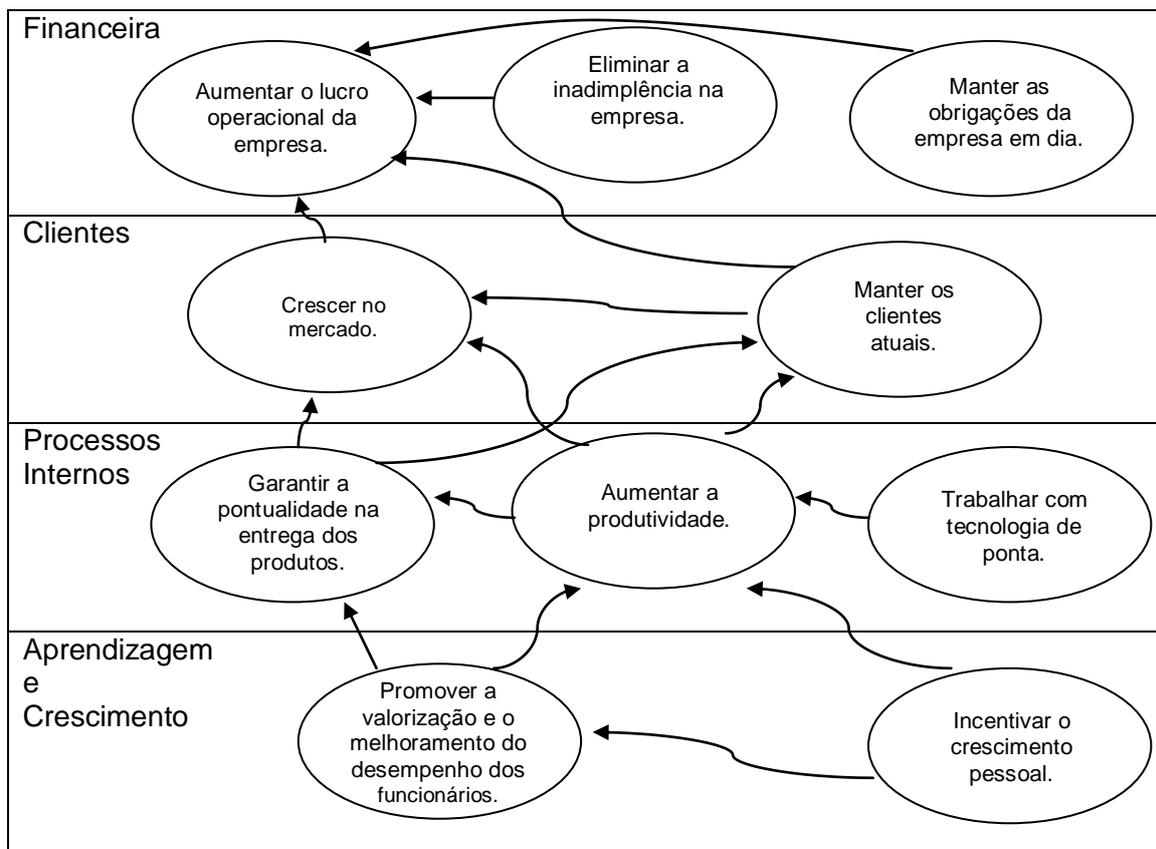
Objetivo	Indicador	Meta	Iniciativa
Garantir a pontualidade na entrega dos produtos.	Reclamação de clientes.	Cumprimento de todos os prazos negociados com os clientes – máximo 30 dias.	Controle constante e integrado entre as áreas de vendas e produção.
Aumentar a produtividade.	Controle das atividades demandadas e realizadas.	Aumentar em 20% ao ano a produtividade da fábrica.	- treinamento contínuo; - monitoramento contínuo (controladoria); - ajuste imediato nos desvios detectados (controladoria); - eliminação ou redução dos <i>setups</i> ; - maior integração da área produtiva com a área de vendas.
Trabalhar com tecnologia de ponta.	Equipamentos e sistemas de última geração.	Manter equipamentos e sistemas 100% atualizados e em pleno funcionamento.	- constância dos recursos tecnológicos disponibilizados pelo mercado; - manutenção dos equipamentos e sistemas já existentes, feita por cada área de responsabilidade.

