

**AÍLTON CORRÊA DE SOUZA**  
**MAGALY CRISTIANE HAASE**

**A IMPORTÂNCIA DA CONTROLADORIA PARA O CRESCIMENTO  
ORGANIZACIONAL DE UMA PEQUENA EMPRESA**

Monografia apresentada ao Curso de Especialização de  
Gestão de Negócios como requisito parcial para  
obtenção do título de Especialista, Universidade Federal  
do Paraná-SEBRAE/MT.

Orientador: Ms. Vicente Pacheco

**CUIABÁ – MT**  
**2003**

Dedicamos este trabalho às nossas famílias pelos anos e zelo, pela longa caminhada que enfrentamos e pela vitória que conseguimos juntos.

Agradeço primeiramente a Deus, pela saúde,  
força e sabedoria.

A todos que de alguma forma contribuíram  
para a realização deste trabalho.

A inteligência é o farol que nos guia, mas  
é à vontade que nos faz caminhar

## SUMÁRIO

<u>RESUMO</u> .....	vii
<u>INTRODUÇÃO</u> .....	8
<u>CAPÍTULO I</u> .....	10
<u>AS MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE</u> .....	10
<u>1.1 ASPECTOS CONCEITUAIS</u> .....	10
<u>1.2 ANTECEDENTES LEGAIS</u> .....	11
<u>1.3 REGISTRO, ENQUADRAMENTO E DESENQUADRAMENTO</u> .....	12
<u>1.4 DO REGIME PREVIDENCIÁRIO E TRABALHISTA</u> .....	14
<u>1.5 O ASPECTO TRIBUTÁRIO DAS ME'S E EPP'S</u> .....	15
<u>1.5.1 Tributação de micro e pequenas empresas</u> .....	15
<u>1.5.1.1 Simples</u> .....	16
<u>1.5.1.2 ICMS</u> .....	17
<u>1.5.1.3 IPI</u> .....	18
<u>1.5.1.4 PIS</u> .....	18
<u>1.5.1.5 COFINS</u> .....	18
<u>1.5.1.6 IRPJ</u> .....	19
<u>1.5.1.6.1 Lucro</u> .....	19
<u>1.5.1.6.1.1 Lucro presumido</u> .....	19
<u>1.5.1.6.1.2 Lucro arbitrado</u> .....	19
<u>1.5.1.6.1.3 Lucro real</u> .....	19
<u>1.5.1.7 CSL</u> .....	20
<u>1.5.1.8 Contribuições sobre a folha de salários</u> .....	20
<u>1.6 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO EMPRESARIAL</u> .....	20
<u>1.6.1 Finalidades do Planejamento</u> .....	22
<u>CAPÍTULO II</u> .....	24
<u>APLICAÇÃO DE CONTROLADORIA</u> .....	24
<u>2.1 CONCEITOS</u> .....	24

<u>2.2.1</u>	<u>As Funções e Atividades da Controladoria.....</u>	30
<u>2.3</u>	<u>AS FUNÇÕES BÁSICAS DO CONTROLLER.....</u>	33
<u>2.3.1</u>	<u>As características de um <i>controller</i> são:.....</u>	33
<u>2.3.2</u>	<u>Suas principais funções:.....</u>	35
<u>2.3.3</u>	<u>As sua ferramentas de trabalho.....</u>	36
<u>2.3.4</u>	<u>Ações Instrumentos Disponibilizados .....</u>	37
	<u>CAPÍTULO III.....</u>	38
	<u>A CONTROLADORIA NO APOIO AO PROCESSO DE GESTÃO.....</u>	38
<u>3.1</u>	<u>GESTÃO EMPRESARIAL.....</u>	38
<u>3.2</u>	<u>MODELO DE GESTÃO .....</u>	39
<u>3.3</u>	<u>PROCESSO DE GESTÃO.....</u>	39
<u>3.3.1.</u>	<u>Planejamento.....</u>	41
<u>3.3.1.1.</u>	<u>Fase de definição do escopo do plano .....</u>	43
<u>3.3.2</u>	<u>Execução.....</u>	45
<u>3.3.3</u>	<u>Controle.....</u>	45
<u>3.4</u>	<u>A CONTROLADORIA NO APOIO AO PROCESSO DE GESTÃO.....</u>	47
<u>3.5</u>	<u>A CONTROLADORIA NO APOIO AO PLANEJAMENTO.....</u>	48
<u>3.6</u>	<u>A CONTROLADORIA NO APOIO À EXECUÇÃO .....</u>	49
<u>3.7</u>	<u>A CONTROLADORIA NO APOIO AO CONTROLE.....</u>	49
<u>3.9</u>	<u>A CONTROLADORIA NO APOIO À MELHORIA DA PERFORMANCE GERENCIAL.....</u>	52
	<u>CAPÍTULO IV .....</u>	55
	<u>A CONTROLADORIA VISÃO DO GESTOR DA MICRO E PEQUENA EMPRESA .....</u>	55
<u>4.1</u>	<u>ESTUDO DE CASO CELMAT LTDA .....</u>	56
	<u>CONCLUSÃO .....</u>	64
	<u>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....</u>	66

## RESUMO

**Souza, Ailton C. de; Haase, Magaly C. A Importância da Controladoria para o crescimento organizacional de uma Pequena Empresa.** O enfoque deste é trabalho descrever e analisar a importância da Controladoria para o crescimento organizacional de uma pequena empresa. Nesse contexto, a controladoria, cuja função básica é prover e gerenciar informações de controle e avaliação de desempenho da empresa como um todo, bem como motivar e coordenar a ação dos diversos gestores nas tomadas de decisões, reveste-se de fundamental importância nesse contexto, ao disponibilizar instrumentos capazes de estruturar e viabilizar um processo de gestão que assegure a desejada eficácia e, conseqüentemente, a continuidade das atividades empresariais. Nesse sentido, o objetivo é mostrar como a controladoria pode estruturar e roteirizar um processo de gestão aderente às emergentes expectativas organizacionais. O atual cenário de negócios é um desafio premente à gestão dos negócios empresariais. As empresas buscam, de maneira intensiva, meios para se adequarem e reagirem às constantes mudanças ambientais por meio da otimização do desempenho e do controle empresarial, a fim de se manterem agregando valor a seus acionistas, clientes e colaboradores. Essas novas dimensões da Controladoria, quando associadas ao modelo contábil-financeiro, formam um quadro geral de avaliação do desempenho, que não apenas tem poder explicativo sobre o estado atual da empresa, mas também permite projeções e simulações de cenários futuros, dando lugar à exploração de oportunidades e à proteção contra riscos, ambas de vital interesse para qualquer empresa. Ao final, nossa pesquisa consiste em identificar os motivos da falta do departamento de Controladoria nas pequenas e médias empresas, sendo que esta é fundamental para uma estratégia de sucesso de uma empresa moderna.

Palavras-chave: Estratégia; controladoria, pequena empresa.

## INTRODUÇÃO

Nosso estudo teve por alvo o levantamento do atual ambiente global empresarial onde impera a competitividade entre empresas e portanto, a busca pertinaz por maior qualidade, agregado a uma revisão do estado da arte da função Controladoria, com o fim de formar um conceito sobre o posicionamento da função Controladoria frente a esse ambiente.

A função Controladoria, considerado o ambiente empresarial atual, carece de um melhor delineamento. Assim, no intuito de buscar uma solução para este problema, exploramos os pontos de contato entre a Controladoria, enfocada como uma função administrativa cuja missão mais relevante é estar voltada para a gestão e controle econômico com vistas à satisfação da missão e continuidade da pequena empresa, e a qualidade empresarial, vista como um processo de incremento contínuo de melhorias atreladas à adequação às necessidades dos clientes.

Um ponto fundamental neste trabalho foi o de explorar aspectos de relevo da Controladoria, particularmente como de sua importância como imprescindível ferramenta de apoio administrativo e gerencial do mais alto nível.

O monitoramento de todas as atividades e resultados da empresa como um todo deve ser de responsabilidade da "função" Controladoria. Consideramos aqui não o conceito tradicional mas sim o de "Controladoria Distribuída", isto é, aquele em que a cultura e a missão de Controladoria são levadas a todos os setores da empresa dentro de uma visão de co-participação e co-responsabilidade, orientada e incentivada pelo Controller. Daí, nasce a vinculação entre a função Controladoria e o processo de qualidade total das organizações. É sob esse prisma que está estruturado o trabalho. Primeiramente abordaremos no primeiro capítulo o conceito de pequenas e microempresas. O primeiro passo é a caracterização do ambiente empresarial atual, em que a competitividade global embute traços comuns e marcantes nas empresas. Após isso, são enfocados os aspectos que envolvem a nova visão da gestão econômica de empresa e suas funções primordiais, a Controladoria.



Por último, são estabelecidos os instrumentos de resposta da Controladoria pertinentes ao objeto de estudo, nosso trabalho de pesquisa consiste em identificar os motivos da falta do departamento de Controladoria nas pequenas e médias empresas.

O objeto comercial de uma empresa está necessariamente estabelecido em seu contrato de constituição, não importando qual é a sua forma de constituição, firma individual, sociedade por quotas de responsabilidade limitada ou sociedade anônima.

## CAPÍTULO I

### AS MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE

#### 1.1 ASPECTOS CONCEITUAIS

*“Organismos econômicos que se concretizam da organização dos fatores de produção e que se propõe à satisfação das necessidades alheias, e, mais precisamente, das exigências do mercado geral, tomam a terminologia econômica de empresa”*, sendo assim, conforme REQUIÃO (1995), a empresa é uma organização, fundada em princípios técnicos e leis econômicas, que se apresenta como uma combinação de elementos pessoais e reais, colocados em função de um resultado econômico.

Segundo a Lei 9.317 de 05 de dezembro de 1966 micro empresa é a pessoa jurídica que tenha auferido, no ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 120.000,00 (cento e vinte mil reais) e a empresa de pequeno porte a pessoa jurídica que tenha auferido, no ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 120.000,00 (cento e vinte mil reais) e igual ou inferior a R\$ 720.000,00 (setecentos e vinte mil reais).

De acordo com Colombini (2002), o Brasil tem hoje mais de 2 milhões de pequenas e microempresas, que empregam 46 de cada 100 trabalhadores. A importância delas para a economia nacional é cada vez maior. Pequenos negócios, franquias e até mesmo, empresas de fundo de quintal são responsáveis por cerca de 20% da riqueza do país. Elas vêm se modernizando e investindo pesado em tecnologia, equipamentos, serviços e, sobretudo gente. A grande maioria das pequenas e microempresas são nacionais e familiares.

Nelas, portanto, reina a figura do empresário fundador. Sua estrutura é simples, enxuta e baseada em pessoas, não em departamentos. A maior parte das pequenas (EPP's) e microempresas (ME's) depende de capital de giro e, portanto, não são agressivas quando o assunto é remuneração. De acordo com recente pesquisa do Sebrae, 72% das pequenas e microempresas concedem pelo menos um benefício a seus funcionários.

O crescimento das EPP's e ME's é um reflexo do esforço dos brasileiros para vencer as dificuldades da economia atual – onde ocorre o desaparecimento de determinadas profissões e o surgimento de empregos que exigem nível mais alto de qualificação – com o aumento de autônomos, ou seja, de fundadores de novos negócios.

Como afirma RAMOS (1995. p 117.), o povo brasileiro *nunca se entrega às dificuldades (...) e tampouco sabe transformar sua mágoa em violência*. Estamos no limiar de novos tempos, as micro e pequenas empresas funcionaram como importantes instrumentos de retomada de crescimento econômico, com o mesmo papel atuaram no Brasil, aumentando a oferta de produtos e serviços, e gerando mais empregos.

Tendo em vista a importância deste papel, o governo do Brasil tem trabalhado para incentivar a criação e o desenvolvimento das ME's e das EPP's, sendo pioneiro em tentativas legais de obtenção de um tratamento favorecido e diferenciado para as mesmas, dando-lhes apoio institucional e procurando formas de integrar a economia informal à economia formal. Anteriormente, o complexo regramento para a organização empresarial sempre foi obstáculo à criação de micro e pequenas empresas, posto que as dificuldades para o cumprimento das exigências administrativas e fiscais, contribuíram de modo sensível para inibir as iniciativas de micro e pequenos empresários potenciais.

Assim, procuraremos descrever as ME's e EPP's do ponto de vista em seus aspectos administrativo, tributário.

## 1.2 ANTECEDENTES LEGAIS

Na órbita federal registramos a edição da Lei nº 7.256, de 27.11.84, que foi precursora na busca de um tratamento diferenciado às microempresas. Conforme a ementa da Lei, a União deveria proporcionar a essas empresas *“tratamento diferenciado, simplificado e favorecido, nos campos administrativos, tributário, previdenciário, trabalhista, crédito e de desenvolvimento empresarial”*.

Segundo RAMOS (1995), desavisadamente, poder-se-ia até dizer que a lei de 1984 era mesmo mais benéfica do que veio a ser depois a Constituição. Até poderia ser, tivessem a União, Estados e Municípios removido barreiras burocráticas impeditivas da sobrevivência das microempresas existentes e da criação de novas. A imposição desse tratamento diferenciado pela Constituição tem o exato efeito de determinar a remoção dos obstáculos, incentivando, a partir daí, não só a formação de microempresas, mas também a evolução destas e a criação das pequenas empresas, tratadas na Constituição por Empresas de Pequeno Porte.

Assim dispõe a Constituição Federal de 1988, em capítulo destinado a regular os Princípios Gerais da Atividade Econômica, no artigo 179, que:

*Art. 179. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei. (BRASIL, 2002)*

O dispositivo acima guarda relação estreita com o artigo 170, inciso IX da mesma Carta, que estatui:

*Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:*

*(...) IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.” (BRASIL, 2002)*

### 1.3 REGISTRO, ENQUADRAMENTO E DESENQUADRAMENTO

O registro de novas ME's e EPP's, segundo o artigo 5 do Decreto nº 3.474/2000 (que regulamenta a Lei 9.841/99), deverá ser efetuado pelas Juntas Comerciais ou pelos Cartórios de Registro Civil de Pessoas Jurídicas, não sendo necessária à subscrição por advogado.

