

**KARLA FABIANE CORRÊA**

**CONTROLADORIA COMO FERRAMENTA PARA A COMPETITIVIDADE**

Monografia apresentada ao Departamento de Contabilidade da UFPR, Setor de Ciências Sociais Aplicadas, como requisito para obtenção do Título de Especialista em Contabilidade e Finanças.

Orientador: Professor Vicente Pacheco

**CURITIBA**

**2004**

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço a todos que me ajudaram para a realização deste trabalho, especialmente ao Professor Vicente Pacheco por sua orientação e ao meu esposo por sua compreensão.

# CONTROLADORIA COMO FERRAMENTA PARA A COMPETITIVIDADE

## APRESENTAÇÃO

O tema que une controladoria e competitividade foi escolhido devido a importância do mesmo para a continuidade das empresas nos dias atuais. Refletir sobre a *controladoria como ferramenta para competitividade* foi uma decisão com o objetivo de clarificar e melhor compreender esta questão nas empresas.

O estudo está estruturado em seis capítulos. O primeiro apresenta a empresa e a gestão empresarial, o segundo trata do sistema de informações nas empresas. O terceiro capítulo apresenta o controle e o quarto a controladoria e o *controller*.

No quinto capítulo é abordada a competitividade, e no sexto capítulo é apresentada a contribuição da controladoria para a competitividade empresarial.

## RESUMO

**CORRÊA, Karla Fabiane. Controladoria como ferramenta para a competitividade.** O estudo verificou a contribuição da controladoria para competitividade da empresa. A pesquisa mostrou a empresa como um sistema aberto e dinâmico formado por uma rede de informações que precisam ser gerenciadas para contribuir no processo decisório. Diante dos desafios impostos pela competição, verificou-se a importância da controladoria para continuidade da empresa, seu papel na tomada de decisão e na competitividade da empresa. Também foram enumeradas as funções e a importância do *controller* nas empresas. Salientando os indicadores de competitividade e caracterizando o papel da controladoria, o estudo mostrou como a controladoria, atuando na área de custos, pode contribuir para melhorar a competitividade dos produtos. Enfatizando as decisões de planejamento, decisões de controle e mensuração de resultados.

**Palavras-chave:** Sistema empresa, gestão, informação, decisão, competitividade.

## LISTA DE ILUSTRAÇÕES

### LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Gestão do Sistema Empresa.....	20
Figura 2: Tipos de Sistemas de Informações.....	27
Figura 3: Processo de Comunicação.....	31
Figura 4: Fatores determinantes da Competitividade da Indústria.....	72

### LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Ações das Empresas de Sucesso.....	70
Tabela 2: Grupos de Medidas por Nível de Análise.....	76
Tabela 3: Medidas de Competitividade no Nível da Empresa e seus Significados.....	77
Tabela 4: Dimensões da Competitividade: Níveis de Análise no Tempo.....	79
Tabela 5: Competitividade e as Três Dimensões da Mudança Estratégica.....	80
Tabela 6: Características dos Modelos Microeconômicos e Nível de Análise.....	82

## SUMÁRIO

<b>1 PROJETO DE PESQUISA</b> .....	9
1.1 Introdução.....	9
1.2 Pesquisa.....	9
1.2.1 Questão de pesquisa.....	9
1.2.2 Objetivos.....	10
1.2.2.1 Objetivo geral.....	10
1.2.2.2 Objetivos específicos.....	10
1.3 Justificativa.....	10
1.4 Delimitação do Tema.....	10
1.5 Referencial Teórico.....	11
1.5.1 Gestão empresarial.....	11
1.5.2 Sistemas de informação.....	11
1.5.3 Controles.....	12
1.5.4 Controladoria.....	12
1.5.5 Competitividade.....	12
1.6 Método.....	13
1.6.1 Tipo de pesquisa.....	13
1.7 Cronograma.....	14
<b>2 INTRODUÇÃO</b> .....	15
<b>3 GESTÃO EMPRESARIAL</b> .....	16
3.1 Empresa.....	18
3.2 Valor Econômico da Empresa.....	21
3.3 Processo de Gestão ou Processo Decisório.....	22
<b>4 SISTEMAS DE INFORMAÇÃO</b> .....	24
4.1 Classificação.....	26
4.1.1 Sistemas de apoio às operações.....	27
4.1.2 Sistemas de apoio gerencial.....	27