d) exemplo de estruturação do mapa para a perspectiva de aprendizagem e crescimento:

Objetivo	Indicador	Meta	Iniciativa
Promover a valorização e o melhoramento do desempenho dos funcionários.	Reuniões periódicas.	Qualidade e melhoria dos serviços; aumento da produtividade compatível com a fábrica – 20%.	- Avaliar o desempenho de cada um e atribuir recompensas e punições com base nas metas estabelecidas pela empresa.
Incentivar o crescimento pessoal.	Avaliações periódicas.	Aumentar os treinamentos em 50% e os incentivos ao aprimoramento pessoal.	- organizar cursos e treinamentos a cada 15 dias para todos os funcionários, divididos por área; - auxiliar os funcionários que desejam efetuar cursos de graduação e pós-graduação, bem como cursos de idiomas e outros que interessem às atividades da empresa, com percentuais de 20 a 50%, que variam de acordo com o desempenho de cada um.

- Depois de montados os mapas, é possível estruturar a chamada árvore da estratégia, ou de causa e efeito, conforme segue:

Figura 13: Árvore da estratégia ou de causa e efeito



Fonte: Nascimento e Reginato (2009, p. 253)

- A metodologia do BSC, de acordo com seus criadores, Kaplan e Norton, tem o intuito de viabilizar processos gerenciais críticos, como se descreve a seguir:
 - estabelecer e traduzir a visão e a estratégica;
 - comunicar e associar objetivos e medidas estratégicas;
 - planejar, estabelecer metas e alinhar iniciativas estratégicas;
 - melhorar o *feedback* e o aprendizado estratégico.

- Os principais benefícios que podem ser observados na metodologia do BSC, de acordo com Nascimento e Reginato (2009) e Fernandes (2013), são:
 - traduz a estratégia em termos operacionais, isto é, para toda a organização;
 - evidencia a estratégia de uma forma perceptível e implementável por todos os membros da organização;
 - a garantia de que os elementos da estratégia (objetivos, indicadores, metas e iniciativas) estejam alinhados e vinculados;
 - a formação da base para um processo de gestão estratégica eficaz e integrado;
 - mobiliza os gestores para a liderança do projeto de mudança;
 - estabelece as relações de causa-efeito entre as diversas variáveis, ao longo das diferentes perspectivas.

- Princípios das organizações voltadas para a estratégia
 - Princípio 1: traduzir a estratégia em termos operacionais.
 - Princípio 2: alinhar a organização à estratégia.
 - Princípio 3: transformar a estratégia em tarefa de todos.
 - Princípio 4: converter a estratégia em processo contínuo
 - Princípio 5: mobilizar a mudança por meio da liderança executiva.



ESTRUTURAÇÃO E IMPLANTAÇÃO SIMPLIFICADA DE UMA ÁREA DE CONTROLADORIA

ESTABELECENDO O PLANO DE VÔO

Muito antes da decolagem de um avião, o piloto já deve possuir em mãos um plano detalhado com todas as informações necessárias para o voo, sendo a principal delas o destino. E com base no destino pretendido, outras informações são necessárias e sub-planos vão surgindo.

É então traçada a rota, definido a quantidade de combustível necessário, o número de tripulantes para operar a aeronave e atender aos passageiros e assim por diante. Além disto, o piloto tem a sua disposição vários instrumentos de orientação para auxiliá-lo em manter-se na rota definida durante todo o voo.

Mesmo com todos estes procedimentos prévios, não há nenhuma garantia que a rota será percorrida como foi planejada. Podem surgir áreas de instabilidades, ventos fortes, outras aeronaves na rota e uma série de fatores que farão com que o piloto seja obrigado a realizar pequenos desvios e ajustes de curso durante o voo.

A única certeza é que o destino estabelecido deve ser alcançado, e para isto o piloto utilizará todos os instrumentos e habilidades disponíveis para chegar ao destino. O mesmo deve (ou deveria) acontecer nas empresas, não importando o setor ou tamanho. Tudo deve começar no planejamento!