O novo Estatuto, instituído pela Lei 9.841/99, simplificou muito esse registro, bastando o ato constitutivo com a apresentação de duas declarações: uma do titular ou dos sócios de que a sociedade se enquadra como microempresa ou de empresa de pequeno porte; e outra de que o administrador não está impedido de exercer atividade mercantil ou a administração de sociedade mercantil, em virtude de condenação criminal. Não se exige mais a apresentação de certidões negativas criminais ou fiscais.

Para as empresas já existentes, basta uma comunicação formal, que poderá ser feita por via postas, com aviso de recebimento, ao órgão de registro do ato constitutivo, com a declaração do titular ou de todos os sócios, de que a receita bruta do ano anterior está dentro dos limites fixados pelo Estatuto, para que se faça a respectiva anotação.

A falsidade da declaração prestada com o objetivo de auferir os benefícios do Estatuto, tipifica o crime de falsidade ideológica, punido com a pena de reclusão de 1 (um) a 5 (cinco) anos e multa, se o documento é público, e alteração registrada do ato constitutivo tem natureza de documento público.

Sobre o desenquadramento, reza o artigo 8 da Lei 9.841/99, que: *Art. 8º O desenquadramento da microempresa e da empresa de pequeno porte dar-se-á quando excedidos ou não alcançados os respectivos limites de receita bruta anual fixados no artigo 2º*“ (BRASIL, 2002)

Dispõe dessa forma, o novo Estatuto, nos parágrafos 1 e 2 deste mesmo artigo, que na hipótese de ocorrer o excesso de receita bruta por dois anos consecutivos, ou três alternados em um período de 5 anos, haverá o desenquadramento automático de microempresa para empresa de pequeno porte, e empresa de pequeno porte para empresa comum.

O reenquadramento da empresa de pequeno porte para empresa comum, de microempresa para empresa de pequeno porte e de empresa de pequeno porte para microempresa, deverá ser comunicado ao órgão de registro (Junta Comercial ou Registro Civil de Pessoas Jurídicas), no prazo de trinta dias, a contar da data de sua ocorrência.

Entretanto, vale ressaltar que, para requerer o enquadramento como microempresa e empresa de pequeno porte, não basta apenas que o faturamento da empresa esteja abaixo do limite fixado pelo Estatuto. Mesmo que tenham faturamento anual compatível com os limites fixados, não poderão ser enquadradas (conforme o artigo 3 da Lei 9.841/99):

- As empresas com participação de pessoa física domiciliada no exterior ou de outra pessoa jurídica;
- As empresas com participação de pessoa física que seja titular de outra firma mercantil individual ou sócia de outra microempresa ou empresa de pequeno porte, salvo se esta participação não for superior a dez por cento do capital social.

#### 1.4 DO REGIME PREVIDENCIÁRIO E TRABALHISTA

Segundo JACYNTHO (2002, p. 23), nenhuma legislação exclui totalmente as pequenas e médias empresas do Direito do Trabalho, ocorrendo no máximo à isenção das normas trabalhistas de certas empresas familiares ou outras de caráter rural de pequena dimensão.

Explica que tratamento mais amplo foi dado a matéria pelo Estatuto das microempresas e empresas de pequeno porte, que estabelece que as ME's e EPP's não são dispensadas dos seguintes procedimentos:

Anotações na Carteira de Trabalho e Previdência Social – CTPS;

- 1 Apresentação da Relação Anual de Informações Sociais – RAIS e do Cadastro Geral de Empregados e Desempregados (Caged);
- 2 Arquivamento dos documentos comprobatórios de cumprimento das obrigações trabalhistas e previdenciárias, enquanto não prescreverem essas obrigações, especialmente, folhas de pagamento, recibos de salário e demais remunerações, comprovantes de descontos efetuados e de contribuições para o custeio da previdência social, controle do período de férias e recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS;

### 3 Apresentação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – Gfip.

Para efeito de eliminar exigências e obrigações acessórias que sejam incompatíveis com o tratamento simplificado e favorecido previsto na Lei 9.841/99, a mesma institui que as microempresas e empresas de pequeno porte ficam dispensadas do cumprimento das obrigações acessórias a que se referem os artigos 74; 135, §2º; 360; 429 e 628, §1º, da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, que são:

- 1 Possuir quadro de horário (art.74);
- 2 Anotar no livro ou nas fichas do empregado a concessão das férias (art. 135, §2º);
- 3 Para as indústrias, matricular nos cursos do SENAI, de 5% a 15% dos seus operários (art. 429);
- 4 Possuir livro de inspeção do trabalho (art. 628, §1º);
- 5 Apresentar anualmente às repartições do Ministério do Trabalho, a relação anual de seus empregados (art. 360).

O Estatuto ainda prevê que para a fiscalização trabalhista, será, em regra, observado o critério da dupla visita para a lavratura dos autos de infração. Esta regra deixa de ser aplicada nas hipóteses de falta de anotação da Carteira de Trabalho e Previdência Social – CTPS, ou ainda na ocorrência de reincidência, fraude, resistência ou embaraço a fiscalização.

## 1.5 O ASPECTO TRIBUTÁRIO DAS ME'S E EPP'S

### 1.5.1 Tributação de micro e pequenas empresas

A estrutura tributária vigente no Brasil é extremamente complexa e é bastante comum a dúvida sobre quais os impostos que incidem nos preços, pois impostos confundem-se facilmente com encargos sociais.

A grande diferença reside na base de cálculo sobre a qual incidem um e outros: enquanto os tributos incidem sobre faturamento, os encargos sociais incidem sobre a folha de pagamento.

Na formação de preços, somente os tributos são considerados e tratados como despesas variáveis; já os encargos sociais são tratados como despesas fixas.

#### 1.5.1.1 Simples

O Sistema integrado de pagamento de Impostos e Contribuições é um benefício fiscal optativo, concedido às micros e pequenas empresas legalmente constituídas, unificando os seguintes impostos;

- a) Imposto de Renda Pessoa Jurídica;
- b) Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação de Patrimônio do Servidor Público — PIS/PASEP;
- c) Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - — CSLL;
- d) Contribuição para Financiamento da Seguridade Social — CONFINS;
- e) Imposto sobre Produtos Industrializados;
- f) Contribuição para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica — INSS

O valor devido mensalmente pela Microempresa optante, será determinado mediante a aplicação, sobre a receita bruta mensal auferida, de percentuais que vão variar de acordo com a receita bruta acumulada dentro do ano-calendário.

RECEITA BRUTA ACUMULADA	ALÍQUOTA
Até R\$ 60.000,00	3%
De R\$ 60.000,01 a R\$ 90.000,00	4%
De R\$ 90.000,01 a R\$ 120.000,00	5%

Fonte: RBC nº 133, jan/2002

O SIMPLES leva em consideração também o ramo de atividade das empresas, excluindo grande parte das empresas de serviços e todos os profissionais liberais.



Em que pesem todas as suas restrições e defeitos, o SIMPLES provocou efeitos altamente positivos em diversos aspectos da rotina das microempresas e empresas de pequeno porte, uma vez que reduziu e realmente “simplificou” as obrigações tributárias das ME’s e EPP’s.

Uma comparação entre os números extraídos da RAIS/Ministério do Trabalho em 1995 e 1997 (antes e depois do SIMPLES) mostra que enquanto as empresas com mais de 50 funcionários produziram um saldo de 533.689 demissões as empresas com até 49 empregados contrataram e/ou formalizaram 696.760 empregos. Este estudo, encontrado no portal da Receita Federal, se torna ainda mais surpreendente se considerarmos que no mesmo período a taxa de desemprego aberto estava em franca ascensão. Do ponto de vista da arrecadação, o SIMPLES também tem se mostrado positivo: de 1997 a 2001 as Receitas Administradas pela Secretaria da Receita Federal aumentaram 76,34% enquanto que os valores arrecadados pelo SIMPLES tiveram um aumento de 132,43% neste mesmo período (Jurado, 2003).

A base de cálculo sobre a qual se aplicarão os percentuais constantes na tabela acima será a receita bruta auferida no mês imediatamente anterior; entretanto, o percentual a ser aplicado refere-se à receita bruta acumulada até o próprio mês.

#### 1.5.1.2 ICMS

O ICMS é um imposto estadual cobrado sobre a circulação de mercadorias e serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicações, nas fases de produção e comercialização da mercadoria, além dos serviços especificados na legislação.

Esse imposto incide sobre o preço de venda, sendo cobrado “por dentro”, ou seja, no preço de venda do produto (base de cálculo) já se encontra embutido o valor do ICMS incidente. É o principal tributo estadual, em termos de receitas correntes. O ICMS é um imposto incidente sobre o valor agregado em cada uma das operações, desde a produção até a venda de varejo, ao consumidor final.

Para evitar a tributação em cascata, a cada tributação do preço da mercadoria, é necessário abater o valor do imposto pago na operação anterior. No Estado de Mato Grosso foi instituído o ICMS GARANTIDO, através da Portaria nº 030/2002 SEFAZ, que incide na entrada da mercadoria no Estado de Mato Grosso, no montante da diferença entre aplicação da alíquota estadual (17%) e a alíquota do estado de origem.

#### 1.5.1.3 IPI

O IPI é um imposto federal, cobrado desde a industrialização dos bens (produção). O contribuinte é, o consumidor final, uma vez que o estabelecimento industrial cobra-o do próximo elo da cadeia de produção/comercialização e assim sucessivamente, até chegar ao consumidor final. O autor enfatiza ainda o caráter de não cumulatividade do IPI, que faculta ao contribuinte o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado quando da aquisição de insumos.

#### 1.5.1.4 PIS

O PIS é uma contribuição social federal com incidência na indústria, comércio e serviços. As empresas comerciais estavam sujeitas à contribuição para o PIS na modalidade faturamento, sendo o valor da contribuição obtido mediante a aplicação da alíquota de 0,65% sobre a receita bruta mensal. Com a aprovação da Lei 10.637 de 30 de dezembro de 2002, o PIS deixou de ser cobrado em cascata, incidindo apenas sobre a diferença entre as receitas e custos/despesas incorridos, mas com alíquota de 1,65%.

#### 1.5.1.5 COFINS

O COFINS é uma contribuição federal, cobrada sobre o total do faturamento nas mesmas condições do PIS, com alíquota de 3%, dos quais 1% pode ser compensado no pagamento da CSSL. Incide sobre a atividade industrial, comercial e de serviços.

### 1.5.1.6 IRPJ

O IRPJ é um imposto federal calculado sobre o lucro das empresas, com três possibilidades de apuração de lucro: presumido, arbitrado e real.

#### 1.5.1.6.1 Lucro

##### 1.5.1.6.1.1 Lucro presumido

Para as empresas cujo faturamento foi de até R\$ 24 000 000,00 (vinte e quatro milhões de reais) no ano-calendário anterior.

O próprio Fisco assume, antecipadamente, uma margem de lucro e a tributa. Na maioria das atividades de venda, a margem é de 8% da receita bruta e o lucro tributado em 15%.

##### 1.5.1.6.1.2 Lucro arbitrado

Para os casos em que a pessoa jurídica não mantém escrituração, não elabora demonstrações contábeis, etc. Então, o Fisco estima um valor mensal de receita e o IR é apurado nos mesmos moldes do lucro presumido, sendo a base de cálculo determinada com a aplicação de um acréscimo de 20% sobre as bases correspondentes ao lucro presumido.

##### 1.5.1.6.1.3 Lucro real

No regime de lucro real são obrigatoriamente enquadradas pelo Fisco as empresas com receita bruta anual a partir de R\$24 milhões; às empresas com receita inferior, é facultado optar por essa modalidade. O lucro real depende dos resultados auferidos no total das operações da empresa.

Há inúmeras possibilidades de deduções do imposto de renda a pagar, através do aproveitamento de despesas.

### 1.5.1.7 CSL

A Contribuição Social Sobre o Lucro é uma contribuição federal e representa 1,44% do preço de venda para os optantes do lucro presumido ou arbitrado. Para as empresas sob regime de lucro real, a contribuição social é calculada sobre o lucro antes do imposto de renda (LAIR), com uma alíquota de 12%.

### 1.5.1.8 Contribuições sobre a folha de salários

A contribuição sobre a folha de salários mais onerosa é o INSS dos empregados, que não sofre alterações devido à Lei do Simples que unifica o SAT (Seguro de Acidente de Trabalho) e as contribuições para terceiros (Sebrae, Senai/Senac, Sesi, Sesc, etc.). Totaliza 5,8%.

## 1.6 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO EMPRESARIAL

A realidade tributária brasileira é notoriamente complexa, trazendo um custo financeiro enorme às empresas e ainda, causando a constante insegurança de se estar ou não cumprindo com todas as obrigações exigidas pelo fisco.

Primeiro em função dos cerca de 59 tributos cobrados no Brasil, entre impostos, taxas e contribuições. A partir de outubro de 2001 duas novas contribuições passaram a ser cobradas das empresas: 10% sobre o montante do FGTS em caso de despedida sem justa causa e 0,5% sobre o total da folha de pagamento (Lei Complementar nº 111/2001).

Segundo, pela quantidade de normas que regem o sistema tributário, muitas normas, aproximadamente 300, editadas anualmente - leis complementares, leis ordinárias, decretos, portarias, instruções, etc. Deste total, cerca de 27,5% se referem direta ou indiretamente à questão tributária.

Terceiro em virtude das obrigações acessórias que uma empresa deve cumprir para tentar estar em dia com o fisco: declarações, formulários, livros, guias, etc.

Em último ponto, por causa da cumulatividade dos tributos: multiincidência sobre uma mesma base de cálculo e várias vezes na cadeia produtiva chamado efeito cascata: CPMF que incide sobre o PIS/COFINS, que incide sobre o ICMS, que incide sobre o INSS, e assim por diante.

Para se ter uma base do reflexo disto: somente a CPMF representa em média 1,7% do preço final dos produtos e serviços consumidos no país.