4.2 Importância dos Sistemas de Informações Gerenciais para as Empresas.....	28
<b>5 CONTROLE.....</b>	<b>32</b>
5.1 Elementos Necessários ao Controle.....	33
5.2 Requisitos para o Controle.....	35
5.3 Processo de Controle.....	36
<b>6 CONTROLADORIA.....</b>	<b>38</b>
6.1 Controladoria como Órgão Administrativo.....	38
6.2 Missão da Controladoria.....	40
6.3 Funções da Controladoria.....	41
6.4 Requisitos Necessários ao Desempenho da Função de Controladoria.....	47
6.5 Princípios Norteadores da Ação do <i>Controller</i> e seu Perfil Profissional.....	47
6.6 Perfil Profissional.....	49
6.7 Atividades Básicas a serem Desenvolvidas pelo <i>Controller</i> .....	56
6.8 Ramo do Conhecimento Denominado Controladoria.....	60
<b>7 COMPETITIVIDADE.....</b>	<b>63</b>
7.1 Conceitos Gerais.....	63
7.2 Fatores Determinantes da Competitividade.....	71
7.3 Estruturas e Abordagens de Competitividade.....	74
7.4 Custo como Vantagem Competitiva.....	83
7.5 Papel do Governo e Assuntos Relacionados.....	86
7.6 Competências Organizacionais.....	92
7.6.1 Gerir a competitividade.....	92
7.6.2 Melhoramento contínuo.....	92
7.6.3 Cultura competitiva.....	93
7.7 Os Benefícios Estratégicos da Concorrência.....	94
7.7.1 Ampliar a vantagem competitiva.....	94
7.7.2 Melhorar a atual estrutura industrial.....	96
7.7.3 Auxiliar no desenvolvimento do mercado.....	97
7.7.4 Deter a entrada.....	99

<b>8 CONTRIBUIÇÃO DA CONTROLADORIA NA ÁREA DE CUSTOS PARA COMPETITIVIDADE DE PRODUTOS DA EMPRESA.....</b>	<b>101</b>
<b>9 CONCLUSÕES.....</b>	<b>107</b>
<b>10 SUGESTÕES E RECOMENDAÇÕES.....</b>	<b>109</b>
<b>11 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....</b>	<b>110</b>



# 1 PROJETO DE PESQUISA

## 1.1 Introdução

Até pouco tempo atrás, a maior parte das empresas tinha como seus concorrentes, apenas as empresas da sua região, e na maioria das vezes, com os mesmos recursos. Atualmente, empresas de outros países estão chegando para competir pelo mesmo mercado. Portanto, o concorrente da empresa nacional não é mais o seu vizinho. São empresas que estão do outro lado do Oceano. E com mais recursos, mais tecnologia, com produtos de melhor qualidade e preços mais competitivos. Esta situação beneficiou ao consumidor, porém, levou companhias menos preparadas a enfrentar diversas dificuldades. Essa situação exige que nossas empresas sejam mais competitivas e em permanente processo de adaptação para sua sobrevivência e continuidade.

A velocidade das inovações tecnológicas provoca mudanças profundas nas relações humanas e empresariais, exigindo um tempo de resposta às necessidades de mudança cada vez menor. Com o ambiente empresarial tornando-se cada vez mais dinâmico e complexo, a Controladoria, responsável por suprir a demanda informativa dos gestores, deve contribuir positivamente para a competitividade da empresa, buscando tornar as estruturas de controle mais ágeis.