Este paralelo nos ajuda a entender um pouco a necessidade do planejamento e acompanhamento para as organizações em geral. Sem eles, é como se a empresa estivesse voando sem rumo e de olhos vendados. Ao planejar a abertura de uma empresa, ou mesmo iniciar um novo exercício em uma empresa já existente, é fundamental saber o que esperamos, ou seja, qual o destino!

Como no exemplo do avião, é muito provável que as coisas não saiam exatamente como foram planejadas. Desvios sempre vão existir, mas o importante é ter sempre em mente o destino a ser alcançado. E como para o piloto, as habilidades e experiências adquiridas pelo gestor ao longo do tempo são importantes, mas sem os instrumentos apropriados fica muito mais difícil saber se o avião está voando no rumo certo!

É aí que surge nosso personagem principal: o **controller**. Na administração moderna, o **controller deixou de fazer apenas papel de contador**, com obrigações operacionais e pré-estabelecidas, e passou a ser um profissional voltado ao **gerenciamento estratégico**, necessitando para isto, ter um ótimo relacionamento interpessoal, lidar com todos os setores de uma organização e gerenciar uma equipe com real potencial em administração e conhecimento contábil abrangente.

Isso vale para uma empresa que estrutura uma área de planejamento e controladoria, mas o que acontece com empresas que assim não a seguem? Na prática ocorre o efeito cachoeira, um barco que não possui direção, qualquer uma que venha tomar servirá como destino, e muitas vezes um destino perigoso e sem regresso.

Fonte: <http://www.treasy.com.br/>

- De acordo com o referencial teórico apresentado neste trabalho, e ainda tendo como contribuições dos trabalhos de Piai (2000) e Oliveira (2013), sugere-se, de forma simplificada, as seguintes etapas de implementação de uma Controladoria para gestão empresarial:

- a) definição da estrutura organizacional: levantamento das características principais da empresa e padronização dos conceitos e expectativas dos gestores da organização, identificando o seu posicionamento estratégico;
- b) definição do modelo de gestão e implantação de um processo de gestão;
- c) definição dos objetivos da organização
- d) definição do projeto de estruturação/implantação da Controladoria;
- e) divulgação.

Definição da Estrutura Organizacional

- Deve-se realizar o levantamento das principais características da empresa e padronização dos conceitos e expectativas dos gestores da organização.

- Nesta etapa são definidas as características básicas da empresa e o desenho da forma de atuação utilizada na implantação dos procedimentos.

- É importante a troca de ideias entre os principais executivos, com vistas ao pleno conhecimento da estrutura organizacional da empresa, dos sistemas de informações e de comunicações existentes, de seus processos operacionais, etc., visando à harmonização dos conceitos sobre a instituição em que atuam. Isto parece desnecessário a princípio, mas mesmo atuando dentro da mesma organização as diferenças no entendimento e interpretação dos conceitos podem ser grandes.

- Realização de palestras com os gestores da organização é necessária para a padronização de conceitos. Porém, trata-se de uma tarefa bastante difícil, pois requer a reunião de pessoas cujo tempo tem um custo elevado para a empresa. Dessa forma, é necessário que as palestras sejam preparadas antecipadamente, com elaboração de materiais explicativos a respeito do tema, destacando os pontos a serem discutidos e antecipando, através de questionários e entrevistas, os pontos que serão abordados.

Atenção! Outro item importante na execução destes procedimentos é o esclarecimento a respeito da razão de sua implantação. Por se tratar de uma atividade que irá envolver toda a organização, o esclarecimento torna-se vital para impedir interpretações errôneas sobre a razão da implantação de um sistema de controle.

- Nesta fase são definidas, ainda, a missão, visão e valores da empresa e a equipe de implementação. Dessa forma, além dos principais gestores/executivos, é imprescindível que os sócios/acionistas participem desta etapa.