Segundo a Receita Federal a carga tributária brasileira atingiu no ano de 2000 o índice de 33,18% sobre o PIB, apesar dos estudos do IBPT - Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário indicarem que a carga tributária do Brasil em 2000 foi de 34,16% sobre o PIB. Nos últimos 5 anos, a Carga Tributária Bruta (CTB) brasileira aumentou 6,13 pontos percentuais, passando de 29,74% (1998) para 35,86% (2002). Essa variação corresponde a um crescimento acumulado de 20,6%, ou crescimento anual médio de 3,8%. Em 2002, foi registrado o oitavo recorde consecutivo de pressão fiscal. As receitas tributárias nas três esferas de governo cresceram, em termos reais, 7,57% contra um crescimento do Produto Interno Bruto (PIB) de 1,52%<sup>1</sup>. Como resultado, a CTB calculada atingiu 35,86% do PIB, com acréscimo de 2,02 p.p., em relação a 2001. Conforme quadro abaixo:

**QUADRO 01**

<b>CARGA TRIBUTÁRIA BRUTA – 2001 E 2002</b>		
R\$ MILHÕES CORRENTES		
<b>COMPONENTES</b>	<b>2001</b>	<b>2002</b>
<b>PRODUTO INTERNO BRUTO</b>	1.200,06	1.321,49
<b>ARRECAÇÃO TRIBUTÁRIA BRUTA</b>	406,12	473,84
<b>CARGA TRIBUTÁRIA BRUTA</b>	<b>33,84%</b>	<b>35,86%</b>

Fontes: SRF, Confaz, INSS e IBGE.

A Receita Federal não considerou em seus estudos o custo tributário indireto que as empresas têm para prestar informações ao fisco. Segundo o IBPT, cada empresa gasta em média 1% do seu faturamento, somente para cumprir com as obrigações acessórias (pessoal, equipamentos, impressos, sistemas de processamento de dados, etc.

Fazer um correto planejamento tributário empresarial é uma necessidade de sobrevivência no mercado. O custo tributário é o principal item na composição do preço final de qualquer produto ou serviço.

A globalização da economia é um fato e qualquer empresa ou grupo empresarial deve buscar uma gestão tributária eficaz, que assegure o correto cumprimento das obrigações fiscais, evitando as multas e contingências tributárias, mas que busque soluções seguras e legais para a diminuição da carga tributária.

Tanto as micro e pequenas empresas quanto as médias e grandes empresas estão atordoadas com a carga tributária existente no país, comprovando a necessidade urgente da adoção de procedimentos legais que obtenham resultados concretos de redução do custo tributário.

### 1.6.1 Finalidades do Planejamento

São três, dispostas a seguir:

- Evitar a incidência do tributo: tomam-se providências com o fim de evitar a ocorrência do fato gerador do tributo. Ex.: no caso da tomada de empréstimos do exterior, se o prazo médio for de até 90 dias à alíquota do IOF é de 5%, se o prazo for superior a 90 dias o IOF será zero.
- Reduzir o montante do tributo: as providências são no sentido de reduzir a alíquota ou a base de cálculo do tributo. Ex.: Empresa comercial estabelecida no Paraná, em que a maior parte das suas vendas são estaduais (alíquota de 17% de ICMS), pode transferir sua sede para um Estado vizinho e então fazer operações interestaduais de ICMS, em que a alíquota é 12%.

- Retardar o pagamento do tributo: o contribuinte adota medidas que têm por fim adiar o pagamento do tributo, sem a ocorrência da multa. Ex: nos contratos de prestação de serviços, as partes podem estabelecer várias formas pelas quais será realizada a prestação dos serviços e diversos critérios para a exigência do pagamento do preço

Assim, é o contrato que definirá o momento da realização do serviço e da conseqüente realização da receita. Portanto, pode ser acordado que a realização da receita se dê no exercício ou período-base posterior, desde que baseados em critérios técnicos.

## CAPÍTULO II

### APLICAÇÃO DE CONTROLADORIA

#### 2.1 CONCEITOS

Nosso atual cenário de negócios é um desafio premente à gestão dos negócios empresariais. Defrontamo-nos com o novo a cada instante, novos vocábulos, expressões surgem: globalização, reengenharia, “*benchmarking*”, espírito de equipe, dentre outros. Praticamente não mais importa o idioma em que é proferido. As economias dos países parecem estar mais próximas. Países emergentes, bolsas de mercadorias, etc. Como conviver com essa nova realidade? E o nosso país nesse contexto, nossas empresas, principalmente as pequenas e médias, como estariam?

O processo constante de mudança por que passam as empresas estão a exigir uma vigilância permanente no cenário em que estão inseridas e os impactos são profundos no âmbito interno da organização, envolvendo mudança de postura dos administradores e o estilo de gestão. As empresas buscam, de maneira intensiva, meios para se adequarem e reagirem às constantes mudanças ambientais por meio da otimização do desempenho e do controle empresarial, a fim de se manterem agregando valor a seus acionistas, clientes e colaboradores.

Para tanto, necessitam reestruturar sua forma de gestão, alterando sua estrutura organizacional, de modo a obter um adequado controle de suas atividades estratégicas e operacionais, que lhes permita obter a desejada eficácia e, conseqüentemente, o cumprimento de sua missão.

As empresas têm sua missão e seus objetivos de curto, médio e longo prazos voltados ou não para a obtenção do lucro. Para atingir os objetivos e metas, os acionistas e proprietários outorgam poderes e delegam funções para os gestores das diversas atividades, colocando à disposição destes bens e demais recursos materiais e financeiros para o pleno exercício de suas funções e responsabilidades.



A existência de maior incerteza supõe também, que as decisões e os comportamentos tenham caráter pouco rotineiro e que sejam complexos de se estruturar e analisar em termos racionais e lógicos. Assim, neste novo ambiente tornou-se mais difícil dizer aos tomadores de decisão qual o melhor *mix* de diretrizes estratégicas irá viabilizar a consecução dos resultados planejados.

Como evidencia Hammer (2001, p.21), "*os gerentes de hoje necessitam de uma nova agenda porque estão atuando após o desfecho de uma revolução memorável*".

Em decorrência dessa maior complexidade, assim como, do maior dinamismo do contexto social, as organizações enfrentam situações incertas, tanto na definição dos objetivos como no conhecimento do processo de transformação e de tomada de decisão que cada vez mais se tornam complexos.

Nessa perspectiva, muitas empresas encontram dificuldades para se adaptarem a esse cenário hostil, pois implica, não raras vezes, submeterem suas gestões a mudanças bruscas e repentinas. Decorrem disso alterações que afetam sensivelmente a eficiência de seus sistemas de controle, implicando na necessidade de aderirem a novos conceitos e técnicas que possibilitem o adequado controle das atividades. Isso dificulta também a formulação do planejamento, a avaliação de desempenho e a tomada de decisão eficaz.

A controladoria, cuja função básica é prover informações de avaliação e controle do desempenho das diversas áreas da empresa, bem como dar apoio aos gestores no processo de tomada de decisão, assume cada vez mais papel preponderante no contexto administrativo das organizações.

Entretanto, por ser uma abordagem relativamente contemporânea nas empresas brasileiras, persistem ainda muitas dúvidas sobre qual o efetivo papel da controladoria no processo de gestão, o que fundamenta o fato de muitas empresas não a implantarem ou persistirem em manter formas empíricas de controle.

Segundo NAKAGAWA (1993, p. 17) controladoria é a obrigação de se prestar contas dos resultados obtidos, em função das responsabilidades que decorrem de uma delegação de poder.

OLIVEIRA (2002, p. 13) define controladoria como o departamento responsável pelo projeto, elaboração, implantação e manutenção do sistema integrado de informações operacionais, financeiras e contábeis de uma organização, com ou sem finalidade lucrativas, exercendo uma influência sobre as decisões dos gestores da entidade, sendo considerada por muitos autores como o atual estágio evolutivo da contabilidade, afirma que os modernos conceitos de administração e gerencia enfatizam, por sua vez, que uma eficiente e eficaz controladoria deve estar capacitada nas seguintes tarefas:

- Organizar e reportar dados e informações relevantes para os tomadores de decisões;
- Manter permanentemente monitoramento sobre os controles de diversas atividades e do desempenho de outros departamentos;
- Exercer uma força ou influencia capaz de influir nas decisões dos gestores da entidade.

Por sua vez, MARTINS (1978, p. 304) define controladoria como conhecer a realidade, compará-la com o que deveria ser, tomar conhecimento rápido das divergências e suas origens e tomar atitudes para sua correção.

CATELI (1999, p. 370) identifica a controladoria como uma evolução natural da contabilidade praticada, cujo campo de atuação são as organizações econômicas, caracterizadas como sistemas abertos inseridos e interagindo com outros num dado ambiente.

Pode-se dizer que a empresa tem controle dos seus custos e despesas quando conhece os que estão sendo incorridos, verifica se estão dentro do que era esperado, analisa as divergências e toma medidas para correção de tais desvios.

Com efeito, cabe a controladoria servir como indutora da evolução da cultura organizacional como um todo, a fim de promover a melhoria da qualidade das decisões, pois sua atuação, para ser eficaz, envolve a implementação de um conjunto de ações, cujos resultados materializam-se em informações de orientação e controle disponibilizados aos gestores.

A controladoria vista como uma unidade administrativa formalizada na estrutura organizacional, voltada ao apoio e coordenação informacional do processo de gestão, deve se encarregar de disponibilizar instrumentos de controle de gestão condizentes com as transformações observadas no processo decisório.

Isso se justifica, segundo a concepção de Hammer (2001, p.19), porque *"hoje, os negócios são mais feijão com arroz, têm mais a ver com a mecânica de como fazer uma empresa funcionar"*.

A complexidade da aplicação do controle explica e justifica a diversidade de trabalhos sobre seu funcionamento.

Grande parte da literatura sobre controle de gestão ou contabilidade de gestão aborda apenas parcialmente a problemática real do controle nas empresas. Em decorrência dessas limitações, buscam-se novos enfoques que permitam uma melhor compreensão acerca da prática do controle de gestão.

A controladoria surgiu para ampliar e disseminar o entendimento da empresa e seu entorno, ou seja, como ela deve funcionar. Identifica a razão de ser de uma organização e quais fatores estão contribuindo, ou não, para a eficiência e eficácia de suas operações, de forma que se assegure a continuidade do negócio pela geração contínua de resultados econômicos favoráveis. Surgiu nas grandes organizações norte-americanas, com a finalidade de realizar o controle centralizado de todos os negócios da empresa, envolvendo, inclusive, suas filiais, subsidiárias e divisões.

Nessa fase, essa função era exercida por profissionais da área financeira ou contabilidade, devido às suas experiências em manipular informações econômico-financeiras, além da ampla visão sistêmica que dispunham da dinâmica empresarial.

A controladoria existirá em uma empresa, quer sua estrutura organizacional a tenha ou não como unidade administrativa.

MOSIMANN E FISCH (1999), reiteram esse posicionamento, ao afirmar que *"quando não existe na empresa a controladoria como órgão administrativo, a coordenação dos esforços para a busca da maximização dos resultados globais da empresa será exercida por outro gestor; entretanto, deverá ser sempre aquele que tiver a maior visão generalista"*.

Entretanto, vista como uma unidade administrativa, responsabiliza-se pelo projeto, implementação, coordenação e profusão de informações. A controladoria opera dentro de suas próprias concepções sobre a gestão empresarial, reunindo teorias, conceitos e métodos de várias ciências, além de servir como órgão integrador e coordenador da atuação eficaz dos gestores. Assim, trata-se de um órgão dotado de missão, objetivos e metas para sua própria atuação. MOSIMANN E FISCH (1999, p.90) citam que a missão da controladoria é "*otimizar os resultados econômicos da empresa, para garantir sua continuidade, por meio da integração dos esforços das diversas áreas*".

A gestão das atividades das empresas é feita através de sistemas, visto que a maximização isolada dos resultados das partes não conduz necessariamente à otimização do todo. A controladoria, com sua ampla visão e de posse de instrumentos e sistemas de informações fica com a missão da otimização do todo, sua missão: assegurar a otimização do resultado econômico da organização.

Para que a controladoria possa cumprir sua missão será necessário o estabelecimento de objetivos claros e viáveis. É através do estabelecimento de objetivos que se pode comparar resultados de diversos períodos, linhas de produtos, lucratividade dos departamentos, etc.

Nessa perspectiva, ALMEIDA, PARISI E PEREIRA (1999, p.372) enfatizam que os objetivos da controladoria, tendo em vista a missão estabelecida, são:

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

Ocorre, que, para ser eficaz em sua missão, a controladoria é profundamente dependente da cultura organizacional vigente. Essa cultura tem sua gênese no subsistema institucional e, em função do modelo de gestão adotado, estabelecerá a melhor maneira da empresa ser conduzida ao cumprimento da missão para a qual se predestinou. Assim, a missão e os objetivos da controladoria devem estar em perfeita consonância com a missão e a continuidade da empresa.

A responsabilidade da controladoria está diretamente relacionada à importância das funções que lhe são atribuídas. Como suas funções estão relacionadas com o futuro da empresa as responsabilidades da controladoria é assunto de muita cobrança no sentido de maximizar a relação custo-benefício. Para o fiel cumprimento das missões que lhe são atribuídas, a controladoria deverá ter acesso a todos os departamentos da empresa, relacionando com todos os responsáveis de áreas, com o objetivo de avaliar o desempenho e conseqüentemente a eficácia.

## 2.2 FUNÇÕES DA CONTROLADORIA

Os controles básicos de gestão compreendem três funções temporais: fase prévia está relacionada com as projeções, abrangendo o plano orçamentário, a previsão dos custos, estimativos ou padrões, e a fixação das metas administrativas de curto, médio e longo prazo.

A fase posterior distingue-se , predominantemente, pela análise dos fatos progressos e de seus efeitos financeiros e econômicos confrontados com os planos de projeção. Complementam também, os demonstrativos financeiros, as análises contábeis, as análises gerenciais e as opiniões da auditoria.

Para ALMEIDA, PARISI E PEREIRA (1999, p.375-377), as funções da controladoria estão ligadas a um conjunto de objetivos que, ao serem desempenhados, viabilizam o processo de gestão.