## 1.2 Pesquisa

### 1.2.1 Questão de pesquisa

- a) Qual a contribuição da controladoria para a competitividade empresarial?

## 1.2.2 Objetivos

### 1.2.2.1 Objetivo geral

Identificar como a controladoria pode contribuir na área de custos para a competitividade dos produtos da empresa.

### 1.2.2.2 Objetivos específicos

- Identificar os vetores de competitividade;
- Caracterizar o papel da controladoria;
- *Demonstrar como a controladoria pode contribuir para melhorar a competitividade dos produtos.*

## 1.3 Justificativa

O assunto abordado é de grande interesse para os profissionais das mais diversas áreas da administração em suas atividades profissionais. Visa apontar a influência da controladoria para a competitividade da empresa e por consequência sua continuidade.

Com este estudo pode-se melhorar o funcionamento das estruturas de controle, e com isso, contribuir positivamente para a competitividade da empresa.

## 1.4 Delimitação Do Tema

O tema de estudo pretende identificar como a controladoria na área de custos pode contribuir para a competitividade de produtos na empresa industrial.

## 1.5 Referencial Teórico

### 1.5.1 Gestão empresarial

A empresa hoje é estudada como um sistema aberto, que significa segundo MOSIMANN (1999), “não apenas que ele se empenha em intercâmbios com o meio, mas também que esses intercâmbios são fatores essenciais que lhe sustentam a viabilidade, a capacidade reprodutiva, a capacidade adaptativa e sua continuidade”.

A empresa é transformadora de recursos econômicos, de cujo processamento resultam bens e serviços para atenderem o mercado, isto é, sempre estão interagindo com o ambiente externo.

Segundo CATELLI, citado por MOSIMANN (1999), “... gerir é fazer as coisas acontecerem. A pessoa que faz a gerência, denominada gestor, é quem toma as decisões para que as coisas aconteçam, de tal forma que a empresa atinja seus objetivos. Assim, administrar é conduzir a organização para seus objetivos”. O gestor precisa estar atento, para que sejam minimizados os riscos do negócio.

### 1.5.2 Sistemas de informação

Um sistema de informações pode ser conceituado como uma rede de informações cujos fluxos alimentam o processo de tomada de decisões, não apenas da empresa como um todo, mas também de cada área de responsabilidade. O conjunto de recursos humanos, físicos e tecnológicos que o compõe transforma os dados captados em informações, com a observância dos limites impostos pelos usuários quanto à determinação dos sacrifícios que devem ser feitos para se obter um retorno esperado de suas decisões, tomadas em condições de incerteza.

Os sistemas de apoio à gestão consistem em um auxílio aos processos decisórios, dão suporte às avaliações e aos julgamentos dos gestores e aumentam a eficácia de seu processo decisório. (MOSIMANN, 1999)

### 1.5.3 Controles

O controle configura-se como um instrumento administrativo exigido pela complexidade das empresas a fim de atingir um bom desempenho. (op cit)

HOFSTEDE citado por MOSIMANN (1999) define o controle como um processo pelo qual um elemento (indivíduo, grupo, máquina, instituição ou norma) afeta intencionalmente as ações de outro elemento.

O controle se faz importante para os gestores, que estão sempre preocupados em assegurar que os recursos sejam obtidos e aplicados de maneira eficaz e eficiente na realização dos objetivos da organização.

### 1.5.4 Controladoria

O papel fundamental da controladoria, assim como todas as áreas da empresa é esforçar-se para garantir o cumprimento da missão e a continuidade da organização. Coordenando os esforços para conseguir um resultado global sinérgico, isto é, superior à soma de cada área da organização. (MOSIMANN 1999)

### 1.5.5 Competitividade

Como afirma PORTER citado por CATELLI (2003), “a vantagem competitiva surge fundamentalmente do valor que uma empresa consegue criar para seus compradores e que ultrapassa o custo de fabricação pela empresa”. Esta relação entre competitividade e criação de valor caracteriza a eficácia da empresa, no ambiente hipercompetitivo, como sua capacidade de competir criando valor sustentável no tempo.