Detalhamento desse ponto:

Missão, visão e valores da Empresa

- Para estabelecer a missão, visão e valores pode-se fazer uma apresentação dos procedimentos através de uma reunião com os principais executivos da organização e os acionistas ou seus representantes, para a definição da missão, visão e valores da empresa e a apresentação inicial dos procedimentos teóricos (necessidade de sua implantação e suas etapas).

- A pauta da reunião a ser entregue para a confirmação deve ser detalhada para preparar os participantes quanto ao seu conteúdo. Conforme se pode verificar no exemplo de pauta de reunião abaixo, esta reunião deve servir inclusive para esclarecer a metodologia utilizada.

- Na condução da reunião é importante que sejam apresentados exemplos que servirão como base para iniciar a definição da "missão", "visão" e "valores", os quais serão colocados em discussão para, a partir das modificações sugeridas, chegar a um consenso quanto à sua definição final.

- Para melhor orientação dos participantes, seria interessante apresentar material de apoio contendo informações gerais, como, por exemplo:

- a) posicionamento da administração financeira *versus* administração contábil;
- b) perfil da composição dos resultados;
- c) perspectivas da área financeira;
- d) áreas não exploradas; etc.

- O estabelecimento da missão, visão e valores deve ter a concordância de todos os gestores da organização. Uma vez estabelecida a missão, visão e valores, os demais elementos serão definidos de acordo com ela.

Equipe de Implementação

- A definição da equipe ou da pessoa responsável pela implementação deve ser efetuada nesta fase.

- Apesar da condução ser efetuada pela Controladoria, a implantação dos procedimentos requer a participação de profissionais que atuam nas respectivas áreas para que todas as perspectivas concebidas sejam analisadas.

- Essas pessoas serão envolvidas na fase de implementação e também para análises periódicas realizadas nos procedimentos, avaliando as alterações ocorridas na organização. Sua participação é importante, pois traz visões diferentes da organização, conforme sua área de atuação. Muitas vezes, alguns pontos de deficiência podem não ser percebidos por uma área específica, porém dificilmente não serão percebidos por algum participante do processo.

EXEMPLO DE PAUTA DA REUNIÃO

Objetivos

- Esclarecimento da Controladoria
- Padronização de conceitos
- Definição de objetivos
- Metodologia e recursos necessários para implantação

Discussão a respeito da estratégia da empresa

- Definição da missão da empresa
- Opiniões quanto às áreas (operacionais e de suporte) da empresa
- Perspectiva da área nos próximos anos
- Expectativas futuras

Definição da missão da empresa e seus objetivos

Definição dos conceitos envolvidos e das metas básicas

- Áreas de interesse de desenvolvimento
- Definição do perfil do cliente
- Políticas de investimento (humano, tecnológico e em equipamentos)
- Outros pontos de interesse

(PIAI, 2000)

Definição do modelo de gestão e implantação de um processo de gestão

- O modelo de gestão é formulado através do posicionamento estratégico, levando em consideração as crenças e valores da empresa, mostrando a linha geral de como se espera administrar a empresa.

- Por esses motivos cada empresa terá seu próprio modelo de gestão, pois leva em consideração as particularidades dos diretores e gerentes.

- A proposta de um processo de gestão busca orientar o alcance dos objetivos da empresa. É composto por fases sendo elas planejamento, execução e controle.

- ❖ **Planejamento Estratégico:** o primeiro passo a ser dado é perceber no planejamento estratégico as variáveis que podem influenciar no resultado da organização, que podem divididas em variáveis internas e variáveis externas, onde são subdivididas em os pontos fracos, fortes, oportunidades e ameaças, fazendo uso da matriz S.W.O.T.
- ❖ **Diretrizes Estratégicas:** com os pontos fracos e as ameaças definidas, é possível determinar diretrizes estratégicas, com o objetivo de proporcionar melhorias nos ambientes expostos e que expressam as perspectivas dos gestores para os próximos meses e até mesmo próximos anos.
- ❖ **Execução:** baseados nas diretrizes estratégicas que foram determinadas deverão ser apresentadas ações que visam alcançar os planos traçados e trazer benefícios para a empresa.
- ❖ **Controle:** deverá ser feito em todas as etapas apresentadas, fazendo o *feedback* das ações, comparando se o que foi planejado está sendo executado.