Na concepção desses autores, cabe a controladoria:

- a) Subsidiar o processo de gestão - essa função envolve ajudar a adequação do processo de gestão à realidade da empresa ante seu meio ambiente. Estará sendo materializada tanto no suporte à estruturação do processo de gestão como pelo efetivo apoio às fases do processo de gestão, por meio de um sistema de informação que permita simulações e projeções sobre eventos econômicos no processo de tomada de decisão. A controladoria estará suprindo os gestores com instrumentos gerenciais que forneçam informações sobre desempenhos e resultados econômicos;

- b) Apoiar a avaliação de desempenho - seja dos gestores ou das áreas de responsabilidade, a avaliação de desempenho deve ser feita individualmente por todos os gestores e seus respectivos superiores hierárquicos;
- c) Apoiar a avaliação de resultado - elaborando a análise de resultado econômico dos produtos e serviços; monitorando e orientando o processo de estabelecimento de padrões; avaliando o resultado de seus serviços;
- d) Gerir os sistemas de informações - definindo a base de dados que permita a organização da informação necessária à gestão; elaborando modelos de decisão para os diversos eventos econômicos, considerando as características físico-operacionais próprias das áreas, para os gestores; e padronizando e harmonizando o conjunto de informações econômicas; e
- e) Atender os agentes do mercado - A empresa como sistema aberto, interage com seu meio ambiente, trocando os mais diferentes tipos de recursos. Assim, cabe à controladoria analisar e mensurar o impacto das legislações no resultado econômico da empresa e atender os diversos agentes do mercado, seja como representante legal formalmente estabelecido, ou apoiando o gestor responsável.

Frente ao exposto, tem-se uma visão ampla da abrangência da atuação da controladoria, sempre ancorada no sistema de informações, do qual, torna-se a gestora, no esforço contínuo de viabilizar a gestão empresarial. Adiante, apresenta-se mais detalhadamente a atuação da controladoria dentro de cada fase do processo de gestão.

### 2.2.1 As Funções e Atividades da Controladoria

A controladoria quando organizada de forma departamental, é dividida em divisões, staff e setores, detendo autoridade científica sobre as matérias de organização, administração, contabilidade, orçamentos, planejamentos, custos e finanças.

Responde diretamente ao diretor financeiro, quando o empreendimento é de grande porte ou diretamente ao diretor geral nas empresas de médio e pequeno porte.

Na controladoria a autoridade é exercida de forma descentralizada, delegando o *Controller* o máximo do binômio: Autoridade X Responsabilidade na execução das atividades técnicas e de supervisão, reservando para si toda a responsabilidade da coordenação, controles e integração corporativa dos diversos segmentos administrados.

Dirige, gerência, controla e responde pelos departamentos abaixo:

**Contabilidade:** Escrituração, comercial, fiscal, classificação, digitação, análise de contas, elaboração de balancetes, apuração de custos, fechamento de balanços, relatórios gerenciais, controle de patrimônio, cumprimento de obrigações tributárias e acessórias.

**Planejamento:** Elaboração de orçamentos, acompanhamentos da execução orçamentária, análise de custos, análise de balanços, interpretação das tendências e perspectivas econômicas, sugestão de preços, estudos de mercado, balanços projetados, tabelas estatísticas.

**Finanças:** Planejamento financeiro, administração do fluxo de caixa, tesouraria, contas a pagar, contas a receber, cobrança, cadastro, contratos, administração dos recursos financeiros.

**CPD:** Desenvolvimento e implantação de sistemas integrados, específicos, personalizados, multi-usuários, implantação de redes de micro computadores, treinamento e integração dos conjuntos de atividades X funcionários, Administração dos dados, e a preservação e integridade dos recursos tecnológicos.

**Auditoria Interna:** Desenvolvimento e implantação do plano de auditoria interna.

**O & M:** Desenvolvimento implantação e aperfeiçoamento dos controles internos, planos de formulários, sistemas de comunicação formal, manualização de normas e procedimentos internos.

OLIVEIRA (2002, p.016), define que a Controladoria serve como órgão de observação e controle da cúpula administrativa, preocupando-se com a avaliação de

vários departamentos no exercício de suas atividades. É ela que fornece os dados e as informações, que planeja e pesquisa, visando sempre mostrar a essa mesma cúpula os pontos de estrangulamento presentes e futuros que põem ou reduzem a rentabilidade da empresa.

KANITZ, (1977 - ) por sua vez, entende que as funções da Controladoria pode ser resumidas como segue:

**Informação:** compreende os sistemas contábil-financeiro-gerenciais;

**Motivação:** refere-se aos efeitos dos sistemas de controle sobre o comportamento;

**Coordenação:** visa centralizar informações com vista na aceitação de planos. O *Controler* toma conhecimento de eventuais insistências dentro da empresa e assessora a direção, sugerindo soluções;

**Avaliação:** interpreta fatos, informações e relatórios, avaliando os resultados por área de responsabilidade, por processos, por atividades, etc.

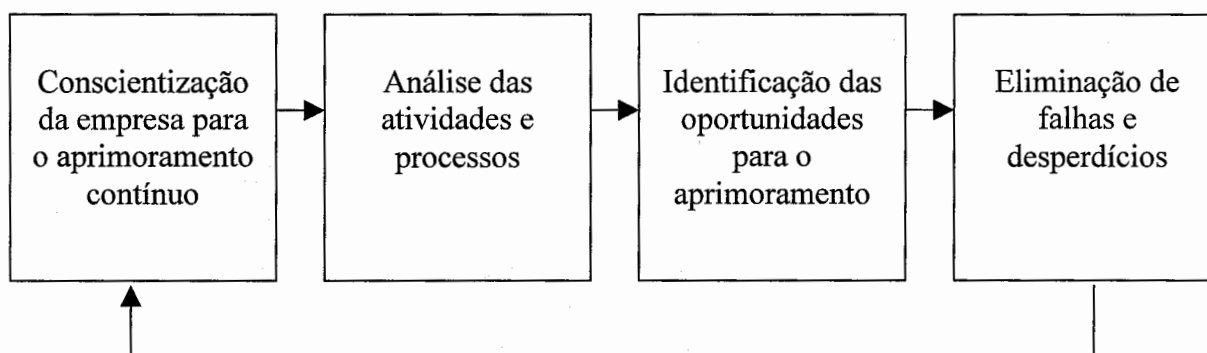
**Planejamento:** assessora a direção da empresa na determinação e mensuração dos planos e objetivos;

**Acompanhamento:** verifica e controla a evolução e o desempenho dos planos traçados a fim de corrigir falhas ou de revisar tais planos;

Resumindo, a Controladoria deve prestar-se para a contínua assessoria, no sentido de contribuir para o aprimoramento e crescimento da empresa, por meios de críticas construtivas e inteligentes.

Como segue o esquema seguinte:

#### CICLO DE APRIMORAMENTO CONTÍNUO





## 2.3 AS FUNÇÕES BÁSICAS DO CONTROLLER

Dependendo do organograma da empresa, o título de *controller* pode ser aplicado a diversos cargos nas áreas administrativas, contábeis e financeiras, com níveis de responsabilidades e remuneração que dependem do setor e do porte das organizações.

Nas empresas de menor porte, que ainda não dispõem de adequada estrutura, o *controller* normalmente também seria responsável por outras atividades, tais como: informática, finanças, departamento pessoal, etc.

Pode, também, esse cargo receber outra denominação, como exemplo Gerente Administrativo-financeiro.

Devido a sua importância como órgão de controle e assessoria, o *controller* deve ser um profissional de alto nível na empresa. O posicionamento ideal seria em nível de diretoria, já existindo, inclusive, em alguns grupos empresariais brasileiro, o cargo de Diretor de Controladoria em seus organogramas.

Em essência, no exercício de sua função, o moderno *controller* deve ter uma visão proativa, permanentemente dirigida para o futuro.

### 2.3.1 As características de um *controller* são:

✓ O *Controller*, 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.

✓ Deve ter a capacidade de prever problemas nos diferentes departamentos da empresa e se antecipar a eles e também como de propiciar os elementos para as devidas soluções.

✓ Deve fornecer a alta direção as informações na linguagem dos executivos de primeira linha. Tais informações podem variar desde complicadas tabelas estatísticas de vendas e mercados a balanços futuros projetados.

✓ Deve saber traduzir dados estatísticos em gráficos de tendências projetadas e analisar balanços com tendências e perspectivas futuras.

✓ Deve ter os olhos voltados para o futuro pois o passado está morto. As perdas do passado não podem mais ser controladas.

✓ Deve ser capaz de analisar os resultados do passado, sem perder de vista o presente e tirando todas as lições dos erros passados.

✓ Ele é o homem de informações. É capaz de dar informações e elaborar relatórios no momento em que for solicitado. As mudanças hoje são muito rápidas no mundo dos negócios. Acabou-se a especulação financeira (Over Night e Open Market) os ganhos hoje deverão ser totalmente operacionais, advindos do objeto de exploração do negócio. Os resultados de Janeiro deverão estar prontos para serem usados no planejamento de fevereiro, antes de se passarem uma semana de negócios. As variações de preços, gastos e custos, serão apuradas e comentadas, explicadas para que possam ser tomadas as medidas necessárias imediatamente, enquanto ainda temos lembranças e sensibilidade dos números.

✓ Deve ser um executivo estudioso e apaixonado pelo processo científico.

✓ Deve insistentemente desenvolver estudos e interpretações de todas as áreas controladas, procurando sempre aprimorar os controles reduzir a zero as perdas de tempo, insumos e capital.

✓ Deve ser um conselheiro, um formador de discípulos. Como sempre os seus estudos trarão a luz os pontos fracos dos outros setores. Deverá sempre ser um ajudador dos outros gerentes, ao invés de aparecer criticando, deverá aparecer sugestionando a necessidade de melhoras nos outros departamentos e estar sempre pronto para colaborar, dando seus préstimos em nome da corporação e para o bem dela.

✓ Deverá ser ético e imparcial. Haverá ocasiões que fará relatórios negativos de outros executivos. É a sua função avaliar a performance de todos os departamentos da empresa, e nessa tarefa deverá ser sempre imparcial e honesto.

✓ Deve ter a capacidade de vender as suas idéias aos demais executivos da empresa e uma forma de apresentar métodos de execução e melhorias dos processos.

A perfeita relação com seus pares farão o diferencial, que certamente refletirão nos balanços da empresa.

### 2.3.2 Suas principais funções:

- ✓ Implantação e supervisão do plano contábil da empresa;
- ✓ Desenvolvimento, implantação e controles do sistema de custeio da produção;
- ✓ Desenvolvimento e divulgação dos padrões de produção (custo padrão);
- ✓ Desenvolvimento e implantação do sistema de relatórios gerenciais personalizados;
- ✓ Desenvolvimento e implantação do sistema de controles patrimoniais;
- ✓ Desenvolvimento e implantação do sistema orçamentário da empresa;
- ✓ Desenvolvimento e implantação das normas e padrões relativas aos serviços de contabilidade e finanças;
- ✓ Preparação e interpretação de tabelas estatísticas e conversão em relatórios de tendências e perspectivas;
- ✓ Análise e interpretação dos balanços e divulgação dos resultados;
- ✓ Confecção e análise do fluxo de caixa;
- ✓ Orientação diária na execução do planejamento financeiro;
- ✓ Desenvolvimento, implantação e divulgação dos manuais internos de organização;
- ✓ Desenvolvimento e implantação do plano diretor de informática;
- ✓ Desenvolvimento e implantação de sistemas de preços, *markup* e alçadas de descontos;
- ✓ Estabelecimento dos padrões de despesas gastos e custos pôr segmentos;
- ✓ Estabelecimento de Controles, boa guarda e uso dos recursos financeiros da empresa;
- ✓ Manutenção dos contratos celebrados e em vigor da empresa;
- ✓ Aprovação dos pagamentos, assinaturas em cheques, notas promissórias, duplicatas etc.;

✓ Fiel guardião quanto ao cumprimento das normas e regulamentos da empresa;

✓ Desenvolvimento e implantação dos planos de auditoria preventivos e de verificação nas áreas contábil, fiscal, financeira, cpd, arquivos, materiais, preços, resultados etc.

### 2.3.3 As sua ferramentas de trabalho

✓ A informática como ferramenta de administração moderna, ambientes gráficos, sistemas integrados, multi-usuários, compartilhamento de dados em rede e disponibilização de informações via internet;

✓ A reengenharia contábil financeira aplicada para melhor aproveitamento dos recursos e da sinergia interna;

✓ Plano de contas personalizado para as atividades da empresa;

✓ Orçamento departamental integrado da produção, vendas e administração;

✓ Os sistemas de custeio da produção e vendas apurados pelo método de custeio pôr absorção, na sistemática ABC, aferidos pelo custo padrão;

✓ O planejamento financeiro como ferramenta de alavancagem do desenvolvimento empresarial;

✓ Os sistemas de montagens de preços e margens pôr *markup*;

✓ Os programas de qualidade e padrões de produção Kaizen, Iso, *Just in Time*, Kamban, TQC, etc.;

✓ Os programas de avaliação internos da performance operacional e as avaliações de desenvolvimento dos funcionários;

✓ Os planos de formulários internos;

✓ O sistema de relatórios gerenciais o SIG;

✓ Os manuais internos de normas e procedimentos, de filosofia empresarial e de estrutura organizacional.

#### 2.3.4 Ações Instrumentos Disponibilizados

Verifica-se, a partir dessas ações, que a controladoria procura induzir os gestores na utilização dos instrumentos de orientação e controle que disponibiliza. A justificativa disso decorre, segundo BEUREN (2002, p.21) em função de: cada vez mais, o uso de informações contábeis, os dados estatísticos e outras informações processadas pela controladoria sobre os ambientes interno e externo habilitam, de modo mais qualificado e profissional, os gestores para planejar, dirigir e controlar as operações, indo além da simples observação e supervisão empírica das pessoas envolvidas. O pressuposto é de que os gestores, melhor informados sobre as operações da empresa sob sua responsabilidade, estão em posição de vantagem para aproveitar as ações positivas que contribuam para assegurar a continuidade da organização no mercado.

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

## CAPÍTULO III

### A CONTROLADORIA NO APOIO AO PROCESSO DE GESTÃO

#### 3.1 GESTÃO EMPRESARIAL

O processo de gestão, também denominado processo decisório, pode ser definido como um processo de planejamento e controle que, segundo NAGAWA (1987, p.70) "*não se realiza no vácuo*". Um dos fatores importantes no processo de gestão é a filosofia que a empresa emprega, pois, ela influencia muito no modelo de gestão. O ato de gerir pode ser visto como um conjunto de atividades capaz de conduzir a organização ao cumprimento da sua missão.

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

Ocorre que diante das freqüentes mudanças ocorridas no mercado, torna-se difícil equalizar qual o melhor *mix* de atividades estratégicas a ser empreendidas pelos gestores de modo a se obter a consecução dos objetivos institucionais. Ocorre que diante das freqüentes mudanças ocorridas no mercado, torna-se difícil equalizar qual o melhor *mix* de atividades estratégicas a ser empreendidas pelos gestores de modo a se obter a consecução dos objetivos institucionais.