Partindo do conceito básico de eficácia como “o grau segundo o qual as organizações atingem suas missões, metas e objetivos”, CATELLI (2003) consideram uma empresa eficaz na medida em que ela seja capaz de atender aos requisitos ou

fatores-chave de eficácia: sobrevivência, adaptabilidade do processo decisório, desenvolvimento, produção, eficiência e satisfação dos agentes envolvidos.

Nesse sentido, para ser eficaz a empresa necessita gerenciar esses diversos fatores de eficácia. São, assim, necessários indicadores – de fato, medidas ou índices – que identifiquem o grau em que esses diversos fatores ocorrem na empresa. Por exemplo, como indicadores de eficiência, a relação quantidade de matéria-prima consumida por unidade produzida; número de unidades fabricadas por hora, os diversos índices de produtividade, etc. Outros índices medem a satisfação dos agentes envolvidos, como fornecedores, clientes, empregados, acionistas e todos dizem respeito ao gerenciamento dos fatores de eficácia.

Como observa CATELLI (2003) o impacto abrangente do ambiente de hipercompetição no conjunto das atividades da empresa faz com que as demandas ao sistema de informação gerencial levantadas pelos diversos autores, não se restrinjam à *mera renovação da metodologia de tratamento contábil como atividade estanque e separada das demais áreas e questões gerenciais relevantes para o sucesso da empresa* – como sucedera no período taylorista com a contabilidade de custos. A resposta a essas demandas aponta para uma concepção global, holística, do sistema de informações como inseparável do sistema de gestão, capaz de abranger num todo consistente: a competitividade como criação de valor sustentável, através de decisões em parâmetros econômicos; um modelo de gestão compartilhada da empresa, inserida na cadeia de valor e uma concepção interativa do processo de gestão, voltado para a flexibilidade e sensibilidade à mutabilidade do ambiente.

## 1.6 Método

### 1.6.1 Tipo de pesquisa

- a) Quanto aos fins: trata-se de uma pesquisa explicativa, pois pretende mostrar a contribuição da controladoria para a competitividade das empresas.

- b) Quanto aos meios: trata-se de uma pesquisa bibliográfica, um estudo sistematizado desenvolvido com base em material publicado em livros, revistas, *web*, etc.

### 1.7 Cronograma

<b>ATIVIDADE</b>	<b>PREVISÃO TÉRMINO</b>
Entrega do projeto da monografia	02-fev-04
Pesquisa bibliográfica	15-abr-04
Comentários e sugestões	10-mai-04
Revisão da monografia	30-mai-04
Entrega da monografia	01-jun-04

## 2 INTRODUÇÃO

A partir da década de 1990 o ambiente de negócios se tornou mais complexo. Fenômenos econômicos e sociais de alcance mundial estão reestruturando o ambiente empresarial. A globalização da economia, alavancada pela tecnologia da informação e da comunicação, é uma realidade inescapável. As chamadas novas tecnologias, bem como as novas formas de organização do trabalho, têm colocado os métodos tradicionais de gestão das empresas no banco dos réus.

A evolução das organizações em termos de modelos estruturais e tecnológicos, tendo as mudanças e o conhecimento como novos paradigmas, têm exigido uma nova postura nos estilos pessoais e gerenciais voltados pra uma realidade diferenciada e emergente.

O grande desafio desta última década vem sendo a capacidade e a competência diária que as organizações enfrentam para se adaptarem e levarem a todos os seus níveis hierárquicos e funcionais, da alta gerência ao piso de fábrica, a incorporação de novos modelos, métodos, técnicas, instrumentos, atitudes e comportamentos necessários a mudanças, inovações e à sobrevivência sadia e competitiva no mercado.