Definição dos Objetivos da Organização

- Das reuniões realizadas nas fases anteriores devem ser levantadas todas as informações possíveis sobre o que foi discutido.

- Com essas informações deve-se sumarizar os principais objetivos citados durante a reunião e preparar um material onde serão listadas todas as colocações que se assemelham a objetivos. Esta lista irá fazer parte do questionário a ser distribuído aos responsáveis para que possam estabelecer seus objetivos dentro das perspectivas consideradas.

- O questionário deve conter os seguintes pontos:

- a) Considerando a missão da organização, quais os principais objetivos de cada ação e quais as perspectivas de serem alcançados?
- b) Que características os objetivos devem possuir?
- c) Nos objetivos sugeridos, como medir seu desempenho?
- d) Quais as medidas que devem ser tomadas dentro da organização para que estes objetivos sejam alcançados?
- e) Quais indicadores poderiam refletir a eficácia das medidas tomadas e qual sua forma de mensuração?

- Após a distribuição do questionário, devem ser realizadas entrevistas com cada um dos gestores para que todas as respostas sejam direcionadas no mesmo sentido, e também para que as respostas tenham abrangência suficiente na elaboração dos procedimentos (abaixo exemplos de Questionário e Indicadores/Metas).

EXEMPLO DE QUESTIONÁRIO**Objetivos**

- Levantamento dos objetivos
- Definição dos indicadores e/ou políticas

Perspectivas

- Financeira
- Clientes
- Processos internos
- Crescimento profissional

Questões a serem feitas

1. Dê sua definição de objetivo e liste quais elementos ele deve contemplar.
2. Relacione no mínimo três objetivos para as perspectivas acima, atribuindo-lhes uma numeração, de acordo com sua prioridade.
3. Apresente a definição dos objetivos escolhidos.
4. Relacione os pontos positivos e negativos na organização tomando como parâmetro os objetivos estabelecidos, bem como as medidas a serem tomadas para atingi-los.

(PIAI, 2000)

EXEMPLO DE INDICADORES/METAS**Resultado da reunião de apresentação e sugestões**

Visando auxiliar no preenchimento do questionário, será apresentada, a seguir, uma série de objetivos e indicadores, coletados da seguinte forma:

- a) levantamento realizado na reunião de apresentação;
- b) consultas individuais;
- c) sugestões por parte da equipe de implementação.

Objetivos - Perspectiva financeira

- Aumentar a produtividade.
- Maximizar o retorno sobre o investimento.
- Aumentar a receita de prestação de serviços.
- Reduzir os custos administrativos, sem prejudicar a qualidade dos serviços prestados.
- Maximizar resultados através do planejamento tributário.

(continua)

(continuação)

Perspectiva dos clientes

- Promover melhor atendimento aos clientes, em relação aos concorrentes.
- Ser conhecido no mercado pelo seu relacionamento com os clientes.
- Manter uma gama de serviços para atender às necessidades de seus clientes.
- Proporcionar ao cliente facilidades que o diferenciem da concorrência.
- Minimizar o nível de reclamações recebidas.
- Desenvolver canais de comunicação eficientes entre a empresa e o cliente.

Perspectiva de processos internos

- Ter processos internos ágeis, informatizados e seguros.
- Manter um processo de avaliação interna para todas as áreas da empresa.
- Fomentar os sistemas de controle existentes na empresa.
- Eliminar os processos que constituem retrabalhos.
- Manter processos integrados, desde a prestação do serviço até a efetivação dos fluxos financeiros e a contabilização.

Perspectiva de aprendizado e crescimento

- Manter uma equipe especializada em todas as áreas, para aumentar a qualidade.
- Manter um plano de carreira baseado na avaliação de desempenho.
- Manter uma estrutura de treinamento dos profissionais, com acompanhamento periódico de sua avaliação.
- Manter pessoas qualificadas agindo de forma participativa, de modo a maximizar a sinergia dentro da organização.
- Desenvolver um fórum periódico de debates em que serão reunidos os profissionais de diversas áreas para verificação de suas necessidades.