HAMMER (2001, p.20) acredita que "*a gestão de empresas sempre foi e continua sendo uma das tarefas mais complexas, arriscadas e incertas dentre todos os empreendimentos humanos*". Nesse propósito, ter um modelo de gestão bem estruturado e formalizado, capaz de viabilizar o conjunto de diretrizes estratégicas existentes é uma premissa básica.

### 3.2 MODELO DE GESTÃO

Toda empresa possui um modelo de gestão, formalizado ou não, no qual expressa as principais crenças e valores cultivados pelos gestores. Esse modelo decorre geralmente da missão estabelecida, consubstanciando-se num conjunto de normas e regras que norteiam a maneira como a empresa será administrada.

FIGUEIREDO e CAGGIANO (1997, p.30) mencionam que o modelo de gestão é, *"em síntese, um grande modelo de controle, pois nele são definidas as diretrizes de como os gestores vão ser avaliados, e os princípios de como a empresa vai ser administrada"*. Do exposto, depreende-se que o modelo de gestão deve esclarecer a maneira como se pretende delinear a gestão.

Espera-se por meio desse modelo, oferecer os parâmetros necessários à orientação da atuação dos gestores, tais como: o grau de sua autonomia; critérios de avaliação de desempenhos; posturas e práticas gerenciais.

O modelo de gestão preconizado pela controladoria pressupõe a existência de um processo de gestão, configurado segundo esse mesmo modelo. O modelo de gestão é composto de três etapas:

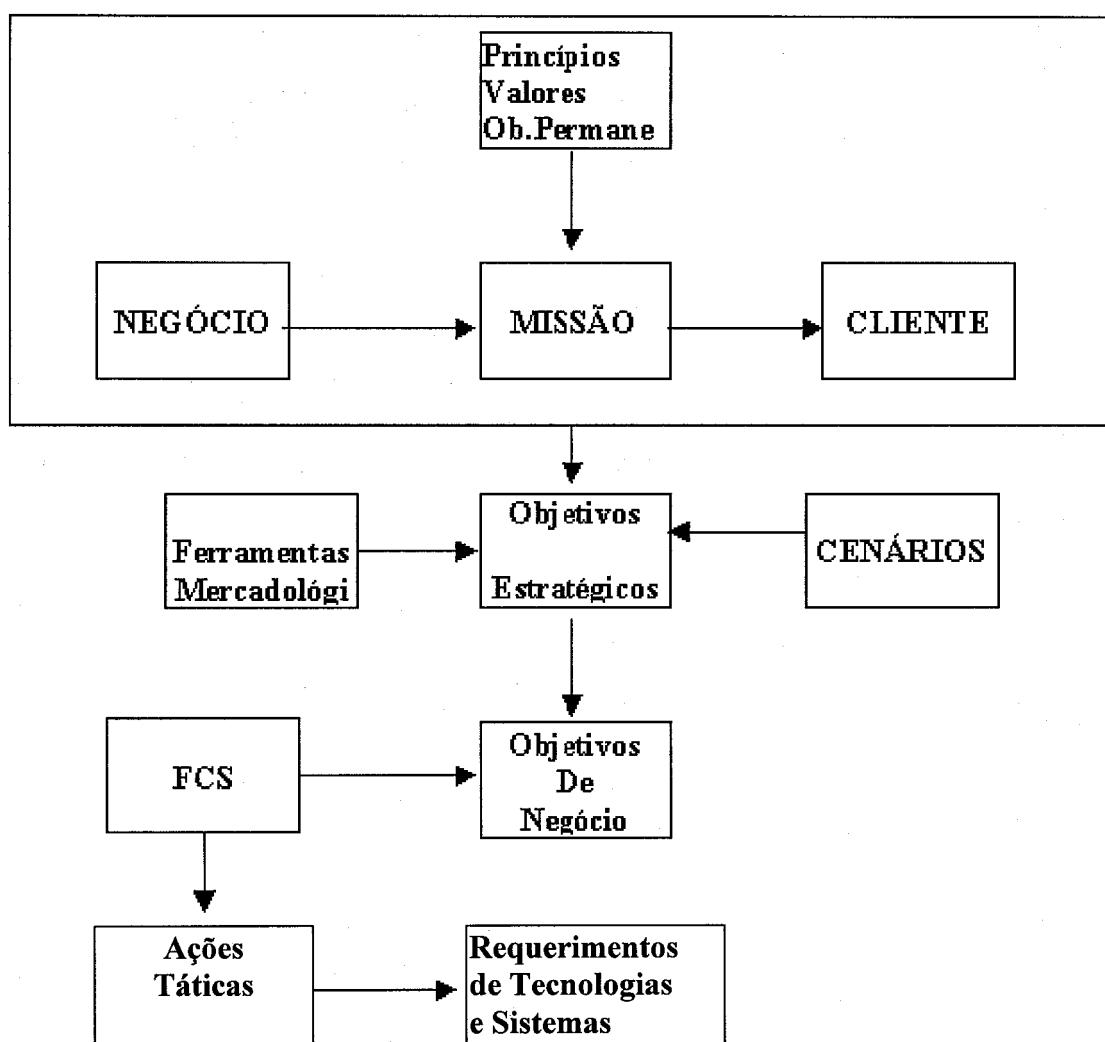
- O Planejamento;
- A execução;
- O Controle.

### 3.3 PROCESSO DE GESTÃO

O processo de gestão configura-se com base no modelo de gestão e, por isso, assume diversas formas na realidade das empresas. Assim, ele recebe a influência da própria filosofia da empresa, o que significa dizer que deve ser compatível com sua cultura interna.

Essencialmente, o processo de gestão deve dar suporte ao processo decisório. PEREIRA (1999, p.58) entende que "o processo de gestão deve assegurar que a dinâmica das decisões tomadas na empresa conduzam-na efetivamente ao cumprimento de sua missão, garantindo-lhe adaptabilidade e o equilíbrio necessário à sua continuidade".

#### MISSÃO... (EXEMPLO)



A controladoria, enquanto ciência com origem em vários ramos do conhecimento, assume que o processo de gestão ideal deve ser estruturado com base na lógica do processo decisório, contemplando as etapas de planejamento, execução e controle. Além disso, ser apoiado por sistemas de informações que subsidiem as decisões que se fizerem necessárias em cada uma dessas fases.



### 3.3.1. Planejamento

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

DRUCKER (1998, p.136) afirma que "*o planejamento começa pelos objetivos da empresa. Em cada área desses objetivos, é preciso formular a pergunta: Que temos que fazer agora para alcançar amanhã os nossos objetivos?*".

Isso implica integração entre profissionais de várias especialidades num contínuo esforço de cooperação, tarefa que a controladoria deve se encarregar de coordenar.

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

O planejamento estratégico é um plano unificado, abrangente e integrado com a finalidade de assegurar que os objetivos básicos do empreendimento sejam alcançados.

Esta fase dá início ao processo de planejamento da Organização, devendo o *Controller* preparar-se adequadamente para a elaboração de uma proposta de projeto a partir do estudo da Organização em questão. Deverá ser analisada a viabilidade de implantação, levando-se em consideração os possíveis custos e benefícios.

Esses estudos deverão constar da proposta do projeto a ser apresentado à Organização.

Veja a seguir na tabela nº 1.

Tabela 1 - Fase de Planejamento

ATIVIDADES	DESCRIÇÃO	PRODUTO
1. Estudo preliminar da empresa	a) Identificar os principais benefícios do plano para a empresa; b) Estabelecer previsões de custos para sua implantação.	a) Demonstrativo com previsão de custos e potenciais benefícios.
2. Elaborar proposta de projeto	a) Elaborar uma proposta de projeto de implantação, na qual deverão constar o objetivo da proposta, os pontos a serem desenvolvidos, os benefícios de sua utilização da Organização, estimativas de custos, prazos e pessoas.	a) Proposta do plano de marketing.
3. Definição da equipe de trabalho	a) Formar equipe composta de pessoas das áreas administrativas e técnica da empresa; b) Formar comitê diretivo; c) Definir um coordenador do projeto.	a) Ata de reunião com definição da composição da equipe e seus respectivos integrantes.

MINTZBERG e QUINN (2001, p.26) orientam que, *"para qualquer um que você pergunte, estratégia é um plano — algum tipo de curso de ação conscientemente engendrado, uma diretriz (ou conjunto de diretrizes) para lidar com uma determinada situação"*. Por meio do planejamento estratégico, definem-se políticas, diretrizes e objetivos estratégicos de médio e longo prazos, do qual espera-se, resulte um equilíbrio das atividades empresariais com seu meio ambiente.

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

O planejamento estratégico gera o plano estratégico, seu *output*, que contém as diretrizes estratégicas, as quais serão o *input* para a fase de planejamento operacional. Nesse enfoque, o planejamento operacional consiste num instrumento de controle, que tem como função prover equalizadamente os meios, atividades e recursos necessários à realização a curto prazo das diretrizes oriundas do planejamento estratégico.

OLIVEIRA (1988, p.56-57) explica que "o planejamento operacional trabalha com objetivos estabelecidos no planejamento estratégico e, por isso, é desenvolvido em níveis hierárquicos inferiores da organização visando a utilização eficiente dos recursos disponíveis para a consecução dos objetivos previamente definidos".

Assim, o planejamento estratégico é definido pelo *staff* empresarial, enquanto o planejamento operacional é assumido e executado pelas gerências de área juntamente com seus auxiliares.

Portanto, o planejamento operacional deve existir conjuntamente com o planejamento estratégico na empresa, sob pena de não se conseguir atingir os resultados planejados.

### 3.3.1.1. Fase de definição do escopo do plano

Tabela 2 – Modelo do Escopo

ATIVIDADES	DESCRIÇÃO	PRODUTO
1. Revisar a estratégia	a) Identificar a missão, objetivos estratégicos, cenário, objetivos de negócio e fatores críticos de sucesso e ações táticas.	a) Documento contendo a revisão estratégica e suas consistências;
2. Requerimentos de tecnologia/sistemas	a) Identificar as Tecnologias/sistemas para cada uma das ações táticas.	a) Documento contendo todas as ações.
3. Identificar as entidades (áreas funcionais e externas)	a) Rever as Tecnologias/sistemas e Identificar todas as entidades externas envolvidas	a) Diagrama de contexto.
4. Necessidade de dados e indicadores de desempenho	a) Destacar todos as Tecnologias/sistemas, com suas entidades externas envolvidas; b) Para cada um dos requerimentos de tecnologia identificar as necessidades de dados, a fonte de dados ( entidade), os indicadores de desempenho, a informação e seu destino ( entidade ).	a) Documento contendo as Tecnologias/sistemas, as fontes de dados (entradas) , indicadores de desempenho (processamento) e as informações (saídas).

Estabelecer a abrangência do plano, delimitando as entidades de entrada e saída das informações, identificando suas necessidades de informação, fatores críticos de sucesso e indicadores de desempenho.

Deve-se analisar o contexto do mercado (ambientes e cenários), Matriz Estratégica de Atributos, Mix de Marketing, B.C.G., Imagem X Identidade e aprofundar o conhecimento da Organização, estudar áreas que a compõem, verificando seus processo e respectivos relacionamentos.

BIO (1985, p.40) reitera essa assertiva, descrevendo que *"é condição básica que o planejamento resulte numa estrutura de planos que mostre cada plano no todo, e as inter-relações entre eles. Isto significa que todos os planos devem compor-se, coordenadamente, e dentro de certa hierarquização, dos planos estratégicos para os operacionais"*

O plano resultante do planejamento operacional, após de quantificado física e monetariamente, passa a denominar-se plano orçamentário. Esse plano constitui-se numa técnica concebida para a antecipação realista das operações futuras da empresa e de seus mais prováveis resultados. Os orçamentos são a expressão formal, objetiva e coordenada do planejamento. Por conseguinte, os orçamentos devem expressar quantitativamente os planos de ação, expressando os objetivos e metas que a empresa pretende alcançar em determinado período.

NAKAGAWA (1993, p.68) afirma que: esses planos não são meros exercícios de projeções de números para se tentar visualizar prováveis resultados econômicos e financeiros de uma empresa. O que os orçamentos refletem, na verdade, é a necessidade que a empresa tem de comunicar a seus gerentes os planos de ação, que, se forem executados de acordo com as políticas e diretrizes neles embutidos, deverão dar origem a resultados, que, em termos econômicos e financeiros, deverão corresponder às metas e aos objetivos programados e que possibilitarão à empresa atingir sua missão e propósitos básicos.

Assim, o sistema orçamentário, como instrumento para o exercício do controle das atividades empresariais, fornece as informações necessárias à adequada avaliação de desempenho. Dessa forma, tanto os planos como os orçamentos devem espelhar fielmente as expectativas desejáveis, em termos de eficácia empresarial.

### 3.3.2 Execução

Na fase de execução, implementam-se as ações estabelecidas no planejamento operacional, procurando dinamizar o conjunto de eventos que melhor propiciará a obtenção dos objetivos e metas previstos. ROBBINS (2000, p.33) considera que esse processo "*abrange a determinação das tarefas que serão realizadas, quem irá executá-las, como agrupá-las, quem se reportará a quem e quem tomará as decisões*".

Durante essa etapa, procura-se identificar, simular e optar pelas melhores alternativas capazes de conduzir a organização à eficácia. Assim, executar é, na realidade, realizar atividades, ou trabalhar para a consecução dos objetivos e metas descritos nos planejamentos estratégico e operacional. HAMMER (2001, p.18) argumenta que "*os gerentes estão redescobrimo que o êxito nos negócios tem tudo a ver com execução*".

Nesse contexto, as informações referentes ao desempenho realizado são acumulados, de modo a permitir, na fase de controle, compará-los aos planos e padrões pré-estabelecidos.

Essa análise permitirá a correção de desvios não esperados, bem como a alimentação de um novo ciclo de retroalimentação do planejamento.

### 3.3.3 Controle

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

O controle é um meio de se obter e utilizar a informação para coordenar os planos e nortear a ação dos gestores. ACKOFF (1979, p.78), afirma que: todas as decisões, tomadas durante o planejamento ou as operações normais deveriam estar sujeitas a controle. Portanto, quando os planejadores montam um sistema para controlar seu plano, eles também o fazem para decisões operacionais normais.

Deveria estar claro, que controle, decisões e sistema de informação administrativa estão bastante inter-relacionadas e não devem ser elaborados ou examinados separadamente.