As organizações têm na controladoria uma aliada para esses novos tempos, zelando pela sua continuidade e tornando-a mais competitiva.

### 3 GESTÃO EMPRESARIAL

No ambiente de negócios, praticamente em qualquer lugar do mundo, as pessoas estão sentindo o reflexo das transformações nas relações comerciais. Essa realidade tem sido amplificada por inovações tecnológicas, transformações nas bases da concorrência, surgimento de novos modelos de gestão e mudanças significativas no perfil dos clientes e nas suas relações com as empresas fornecedoras de produtos e serviços. Este enfoque tem gerado reflexos diretos sobre a gestão das empresas. (CORDEIRO et al, 2002:1)

CATELLI et al, (2003:3) comenta que, para enfrentar as ameaças da competitividade global às suas economias e promover sua inserção na economia mundial, os países vêm se organizando em blocos econômicos – como a União Européia, a NAFTA, o MERCOSUL e outras. São incentivados inúmeros acordos bilaterais sobre ciência e tecnologia, logística, normas de qualidade, facilidades comerciais, trabalho, imigração, educação e outros fatores de competitividade da sociedade. Para as empresas, esses esforços significam muitas vezes um doloroso, mas promissor processo de mudança e adaptação.

“Para superar as ameaças e aproveitar ao máximo as oportunidades da hipercompetição, as empresas – como vem sucedendo nas economias avançadas e sucederá cada vez mais nas empresas latino-americanas - são levadas a romper a própria inércia e a se adaptar, muitas vezes dolorosamente, às novas realidades em mudança contínua da hipercompetição global” (SANTOS apud CATELLI et al, 2003:3).

Segundo CATELLI et al (2003:4), as mudanças contínuas nos hábitos, valores e parâmetros de gestão das empresas diante do ambiente hipercompetitivo vêm despertando demandas por sistemas de informações gerenciais aptos a superar limites.

É necessário desenvolver a sensibilidade para perceber que as mudanças na gestão empresarial são um imperativo e não uma simples opção. (CORDEIRO et al, 2002:1)



Segundo CORDEIRO et al (2002:1), gerir hoje envolve uma gama muito mais abrangente e diversificada de atividades do que no passado. Conseqüentemente o gestor precisa estar apto a perceber, refletir, decidir e agir em condições totalmente diferentes das de antes.

O dia-dia de um gestor envolve atualmente diferentes entradas em uma realidade complexa:

- *Interdisciplinaridade* – os processos de negócio envolvem equipes de diferentes áreas, perfis profissionais e linguagens;
- *Complexidade* – as situações carregam cada vez um número maior de variáveis;
- *Exigüidade* – o processo decisório está cada vez mais espremido em janelas curtas de tempo, e os prazos de ação/reação são cada vez mais exíguos;
- *Multiculturalidade* – o gestor está exposto a situações de trabalho com elementos externos ao seu ambiente nativo, e, por conseguinte com outras culturas: clientes, fornecedores, parceiros, terceiros, equipes de outras unidades organizacionais, inclusive do estrangeiro;
- *Inovação* – tanto as formas de gestão, quanto a tecnologia da informação e da comunicação, estão a oferecer constantemente novas oportunidades e ameaças;
- *Competitividade* – o ambiente de mercado é cada vez mais competitivo, não só em relação aos competidores tradicionais, mas principalmente pelos novos entrantes e produtos substitutos.

Nesse ambiente, a diferença entre sucesso e fracasso, entre lucro e falência, entre o bom e o mau desempenho está no melhor uso dos recursos disponíveis para atingir os objetivos focados.

Gerir a aplicação dos recursos é crucial, sejam recursos materiais, financeiros, de informação, humanos, de comunicação ou tecnológicos.

A ênfase na gestão vem da necessidade de aperfeiçoar continuamente os processos de negócio, pelo aprendizado e inovação permanentes.