(PIAI, 2000)

- Após o recolhimento do questionário, deve-se tabular as informações e apresentar o seu resultado. A forma de apresentação dessas informações deve levar em conta o resultado das entrevistas realizadas. Assim, pode-se chegar aos seguintes objetivos (Kaplan, 1997):

Perspectiva financeira:

- ✓ aumentar a produtividade;
- ✓ maximizar o retorno sobre o investimento;
- ✓ aumentar a receita de prestação de serviços;
- ✓ reduzir os custos administrativos, sem prejudicar a qualidade dos serviços prestados.

Perspectiva dos clientes:

- ✓ promover melhor atendimento aos clientes, em relação aos concorrentes;
- ✓ tornar-se conhecido no mercado pelo seu relacionamento com os clientes;
- ✓ manter uma gama de serviços para atender às necessidades dos clientes;
- ✓ proporcionar ao cliente facilidades que o diferenciem da concorrência;
- ✓ minimizar o nível de reclamações recebidas.

Perspectiva de processos internos:

- ✓ ter processos internos ágeis, informatizados e seguros;

- ✓ manter um processo de avaliação interna para todas as áreas da empresa;
- ✓ fomentar os sistemas de controle existentes na empresa;
- ✓ eliminar os processos que constituem retrabalhos.

Perspectiva de aprendizado e crescimento:

- ✓ manter uma equipe especializada em todas as áreas, visando aumentar a qualidade;
- ✓ manter um plano de carreira baseado na avaliação de desempenho;
- ✓ manter uma estrutura de treinamento dos profissionais, com acompanhamento periódico de sua avaliação;
- ✓ manter pessoas qualificadas agindo de forma participativa, de modo a maximizar a sinergia dentro da organização.

- Nesse momento, os procedimentos começam a apresentar um formato mais apurado, reduzindo as distorções iniciais.

Definição do Projeto de Estruturação/Implantação da Controladoria

- Tendo a missão e os objetivos da empresa definidos, estabelecem-se os objetivos da Controladoria e o que se pretende atingir com a estruturação/implantação.

- Deve-se escolher indicadores para evidenciar se estes objetivos estão sendo cumpridos ou não. Dessa forma, para cada objetivo devem ser considerados apenas alguns indicadores para que seja possível detectar rapidamente o desvio.

- Se a quantidade de indicadores for muito grande, a análise da informação ficará mais complicada, pois seria necessário analisar todas as combinações entre os indicadores.

- A seguir, citam-se alguns objetivos da Controladoria (Kaplan, 1997):

- a) aumentar a produtividade;
- b) maximizar o retorno sobre o investimento;
- c) reduzir os custos administrativos, sem prejudicar a qualidade dos serviços prestados;
- d) promover melhor atendimento aos clientes, em relação aos concorrentes;
- e) minimizar o nível de reclamações recebidas;
- f) ter processos internos ágeis, informatizados e seguros;
- g) fomentar os sistemas de controle existentes na empresa;
- h) manter uma estrutura de treinamento dos profissionais, com acompanhamento periódico de sua avaliação;
- i) registrar e controlar todos os atos e fatos que alterem a situação patrimonial;
- j) salvaguardar ativos;
- k) controlar e manter pagamentos e recebimentos em dia;
- l) administrar a sobra ou a falta de recursos financeiros, maximizando o lucro.

- Para cada objetivo estipulado, pode-se traçar um indicador para análise. Dependendo da perspectiva em que ocorreram as distorções, os procedimentos a serem adotados serão diferentes.

- Dessa forma, as ações a serem tomadas serão muito mais rápidas e eficazes, uma vez que os pontos que necessitam ser verificados são imediatamente identificados.

- A importância da implantação/estruturação está na possibilidade de se redirecionar as ações antes que as tendências negativas se concretizem, ou seja, no transcorrer do período em questão, conforme a sinalização dada pelo acompanhamento dos indicadores, pode-se verificar as razões que levam ao não alcance dos objetivos esperados.

- A seguir, alguns exemplos:

Objetivo: aumentar a produtividade.