A amplitude e intensidade do controle são, em grande parte, determinadas pelo porte da empresa.

Uma pequena empresa pode, com um sistema de informações simples, porém operacionalmente eficiente, ter um adequado ambiente de controle. Nas médias e grandes empresas é necessário utilizar recursos mais sofisticados.

Outra particularidade do controle denota que, se os gestores crêem que o controle é importante, as demais pessoas serão sensíveis a esse posicionamento, acatando e aplicando as políticas e normas estabelecidas.

Nesse enfoque, PELEIAS (1999, p.3) entende que o controle consiste "*nas ações de acatamento das políticas definidas, na aplicação de procedimentos estabelecidos e no uso dos sistemas de informação e outros instrumentos instituídos. Propicia o clima no qual os empregados desempenham suas atividades e assumem a responsabilidade pelo exercício do controle*".

Diante dessas concepções, observa-se que o controle diz respeito à preocupação dos gestores em assegurar que os recursos sejam obtidos e aplicados eficazmente na realização dos objetivos da empresa.

O controle, nessa perspectiva, pode ser entendido como um processo no qual a organização segue os planos e as políticas da administração. É um processo recorrente que não tem princípio ou fim definíveis.

A controladoria vista como uma unidade administrativa formalizada na estrutura organizacional, voltada ao apoio e coordenação informacional do processo de gestão, deve se encarregar de disponibilizar instrumentos de controle de gestão condizentes com as transformações observadas no processo decisório.

Isso se justifica, segundo a concepção de HAMMER (2001, p.19), porque "*hoje, os negócios são mais feijão com arroz, têm mais a ver com a mecânica de como fazer uma empresa funcionar*".

### 3.4 A CONTROLADORIA NO APOIO AO PROCESSO DE GESTÃO

Para ALMEIDA, PARISI e PEREIRA (1999, p.375-377), as funções da controladoria estão ligadas a um conjunto de objetivos que, ao serem desempenhadas, viabilizam o processo de gestão. Na concepção desses autores, cabe a controladoria:

a) subsidiar o processo de gestão - essa função envolve ajudar a adequação do processo de gestão à realidade da empresa ante seu meio ambiente. Estará sendo materializada tanto no suporte à estruturação do processo de gestão como pelo efetivo apoio às fases do processo de gestão, por meio de um sistema de informação que permita simulações e projeções sobre eventos econômicos no processo de tomada de decisão. A controladoria estará suprindo os gestores com instrumentos gerenciais que forneçam informações sobre desempenhos e resultados econômicos;

b) apoiar a avaliação de desempenho - seja dos gestores ou das áreas de responsabilidade, a avaliação de desempenho deve ser feita individualmente por todos os gestores e seus respectivos superiores hierárquicos;

c) apoiar a avaliação de resultado - elaborando a análise de resultado econômico dos produtos e serviços; monitorando e orientando o processo de estabelecimento de padrões; avaliando o resultado de seus serviços;

d) gerir os sistemas de informações - definindo a base de dados que permita a organização da informação necessária à gestão; elaborando modelos de decisão para os diversos eventos econômicos, considerando as características físico-operacionais próprias das áreas, para os gestores; e padronizando e harmonizando o conjunto de informações econômicas; e atender os agentes do mercado.

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

Em síntese, tem-se uma visão ampla da abrangência da atuação da controladoria, sempre ancorada no sistema de informações, do qual, torna-se a gestora, no esforço contínuo de viabilizar a gestão empresarial.

### 3.5 A CONTROLADORIA NO APOIO AO PLANEJAMENTO

O foco da controladoria, como das demais áreas da empresa, deve consistir em disponibilizar instrumentos informativos que amenizem essas incertezas. Alguns princípios devem nortear a atuação da controladoria no apoio ao planejamento empresarial. MOSIMANN e FISCH (1999, p.118-119) consideram os seguintes:

- ✓ viabilidade econômica dos planos, frente às condições ambientais vigentes à época do planejamento;

- ✓ objetividade: os planos têm de ter potencial para produzir o melhor resultado econômico;

- ✓ imparcialidade: no favorecimento de áreas em detrimento do resultado global da empresa; e

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

A controladoria, no apoio ao planejamento estratégico, busca assessorar os principais executivos na definição do melhor conjunto de diretrizes estratégicas que irá conduzir a empresa ao cumprimento de sua missão.

Dessa forma, a controladoria deve captar do ambiente externo informações com vistas à formulação e projeção de cenários, paralelamente ao estudo dos pontos fortes e fracos da empresa, a fim de viabilizar as decisões envolvidas nesse processo.

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



MOSIMANN e FISCH (1999, p.119) argumentam que *"cabe à Controladoria transformar os planos operacionais não quantificados em planos orçamentários e, posteriormente, comparar o que foi orçado com o que foi realizado, apontando os desvios, para que cada área tome a medida necessária para corrigi-los"*.

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

### 3.6 A CONTROLADORIA NO APOIO À EXECUÇÃO

A controladoria, nessa etapa, procura desenvolver ações no sentido de operacionalizar os planos selecionados na etapa anterior, de modo a dinamizar a gestão.

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

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

### 3.7 A CONTROLADORIA NO APOIO AO CONTROLE

O processo de controle que compete à controladoria é o que permite identificar se cada área está atingindo seus objetivos, dentro do que fora planejado e orçado.

Porém, preliminarmente, a controladoria, de maneira coerente e ética a seus princípios, deve avaliar o desempenho de sua própria atuação.

MOSIMANN e FISCH (1999, p.124) orientam que, nesse sentido, a controladoria:

✓ Avalie se seus esforços no sentido de otimizar o resultado econômico da empresa estão, de fato, atingindo seus objetivos e, portanto, garantindo o cumprimento da sua própria missão;

✓ Avalie se as informações econômico-financeiras geradas pelo sistema de informações por ela administrada são adequadas às necessidades dos modelos de decisão, em qualidade, quantidade e temporaneidade; e

✓ Avalie se sua gestão em coordenar os esforços dos gestores das demais áreas está conduzindo a empresa à eficácia, no que tange a aspectos econômicos.

Após esse exame, aí sim, a controladoria se incumbe de controlar os assuntos econômico-financeiros e apontar os desvios verificados nas demais áreas.

As ações corretivas desses desvios cabem aos gestores das áreas respectivas, sendo atribuição da controladoria à cobrança da efetiva implementação dessas ações, em tempo hábil. As ações corretivas da controladoria, estas sim, cabem a seu gestor, o controlador. Além disso, o controlador deve julgar os resultados das providências propostas pelos gestores, sob o ponto de vista econômico.

PEREZ JUNIOR, PESTANA e FRANCO (1995, p.37) entendem que "*cabe ao controller exercer a função de perito ou juiz, conforme o caso, assessorando de forma independente na conclusão dos números e das medições quantitativas e qualitativas (índices de qualidade)*".

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

O processo se desencadeia a partir da atribuição de responsabilidades a cada gestor, em todos os níveis da organização; e, ao mesmo tempo, são delegados poderes específicos e fornecidos os recursos necessários a seu cumprimento. A autoridade é a

base fundamental da delegação e a responsabilidade corresponde ao compromisso e à obrigação da pessoa escolhida para desempenhá-lo eficazmente. NAKAGAWA (1993, p.18) cita que, "*portanto, a essência da responsabilidade é a obrigação pela execução das atividades e prestação de contas dos resultados obtidos. A autoridade pode ser delegada, mas a responsabilidade não*". Toda avaliação implica conseqüências, que podem ser positivas ou negativas em relação a seus objetivos, dependendo de uma série de fatores, entre eles: bases informativas utilizadas; variáveis consideradas; critérios, conceitos e princípios adotados; e, até mesmo, crenças, valores e habilidades do avaliador. Entretanto, BEUREN (2002, p.34) menciona que, "*para que o controle de resultados alcance os efeitos para os quais foi implantado, os gestores devem saber que resultados são esperados nas áreas que pretendem controlar e comunicá-los às pessoas que ali trabalham*".

Conforme a figura 1:

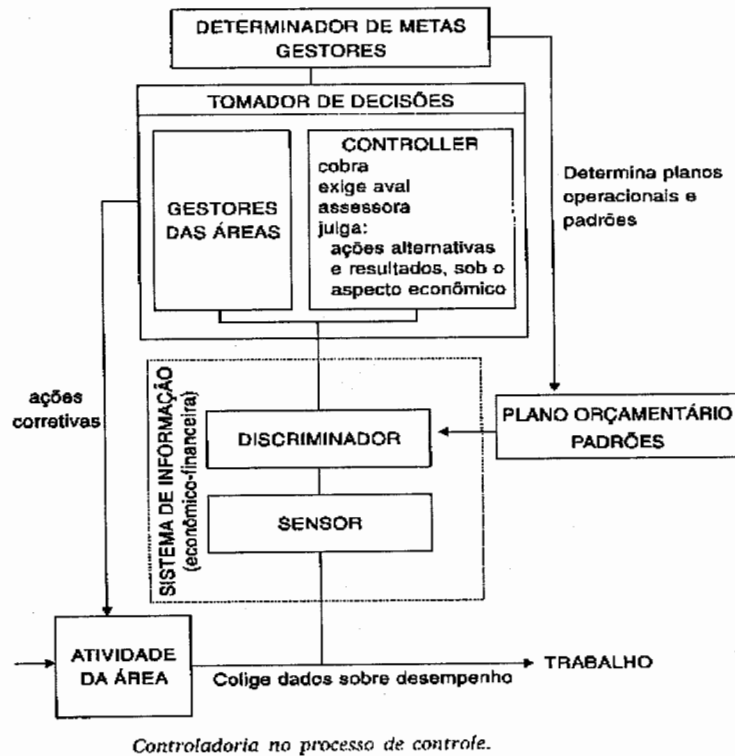


Figura 1: Esquema de Processo de controle.

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

### 3.9 A CONTROLADORIA NO APOIO À MELHORIA DA PERFORMANCE GERENCIAL

Com efeito, a controladoria poderá exercer também um papel relevante no apoio à qualificação da performance gerencial nas empresas. Este papel se justifica na medida que um adequado conhecimento dessa realidade empresarial, aliado ao conhecimento de metodologias de gestão, cria algumas das condições favoráveis a um eficaz posicionamento da controladoria nesse contexto. Entretanto, a gestão dos negócios não é tão simples assim. Nesse propósito, HAMMER (2001, p.20) indaga que:

*“Se a gestão dos negócios fosse simples, por que a maioria dos novos empreendimentos não vai lá das pernas? (...) Se a gestão dos negócios fosse simples, por que tantos produtos sucumbem no mercado. (...) Se a gestão dos negócios fosse simples, por que até mesmo empresas que se tornaram sucessos retumbantes ficam no pódio por tão pouco tempo? (...) Se a gestão dos negócios fosse simples, por que tantas empresas líderes se deixam dominar por emergentes imberbes? (...) Se a gestão dos negócios fosse simples, por que tantos gerentes bem sucedidos enfrentam problemas, ao tentarem bisar os êxitos do passado, quando mudam para outra empresa? (...) Se a gestão dos negócios fosse simples, por que tantos gerentes caem na esparrela das panacéias de mascates? Por que dão uma de otário a cada nova poção miraculosa?”*

Complementando suas reflexões, HAMMER (2001, p.21) propõe outras indagações com vistas à reformulação da postura gerencial: *"como conceber produtos e serviços capazes de cativar clientes e depois desenvolver e fornecer esses produtos e serviços com lucro, para satisfazer os acionistas? Como reter os clientes nos novos ambientes competitivos e atender às suas novas necessidades, sem o sacrifício das posições existentes?"*

Concluindo, a formulação de respostas a essas perguntas deverá ocupar lugar de destaque na agenda gerencial e, conseqüentemente, na agenda da controladoria.

Nessa perspectiva, a controladoria deve se utilizar da informação como uma importante aliada gerencial. Os indicadores sejam de ordem qualitativa ou quantitativa, devem fornecer aos gestores informações relevantes e oportunas sobre o desempenho da empresa, a serem utilizadas como base de decisões eficazes para a melhoria dos resultados.

Vale ressaltar que, ao se decidir pela implementação de um modelo padronizado de informação, a controladoria deverá considerar os benefícios esperados, frente ao impacto que as mudanças poderão causar no ambiente. Esses aspectos estão relacionados à cultura corporativa, grau de dificuldade durante o período de implementação, a relação custo-benefício envolvida, os aspectos que não serão contemplados, e também quais facilidades e praticidades que podem não estar disponíveis ao término do processo.

Nessas condições, acredita-se que a Controladoria, como unidade administrativa do sistema corporativo empresarial, pode figurar no papel de gestora de novas técnicas de gestão, contribuindo com informações que propiciem um estilo participativo e sinérgico de gestão. Para tanto, a controladoria não pode ficar alheia aos produtos derivados da evolução da tecnologia da informação, sob pena de não se alcançar os resultados esperados.

A controladoria, como unidade administrativa, deve absorver as informações (figura 2) oriundas dos sistemas de informações, reprocessar essas informações, utilizando plataformas tecnológicas disponibilizadas pela Tecnologia da Informação, dando-lhes uma nova arquitetura e direcionamento para o apoio ao processo decisório.