Novos métodos de gestão, novas ferramentas de apoio, novos sistemas de informação, tudo isso representa o esforço por aperfeiçoar a gestão.

### 3.1 Empresa

Segundo LAUZEL apud MOSIMANN (1999:17):

“Empresa é um agrupamento humano hierarquizado que põe em ação meios intelectuais, físicos e financeiros, para extrair, transformar, transportar e distribuir riquezas ou produzir serviços, conforme objetivos definidos por uma direção, individual ou de colegiado, fazendo intervir em diversos graus, motivação de benefício e de utilidade social”.

As empresas são formadas por pessoas e o aspecto comportamental delas está disperso em todas as áreas da empresa.

As organizações constituem um elemento da sociedade global, ou de um tipo mais restrito de coletividade, e que a estrutura dessas organizações não poderá ser indiferente aos indivíduos que a compõem nem aos papéis e modelos de comportamento derivados da cultura na qual elas estão inseridas. A empresa é influenciada pelo meio ambiente em que está inserida, e ela, por sua vez, também influencia esse mesmo ambiente. Entende-se a empresa como um sistema aberto, que não apenas se empenha com intercâmbios com o meio, mas também que esses intercâmbios são fatores essenciais que lhe sustentam a viabilidade, a capacidade reprodutiva, a capacidade adaptativa e sua continuidade. (MOSIMANN, 1999:18)

ACKOFF (1974) e DRUCKER (1992) citados por CATELLI et al (2003:12) conceituam a empresa como um sistema aberto e dinâmico, cujos subsistemas interagem continuamente entre si e com os outros subsistemas do macro-sistema ambiente, para a criação de valor mediante otimização do resultado econômico.

As atividades da empresa são organizadas e agrupadas em “centros de responsabilidade” (centros *empowered* de decisões) como “centros de negócios” (centros de criação de valor econômico) e “centros de resultado” (centros de criação de valor econômico agregado) ou “centros de investimento” (centros de retorno sobre ativos/capital) – em síntese, “centros de geração de valor econômico”.

Conforme o modelo da empresa, os centros de responsabilidade podem abranger áreas funcionais tradicionais como P&D, Compras, Produção, Estocagem, Vendas, etc, ou novas formas de organização das atividades.

CATELLI (1999), citado por CATELLI et al (2003:12) nota:

“A eficácia da empresa é função da eficácia das áreas. O resultado da empresa é igual á soma do resultado das áreas; as áreas somente são debitadas/creditadas por eventos sobre os quais tenham responsabilidade, as eficiências/ineficiências não são transferíveis para outras áreas e nem repassadas aos produtos/serviços; As áreas [são] tratadas como empresas, seus gestores como os respectivos “donos”, e a avaliação dos mesmos envolve não só os recursos consumidos (custos), como também os produtos/serviços gerados (receitas). Assim sendo, objetiva-se destacar e valorizar posturas empreendedoras...”.

Como sistema aberto e dinâmico, voltado à criação de valor em todas as suas decisões, a empresa orienta todo o curso de suas ações para a eficácia, mediante as fases interdependentes de planejamento, execução e controle, que constituem o subsistema de gestão. Esse processo é intrinsecamente voltado para o futuro, como afirma REIS (1997, p.81) apud CATELLI et al (2003:18-19):