- ✓ Como medir esse aumento? Verificando a variação da receita sobre a variação da despesa total. Pode-se mensurá-la considerando a variação das receitas totais do ano em relação ao ano anterior sobre a variação total de despesas no mesmo período.

Fonte da informação: Controladoria/Área Contábil

Objetivo: promover um melhor atendimento aos clientes em relação aos concorrentes.

- ✓ Como proceder? Acompanhando a evolução do número de serviços por cliente. É possível mensurá-la pela quantidade de serviços que o cliente utiliza na empresa.

Fonte: Controladoria/Comercial

Objetivo: ter processos internos ágeis, informatizados e seguros.

- ✓ Como obtê-los? Analisando o número de sistemas não informatizados sobre o total de sistemas existentes. Pode-se mensurá-lo pelo levantamento mensal das solicitações das áreas usuárias e pelo acompanhamento das novas implantações realizadas.

Fonte: Controladoria/Área de Sistemas

Objetivo: manter uma estrutura de treinamento dos profissionais, com acompanhamento periódico de sua avaliação.

- ✓ Como realizar o acompanhamento? Através do número de cursos efetuados e/ou pelo percentual de cumprimento das metas.
- ✓ É possível mensurá-lo pelo levantamento dos cursos efetuados no ano e pelo acompanhamento das metas traçadas.

Fonte: Controladoria/Recursos Humanos

- Deve-se, ainda, avaliar o relacionamento existente entre eles, para ter condições, inclusive, de verificar quais as áreas que devem ser atendidas prioritariamente. Na atual realidade competitiva, esse acompanhamento, que possibilita tal antecipação e uma visão da situação da empresa, representa um grande diferencial de sucesso.

👉 Divulgação

- Como toda informação gerencial, o acompanhamento das metas dos setores em análise deve ser de fácil visualização e deve vir de forma bastante objetiva.

- Para a apresentação, podem ser elaborados relatórios contendo as seguintes informações:

- a) resumo dos objetivos (especificando quais não foram atingidos);
- b) apresentação das metas individuais:
 - ✓ forma numérica;
 - ✓ forma gráfica;
 - ✓ Plano de ações para melhorias, etc.

- Por outro lado, devido à dinâmica das situações, acredita-se que a melhor forma de apresentação e divulgação dos procedimentos deve se dar através de um sistema que possibilite ao gestor consultar *on line* todas as informações que gostaria de analisar.

- Assim, as consultas iniciais permitiriam verificar se os objetivos e as metas consideradas foram atingidas ou não e, posteriormente, conforme a necessidade, verificar os detalhes que formaram cada um.
- Esse procedimento possibilita um acompanhamento rápido e preciso da situação da empresa, conforme a necessidade do gestor.

Considerações

- É perceptível que a proposta de estruturação e implantação simplificada de uma área de Controladoria não é, isoladamente, suficiente para apoiar o processo de decisão. No entanto, permite pelo menos um significativo apoio ao processo de tomada de decisões.
- O método não é autoaplicável a todas as organizações. São necessários ajustes na forma de sua aplicação, de modo a permitir os melhores resultados. Além disso, o nível de detalhamento deve ser coerente com o porte e as necessidades das organizações. É preciso, pois, respeitar a especificidade de cada empresa.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Lauro Brito; PARISI, Cláudio; PEREIRA Carlos Alberto. Controladoria. In CATELLI, Armando (Coord.) **Controladoria: uma abordagem da Gestão Econômica – GECON**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010. pp. 343-355.

BEUREN, Ilse Maria. O papel da controladoria no processo de gestão. In: SCHMIDT, Paulo **Controladoria: agregando valor para a empresa**. Porto Alegre: Bookman, 2002. p. 16-38.

BORINELLI, Márcio. **Estrutura Conceitual Básica de Controladoria: sistematização à luz da teoria e da *práxis***. 2006. 341 f. Tese (Doutorado em Contabilidade) - Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

BRUNI, Adriano Leal; GOMES, Sônia Maria da Silva. **Controladoria: conceitos, ferramentas e desafios**. Salvador: EDUFBA, 2010.