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

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

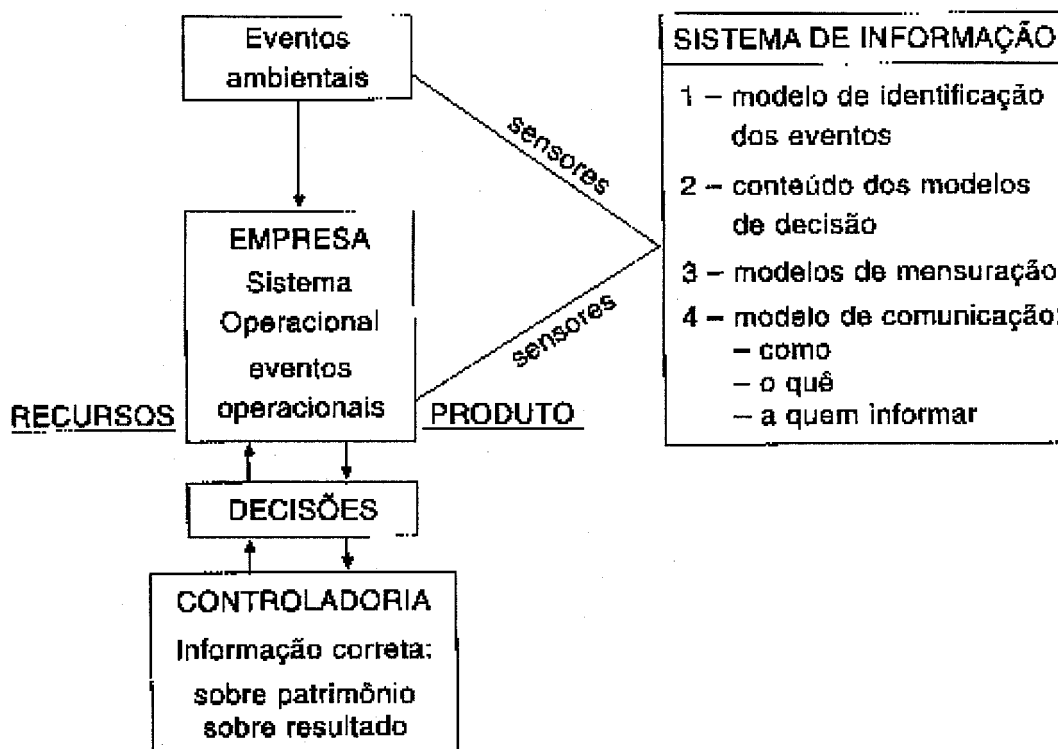


Figura 2: Sistema de Informação administrado pela controladoria.

## CAPÍTULO IV

### A CONTROLADORIA VISÃO DO GESTOR DA MICRO E PEQUENA EMPRESA

Toda empresa, seja qual for o seu porte, tem uma estratégia. Em muitos casos, a estratégia não é explicitamente formulada. Isto acontece, por exemplo, com empresas de pequeno porte onde o dirigente principal tem na sua mente uma idéia muito clara de onde quer chegar e o que fazer para atingir sua meta em relação a sua organização.

Algumas empresas, costumam realizar procedimentos sistemáticos de formulação e explicitação da estratégia. Como veremos adiante, este conjunto de procedimentos é denominado de planejamento estratégico. O fato de uma empresa não ter uma estratégia formulada através de um planejamento estratégico não é ruim em si mesmo. O mundo empresarial está repleto de organizações bem sucedidas que não se utilizam desta ferramenta gerencial. Todavia, a explicitação da estratégia e sua formulação através de um processo de planejamento estratégico traz diversos benefícios para a empresa. Entre estes, se destaca a possibilidade de um maior envolvimento dos colaboradores com o destino da empresa. O planejamento estratégico aumenta as chances de sucesso de uma empresa, pois todos sabem o que deve ser feito e em qual direção. É uma boa ferramenta para a implantação de uma administração participativa.

O monitoramento de todas as atividades e resultados da empresa como um todo deve ser de responsabilidade da "função" Controladoria. Consideramos aqui não o conceito tradicional mas sim o de "Controladoria Distribuída", isto é, aquele em que a cultura e a missão de Controladoria são levadas a todos os setores da empresa dentro de uma visão de co-participação e co-responsabilidade, orientada e incentivada pelo Controller. Daí, nasce a vinculação entre a função Controladoria e o processo de qualidade total das organizações.

É sob esse prisma que está estruturado o trabalho. O primeiro passo é a caracterização do ambiente empresarial atual, em que a competitividade global embute traços comuns e marcantes nas empresas.

Após isso, são enfocados os aspectos que envolvem a nova visão da gestão econômica de empresa e suas funções primordiais. Por último, são estabelecidos os instrumentos de resposta da Controladoria pertinentes ao objeto de estudo.

#### 4.1 ESTUDO DE CASO CELMAT LTDA

A Empresa CELMAT Celular Ltda., atua no segmento de Revenda de Aparelhos Celular adquirida recentemente por um novo grupo de empresários e administradores que deseja dar novo impulso às atividades da empresa.

##### **1ª Fase – Formulação do Plano Estratégico**

O primeiro procedimento necessário dos novos administradores é a formulação do Plano Estratégico da Empresa. Deseja-se utilizar um estudo denominado “Cenário do Mercado de Aparelhos Celular” para orientar o processo.

##### **2ª Fase – Montagem do Balanced Scorecard**

A empresa trabalhava com poucos indicadores de desempenho na antiga gestão e a Diretoria atual está com dificuldades em entender as relações de causa-efeito dos resultados atuais. Os administradores entendem que para uma correta avaliação dos resultados atuais, é necessário estruturar um *Balanced Scorecard*, observando-se com o alinhamento estratégico e operacional da empresa. Dando continuidade ao Diagnóstico Empresarial, levantou-se em detalhes informações sobre a empresa:

a) Pessoas - A empresa não estava investindo regularmente em aprendizado dos funcionários e nem possuía uma política definida sobre o assunto. O que se sabe é que muitos funcionários estavam saindo da empresa por insatisfação. Havia também um relacionamento ruim dos funcionários com os antigos gerentes e diretores. Percebe-se claramente que os funcionários não possuem um ambiente para expor suas idéias, bem como um processo definido que permita dar um feedback à Alta Administração. A inexistência de um plano de cargos e salários concorria para uma



injusta política de remuneração, levando a demissão voluntária dos melhores funcionários.

b) Processos - Não há um sistema regular de melhorias em processos operacionais e a produtividade dos funcionários não tem sido avaliada. Os problemas operacionais são resolvidos pela equipe de manutenção em atividades de “apagar incêndios”. Nenhuma das soluções dadas aos problemas no passado foram documentadas. Também o número de produtos com defeitos (quebras) não são mensurados. Não há manuais de procedimentos e nem fluxograma definido.

c) Clientes - Não há pesquisa de satisfação dos clientes e tampouco controle de reclamações, o que não permitia saber qual a qualidade do atendimento nos diversos departamentos.

d) Finanças – A empresa desconhece o seu posicionamento no ranking nacional do mercado e nem conhece o seu lucro econômico. Os relatórios de fluxos de caixas não representavam o verdadeiro volume da movimentação financeira da empresa.

e) Tecnologia da Informação- A empresa possuía um Sistema de Gestão que não trazia informações para a tomada de decisões. As informações sobre vendas de mercadorias, vendas de serviços, custos das mercadorias vendidas e despesas operacionais não eram conhecidas.

Baseado na metodologia de elaboração do *Balanced Scorecard*, foi necessário estruturar um instrumento de avaliação de desempenho para a empresa, alinhado com os objetivos estratégicos da empresa.

### **3ª Fase – Elaboração dos Planos Operacionais**

Após a definição do Planejamento Estratégico e do *Balanced Scorecard*, os Diretores e os Gerentes devem elaborar os Planos Operacionais de cada área funcional: Vendas, Marketing, Produção, Finanças e Recursos Humanos. Deverão ser definidos as ações específicas de cada área, com prazos e responsáveis, que permitirão o atingimento dos Objetivos Estratégicos.

#### **4ª Fase – Elaboração do Orçamento Empresarial**

Com a definição das ações nos Planos Operacionais, cada área funcional deverá realizar o orçamento de sua respectiva responsabilidade, apresentando às demais áreas os números obtidos com a aprovação dos proprietários da empresa.

É importante que os orçamentos específicos estejam alinhados (Exemplo: Vendas e Produção, Produção, Laboratório de manutenção de aparelhos, Departamento Técnico, Compras de Matérias Primas, etc.) Cabe ao Controller consolidar e formalizar todo o orçamento.

Para a elaboração do orçamento empresarial tínhamos pela frente um grande problema: A falta de números de exercícios anteriores. Sim, em uma pequena empresa este é um grande problema, pois, a contabilidade fiscal é feita pelo escritório de contabilidade e as informações obtidas não são as gerenciais, pois, a contabilidade é feita para atender às obrigações tributárias principais e acessórias.

Foi necessário a parametrização do “Sistema de Gestão” que a empresa possuía, mas que não estava em pleno funcionamento. O sistema fazia apenas a emissão de notas fiscais pelo processo informatizado, sem que os dados referentes às vendas efetuadas fossem transferidos para um plano de contas da contabilidade fiscal, muito menos gerencial.

As despesas pagas pelo Departamento Financeiro eram lançadas no caixa da empresa, caixa único para todas as lojas e os dados não se transformavam em informações.

O estoque físico de mercadorias apresentava valores diferentes do Sistema de Gestão, ocasionada principalmente pela constante falta de registro de vendas efetuadas, sem emissão de notas fiscais.

Os proprietários pensavam que estavam ganhando dinheiro ao deixar de pagar impostos, mas não sabiam o mal causado pela falta de controle e gestão eficiente do seu estoque de mercadorias.

Partindo deste cenário elaboramos um Plano de Contas Gerencial, para fiel registro das operações comerciais das lojas, partindo de uma contagem física do estoque e lançamento no sistema de controle de estoque de mercadorias.

1. As compras de mercadorias passaram a ser rigorosamente lançadas no sistema e as vendas efetuadas passaram a ter suas notas fiscais lançadas corretamente, fazendo com que os estoques de mercadorias, a partir daquele momento representasse o estoque real da empresa. A adoção contagem física diária e confronto com o sistema demonstrou que o estoque, a partir daquele momento, estava sendo bem administrado, sendo possível verificar o giro das mercadorias, locação nas prateleiras e auditoria permanente.

2. O fechamento de boletins diários de caixas das lojas e a transferência para o Caixa Central aumentou o controle sobre as operações de cada filial e todos os custos e despesas passaram a ser conhecidas. Os lançamentos de todas as operações no Plano de Contas passou a trazer informações sobre desempenho de lojas, produtos, bem como o controle das despesas incorridas em cada loja.

Conforme pode ser demonstrado no relatório gerencial a seguir, a empresa passou a ter conhecimento dos seus resultados.

Ficou evidente o controle das operações, demonstrando o desempenho de cada uma das lojas que integram o grupo de empresas. Outra informação de grande importância é o que estava acontecendo na administração do Capital de Giro das empresas. A empresa apresentava um lucro líquido após o pagamento de imposto de renda de aproximadamente 18% (dezoito por cento) e os Proprietários faziam retiradas mensais praticamente de todo o lucro obtido. Conclusão: a empresa não apresentava qualquer capacidade de investimento a curto e longo prazo.

A controladoria nesta pequena empresa demonstra que a falta de controle das operações nos traz a desinformação e pode levar uma pequena empresa até mesmo a situação de insolvência. Quando pouco leva a empresa a falta de capacidade de investimento, desmotivação e saídas espontâneas dos melhores colaboradores, insatisfação de clientes, ineficiência.

## ANÁLISE DE RESULTADO GERENCIAL DA EMPRESA CELMAT CELULAR LTDA.

DISCRIMINAÇÃO	JAN	FEV	MAR	ABR	MAI	JUN	JUL	AGO	SET	OUT	NOV	DEZ	TOTAL	PERC.
<b>VENDAS</b>	<b>124.944</b>	<b>112.533</b>	<b>180.512</b>	<b>467.492</b>	<b>185.284</b>	<b>319.268</b>	<b>267.752</b>	<b>213.278</b>	<b>214.637</b>	<b>287.228</b>	<b>113.905</b>	<b>363.009</b>	<b>2.849.843</b>	<b>100%</b>
Vendas a Vista	33.933	33.830	86.173	40.612	74.451	47.365	55.300	32.931	42.028	69.558	32.953	30.381	579.515	
Vendas a Prazo	57.267	54.584	88.600	404.504	102.390	244.905	212.453	160.154	161.523	217.669	80.952	341.135	2.126.137	
Outras Vendas	33.744	24.119	5.739	22.376	8.443	26.998	-	20.193	11.086	-	-	(8.507)	144.191	
	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
<b>CMV</b>	<b>36.849</b>	<b>64.368</b>	<b>79.421</b>	<b>95.351</b>	<b>136.218</b>	<b>57.641</b>	<b>86.670</b>	<b>81.363</b>	<b>63.040</b>	<b>61.079</b>	<b>69.368</b>	<b>31.234</b>	<b>862.602</b>	<b>30%</b>
	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
<b>DESP. OPERACIONAIS</b>	<b>133.907</b>	<b>106.029</b>	<b>104.213</b>	<b>121.016</b>	<b>143.486</b>	<b>107.494</b>	<b>126.800</b>	<b>121.241</b>	<b>116.127</b>	<b>125.905</b>	<b>123.038</b>	<b>139.990</b>	<b>1.469.245</b>	<b>52%</b>
<b>DESP. TRIBUTÁRIAS</b>	<b>31.583</b>	<b>19.231</b>	<b>18.617</b>	<b>21.225</b>	<b>39.690</b>	<b>23.739</b>	<b>26.998</b>	<b>37.121</b>	<b>32.584</b>	<b>26.349</b>	<b>32.534</b>	<b>19.514</b>	<b>329.185</b>	<b>12%</b>
Pis	812	731	1.173	3.039	1.204	2.075	1.740	1.386	1.395	1.867	740	2.360	18.524	
Cofins	3.748	3.376	5.415	14.025	5.559	9.578	8.033	6.398	6.439	8.617	3.417	10.890	85.495	
Imposto de Renda	1.275	1.546	2.002	1.887	6.822	1.941	900	2.429	536	6.295	3.645	4.122	33.400	
Contribuição Social	377	471	870	622	1.610	853	-	1.325	-	3.287	2.029	2.104	13.548	
Icms	11.000	10.183	9.396	9.468	9.252	11.621	7.577	7.641	11.887	7.253	7.224	7.992	110.494	
Ipva	864	1.197	178	64	488	-	992	3.337	105	-	-	-	7.226	
Alvará	503	-	-	-	-	184	-	-	-	-	-	-	688	
Iss	4.765	2.159	2.401	2.746	4.936	2.629	6.553	5.067	2.512	1.901	3.556	879	40.105	
Multas Fiscais	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	118	-	118	
Impostos e Taxas	4.765	81	655	130	80	40	590	32	4.697	34	39	96	11.238	
<b>DESP. ADM.</b>	<b>68.532</b>	<b>54.763</b>	<b>57.801</b>	<b>71.217</b>	<b>55.234</b>	<b>38.744</b>	<b>49.520</b>	<b>42.600</b>	<b>48.537</b>	<b>60.601</b>	<b>46.813</b>	<b>47.863</b>	<b>642.224</b>	<b>23%</b>
Aluguéis	2.180	2.180	2.272	2.180	2.180	2.180	2.180	2.180	2.180	2.180	2.180	2.180	26.249	
Energia Elétrica	1.943	1.572	2.032	2.522	3.128	2.936	2.280	2.406	3.077	3.323	3.189	3.204	31.610	
Telefone	4.991	6.455	5.454	5.803	6.627	4.968	4.425	207	8.683	2.219	7.665	5.571	63.068	
Água	43	27	27	29	33	28	-	139	82	45	57	36	545	
Serviços de Terceiros	6.056	4.787	3.860	4.684	2.614	2.894	3.480	8.206	2.959	3.924	2.845	3.110	49.421	



Despesas c/ Brasília	-	-	-	2.100	1.910	-	-	-	-	-	-	-	4.010	
<b>DESP. C/ FUNCIONÁRIO</b>	<b>32.915</b>	<b>30.975</b>	<b>26.428</b>	<b>27.065</b>	<b>47.034</b>	<b>44.012</b>	<b>49.322</b>	<b>39.455</b>	<b>33.839</b>	<b>38.080</b>	<b>42.410</b>	<b>71.106</b>	<b>482.641</b>	<b>17%</b>
Salários e Comissões	19.082	15.431	16.534	19.353	29.544	13.710	24.631	22.969	23.972	22.440	23.964	26.322	257.951	
Comissões	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	3.990	3.990	
Férias	4.955	3.430	884	-	-	480	1.963	1.522	780	-	1.267	16.030	31.310	
13. Salário	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	7.615	13.130	20.745	
INSS	5.930	6.072	6.341	5.816	7.683	8.936	7.230	6.668	6.676	6.745	7.229	2.148	77.472	
FGTS	2.632	4.849	2.319	1.302	2.670	11	5.318	1.524	1.554	2.021	2.179	2.475	28.853	
Rescisão de Contrato	2.357	3.147	2.078	-	7.964	120	1.271	708	-	1.289	1.402	-	20.336	
Exame Adm/Demissional	15	-	105	90	45	90	20	-	-	-	-	1.816	2.181	
Vale Transporte	1.956	1.981	1.910	2.078	2.242	2.284	2.458	2.453	2.293	2.345	2.317	-	24.317	
Vale Refeição	-	-	-	-	-	3.453	4.097	4.222	-	-	-	3.304	15.076	
Custas Judiciais	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	164	1.892	2.057	
Vale Funcionário	1.471	914	1.467	5.528	1.445	13.636	1.056	3.776	1.701	3.007	1.658	-	35.658	
Horas-Extras	-	-	-	-	-	-	-	314	-	122	-	-	436	
Treinamento	-	-	-	-	-	-	166	446	-	166	132	-	911	
Despesas c/ Farmácia	-	-	-	-	2.221	3.077	1.834	-	-	-	-	-	7.132	
Farmácia Funcionário	(1.454)	(1.153)	(1.143)	(1.719)	(1.321)	(1.261)	(768)	(923)	(851)	-	(1.221)	-	(11.814)	
Vale Refeição Funcionário	(764)	(660)	(780)	(971)	(957)	(982)	(840)	(775)	(772)	-	(733)	-	(8.236)	
Vale Transporte Funcionário	(652)	(608)	(688)	(1.045)	(864)	(902)	(712)	(763)	(773)	-	(765)	-	(7.772)	
Uniforme	257	257	257	-	-	-	1.040	-	-	(53)	-	-	1.757	
<b>DESP. FINANCEIRAS</b>	<b>878</b>	<b>1.059</b>	<b>1.367</b>	<b>1.510</b>	<b>1.528</b>	<b>999</b>	<b>960</b>	<b>2.065</b>	<b>1.167</b>	<b>875</b>	<b>1.281</b>	<b>1.507</b>	<b>15.195</b>	<b>1%</b>
Juros/Multas	-	-	169	-	-	-	15	-	-	-	-	-	184	
IOF	-	29	38	3	302	-	-	0	-	-	-	-	372	
CPMF/Impostos	549	780	893	521	1.022	760	457	1.810	723	469	1.088	1.119	10.191	
Taxas Bancárias	170	129	194	148	101	109	435	177	383	281	129	249	2.505	
Taxas Cobranças	158	121	73	839	103	126	47	73	61	119	58	135	1.914	
Bloq. Univ.	-	-	-	-	-	3	-	-	-	4	4	-	12	
Bloq. Itaú	-	-	-	-	-	1	-	-	-	1	1	-	4	
<b>LUCRO LÍQUIDO</b>	<b>(45.812)</b>	<b>(57.864)</b>	<b>(3.123)</b>	<b>251.125</b>	<b>(94.420)</b>	<b>154.134</b>	<b>54.282</b>	<b>10.675</b>	<b>35.469</b>	<b>100.244</b>	<b>(78.501)</b>	<b>191.786</b>	<b>517.995</b>	<b>18%</b>

<b>DESP. PARTICULARES</b>	<b>39.639</b>	<b>36.403</b>	<b>34.741</b>	<b>39.492</b>	<b>39.742</b>	<b>46.225</b>	<b>44.995</b>	<b>39.562</b>	<b>38.390</b>	<b>31.785</b>	<b>25.070</b>	<b>36.163</b>	<b>452.206</b>	<b>16%</b>
Sócio A	13.648	15.023	16.315	18.153	15.949	20.993	19.702	15.087	15.230	11.429	9.473	10.634	181.635	
Sócio B	11.902	10.746	9.615	8.965	10.647	15.999	15.043	10.662	14.959	8.671	7.281	10.869	135.358	
Sócio C	12.860	9.391	6.169	5.964	8.698	4.611	6.321	8.812	4.628	10.351	6.812	12.420	97.039	
Esposa Sócio A	123	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	123	
Esposa Sócio B	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
Esposa Sócio C	-	-	-	-	-	-	-	882	-	-	-	-	882	
Pai Sócio A	1.106	1.243	2.641	6.410	4.447	4.622	3.929	4.119	3.573	1.334	1.505	2.239	37.170	
<b>Resultado</b>	<b>(128.847)</b>	<b>(82.641)</b>	<b>(43.547)</b>	<b>219.896</b>	<b>(71.850)</b>	<b>91.868</b>	<b>6.996</b>	<b>(154.220)</b>	<b>(86.208)</b>	<b>(32.383)</b>	<b>(95.260)</b>	<b>154.414</b>	<b>(221.782)</b>	<b>-8%</b>

## CONCLUSÃO

Este trabalho procurou evidenciar o papel da controladoria no processo de gestão das organizações, como uma unidade administrativa definida na estrutura organizacional, com o propósito de oferecer o devido suporte e apoio à atuação eficaz dos gestores.

Nesse sentido, a controladoria assume que a empresa deve ser vista como um conjunto ordenado de ações e esforços centralizados num determinado fim, ou seja, cumprir sua missão. Para isso, entende que a eficácia, abrangendo a produtividade, a eficiência, à adaptabilidade, geração de valor aos acionistas, clientes e colaboradores, consiste, por conseguinte, na premissa básica que deve nortear as ações dos diversos gestores.

O modelo de gestão, formalizado ou não, decorrente da missão estabelecida, expõe as diretrizes pelas quais se pretende gerir os negócios da empresa. A controladoria assume que o modelo de gestão ideal deve ter um processo de gestão, compreendendo o planejamento, execução e controle, que proporcione um roteiro seguro e qualificado às tomadas de decisões e seja compatível com a cultura, crenças e valores da organização.

Os micros e pequenos empresários ainda não sabem dos benefícios da adoção da controladoria em suas empresas. Pensam que não têm condições financeiras de manter um profissional de Controladoria em seus quadros.

As micros e pequenas empresas precisam se adaptar às novas condições do mercado globalizado e principalmente aos rigores da fiscalização que cada vez mais vai estar acompanhando todas as suas movimentações econômicas, através de instrumentos de informações que possuem, tais como uso da CPMF, informação de Cartão de Crédito.

É mais barato manter um *Controller* numa pequena empresa e ter informações para a tomada de decisões do que simplesmente fazer contabilidade para atender à fiscalização. O controle das operações trará grandes benefícios e melhor eficiência e eficácia empresarial.



Por fim, acredita-se que a controladoria ao disponibilizar instrumentos informacionais de gestão que influenciem mudanças comportamentais e estruturais nas organizações, no sentido da otimização do resultado econômico global, conciliando os diversos interesses, anseios e necessidades, participa como coordenadora do processo de gestão empresarial com ênfase na eficácia. Assim, a missão da Controladoria pode ser vista como o ato de tornar a empresa viável a todos que direta ou indiretamente dela participam.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ACKOFF, Russel L. “*Planejamento empresarial*”. Rio de Janeiro: Livros Técnicos e Científicos, 1974.

ALMEIDA, Lauro Brito de; PARISI, Cláudio; e PEREIRA, Carlos Alberto. Controladoria. In: Catelli, Armando (coordenador). “*Controladoria: uma abordagem da gestão econômica GECON*”. São Paulo: Atlas, 1999.

BEUREN, Ilse Maria. “*O papel da controladoria no processo de gestão*”. In: SCHIMIDT, Paulo (organizador). “*Controladoria: agregando valor para a empresa.*” Porto Alegre: Bookman, 2002.

BIO, Sergio Rodrigues “*Sistemas de informação.: um enfoque gerencial*”. São Paulo: Atlas, 1985.

BRAGA, Hugo Rocha. “*Demonstrações Financeiras – Estrutura Análise e Interpretação*”. São Paulo, 2ª Ed Atlas, 1990.

CAMPIGLIA, Américo Oswaldo, E. CAMPIGLIA, Oswaldo Roberto. “*Controle de Gestão – Controladoria Financeira das Empresas*”. São Paulo, 1ª Ed Atlas, 1994.

CATELLI, Armando. “*Controladoria: Uma abordagem da Gestão Econômica – GECON*”. São Paulo, Atlas, 1999

CHIAVENATO, Idalberto. “*Introdução à Teoria Geral da Administração*”. São Paulo, 4ª Ed. McGraw-Hill, 1993.

CORONADO, Osmar. “*Controladoria no Atacado e Varejo*”, São Paulo, Atlas, 2001.

DRUCKER, Peter F. “*Introdução à administração*”. São Paulo: Pioneira, 1998.

FIGUEIREDO, Sandra e CAGGIANO, Paulo César. “*Controladoria: teoria e prática*”. São Paulo: 2 ed Atlas, 1997.

- FIGUEIREDO, Sandra, FIGUEIREDO, Paulo C., São Paulo, Atlas, 1993.
- FIPECAFI. “*Controladoria – Uma Abordagem da Gestão Econômica*”. São Paulo, Atlas, 1999.
- FRANCO, Hilário. “*Contabilidade Comercial*”. São Paulo, 12ª Ed, Atlas, 1988.
- GONÇALVES, Eugênio, BAPTISTA, Antônio Eustáquio. “*Contabilidade geral*”. São Paulo, 2ª Ed. Atlas, 1994.
- GUERREIRO, Reinaldo. “*A Meta da Empresa*”. São Paulo, Atlas, 1996.
- HAMMER, Michael. “*A agenda: o que as empresas devem fazer para dominar esta década*”. Rio de Janeiro: 2 ed. Campus, 2001.
- IUDÍCIBUS, Sérgio, MARTINS, Eliseu, GELBCKE, Ernesto Rubens. “*Manual de Contabilidade para as Sociedades por Ações*”. São Paulo, Atlas, 1995.
- JACYNTHO, Patrícia Helena de Ávila. “*As relações de trabalho nas pequenas e médias empresas dentro da reforma trabalhista. Síntese Trabalhista, n.135*”, Porto Alegre, p.23, maio.2002., Porto Alegre, Síntese, jan.-jun.2002.
- MARION, José Carlos. “*Contabilidade Empresarial.*” São Paulo, Atlas, 1997.
- MARTINS, Eliseu. “*Contabilidade de Custos*”. São Paulo, Atlas, 1996.
- MOSIMANN, Clara Pellegrinello e FISCH, Silvio. “*Controladoria: seu papel na administração de empresas*”. São Paulo: 2 ed. Atlas, 1999.
- \_\_\_\_\_. São Paulo, Atlas, 2000.
- MINTZBERG, Henry e QUINN, James Brian. “*O processo da estratégia*”. Porto Alegre: 3 ed. Bookman, 2001.
- NAKAGAWA, Masayuki. “*Introdução à controladoria: conceitos, sistemas implementação*”. São Paulo: Atlas, 1993.

\_\_\_\_\_.”*Introdução a Controladoria – Conceitos e Sistemas*”. São Paulo, Atlas, 1998.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças. “*Planejamento Estratégico*”. São Paulo, 10ª Ed. Atlas, 1996.

OLIVEIRA, Luiz Martins. “*Controladoria – Conceitos e Aplicações*”. São Paulo, 1998.

PELEIAS, Ivam Ricardo. *Falando sobre controle interno. IOB – Informações Objetivas – Temática Contábil e Balanços*, Bol. 09/99, mar. 1999.

PEREIRA, Carlos Alberto. “*Ambiente, empresa, gestão e eficácia. In: Catelli, Armando (coordenador). Controladoria: uma abordagem da gestão econômica GECON.*” São Paulo: Atlas, 1999.

PEREZ JUNIOR, José Hernandez; PESTANA, Armando Oliveira; e FRANCO, Sergio Paulo Cintra. “*Controladoria de gestão: teoria e prática*”. São Paulo: Atlas, 1995.

PORTER, Michael E. “*Estratégia competitiva: técnicas para análise de indústrias e da concorrência*”.. Rio de Janeiro: 7 ed Campus, 1986.

RAMOS, Flávio. “*A grande dimensão da pequena empresa: perspectivas de ação*”. Brasília: Editora Sebrae, 1995.

REQUIÃO, Rubens. “*Curso de Direito Comercial*”. São Paulo, 22 ed. Saraiva, 1995

ROBBINS, Stephen P. “*Administração: mudanças e perspectivas*”. São Paulo: Saraiva, 2000.

SCHMIDT, Paulo. “*Controladoria – Agregando Valor para a Empresa*”. São Paulo, Artmed, 1998.

TUNG, N. H. “*Controladoria*”. São Paulo: Edusp, (s.d).

Site Internet:

[www.fazenda.gov.br](http://www.fazenda.gov.br) “*Estudos Tributários 11*”

Carga Tributária no Brasil –

02/05/2003