FERNANDES, Alan Gabriel. **Balanced Scorecard aplicado à administração pública: uma proposta de planejamento estratégico para o Departamento de Administração e Economia da Universidade Federal de Lavras**. 2013. 192 f. Dissertação (Mestrado em Administração Pública), Universidade Federal de Lavras, Lavras, 2013.

FIGUEIREDO, Sandra; CAGIANO, Paulo Cesar. **Controladoria: teoria e prática**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

FREZATTI, Fábio. **Orçamento empresarial: planejamento e controle gerencial**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

HERRERO FILHO, Emílio. **Balanced Scorecard e a gestão estratégica: uma abordagem prática**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.

KANITZ, Stephen Charles. **Controladoria: Teoria e estudos de casos**. São Paulo: Pioneira, 1976.

LEONE, Nilda Maria. As especificidades das pequenas e médias empresas. São Paulo: **Revista de Administração**, v.34, n.2, p.91-94, abril/junho 1999.

MOURA, Verônica de Miglio; BEUREN, Ilse Maria. O suporte informacional da controladoria para o processo decisório da distribuição física de produtos. **Rev. contab. finanç.**, São Paulo, v. 14, n. 31, p. 45-65, Apr. 2003. Disponível <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1519-70772003000100004&lng=en&nrm=iso>. Acesso em: 15 Jul 2015.

MOSIMANN, Clara Pellegrinello; FISCH, Sílvio. **Controladoria: seu papel na administração de empresas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

NAKAGAWA, Masayuki. **Introdução à controladoria**. São Paulo: Atlas, 1993.

NASCIMENTO, Auster Moreira; REGINATO, Luciane. **Controladoria: um enfoque na eficácia organizacional**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

_____. **Controladoria**: instrumento de apoio ao processo decisório. São Paulo: Atlas, 2010.

OLIVEIRA, Antonio Benedito Silva. Planejamento, planejamento de lucro. In CATELLI, Armando (Coord.) **Controladoria**: uma abordagem da Gestão Econômica –GECON. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010. pp. 155-177.

OLIVEIRA, Bruno Allan Camelo de. **Os benefícios da implementação da controladoria em uma empresa de médio porte**: estudo de caso na Eletropel Distribuidora de Autopeças Ltda. 2013. 53 f. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis), Universidade Federal de Goiás, Goiânia, 2013.

OLIVEIRA, Luis Martins de; PERES JR., José Hernandez; SILVA, Carlos Alberto dos Santos. **Controladoria estratégica**. 7. Ed. São Paulo: Atlas, 2011.

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

PIAI, Marilda Aparecida Brandão. **Metodologia para implementação de sistema de controladoria**. 2000. 108 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção), Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2000.

PORTAL BRASIL. **Sobrevivência e mortalidade**. Disponível em:
<<http://www.brasil.gov.br/economia-e-emprego/2012/02/sobrevivencia-e-mortalidade>>
Acesso em 13 mar 2016.

PORTO, Marcelo Antoniazzi. **Missão e visão organizacional**: orientações para a sua concepção. Disponível em:
<http://www.abepro.org.br/biblioteca/ENEGEP1997_T4105.PDF> Acesso em 30 jun 2015.

SCORSOLINI-COMIN, Fábio. **Missão, Visão e Valores como Marcas do Discurso nas Organizações de Trabalho**. Disponível em:
<<http://revistaseletronicas.pucrs.br/ojs/index.php/revistapsico/article/download/8055/8233>> Acesso em 30 jun 2015.

SEBRAE – Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. **Anuário do trabalho na micro e pequena empresa 2014**. Disponível em:
<<http://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Anexos/Anuario-do%20trabalho-na%20micro-e-pequena%20empresa-2014.pdf>> Acesso em 06 mar 2016.

_____. **Participação das Micro e Pequenas Empresas na Economia Brasileira**. Disponível em:
<<http://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Estudos%20e%20Pesquisas/Participacao%20das%20micro%20e%20pequenas%20empresas.pdf>> Acesso em 03 mar 2016.

ZIMERMMANN, Fabio. **Gestão da Estratégia com uso do BSC**. Brasília: ENAP, 2014.