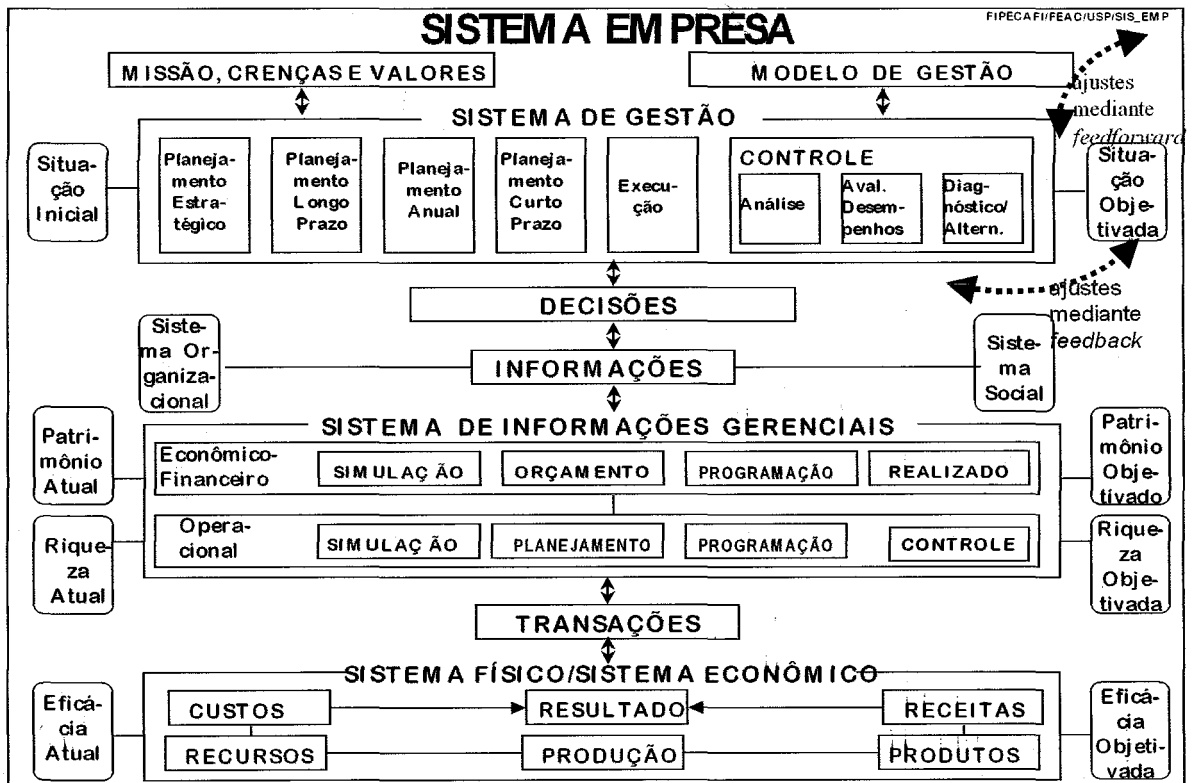
“A eficácia da empresa é visualizada na passagem para uma situação futura objetivada, presumivelmente melhor do que a atual, a partir de um conjunto encadeado de processos de decisão sobre eventos, e que caracteriza o processo de gestão. As decisões atuais, tomadas em  $t_0$ , apresentam, portanto, desdobramentos futuros em  $t_n$ , sendo que apenas nesse último momento o impacto patrimonial se efetiva”.

Esse processo é exercido segundo um modelo de gestão de valores compartilhados e de descentralização coordenada, por gestores capacitados, atuando em áreas de responsabilidade. As decisões da empresa voltam-se para a criação de valor no ciclo produtivo, que constitui o subsistema físico, tendo seus impactos no resultado identificados e avaliados mediante o subsistema de informações gerenciais, em todas as fases do processo de gestão.

Essas interações do subsistema de gestão com os demais subsistemas da empresa são ilustrados na Figura 1. Conforme ressalta a Figura, o objetivo básico da empresa de cumprir a missão segundo suas crenças e valores em continuidade, gerando resultados, é buscado durante todo o desenvolvimento do processo de gestão. O planejamento estratégico visa assegurar o cumprimento do objetivo básico, orientando o curso de ação abrangente da empresa, mediante diretrizes estratégicas. Essa orientação se desdobra em planos concretos de utilização dos recursos da

empresa para a otimização dos seus resultados a curto, médio e longo prazos, o que constitui o seu planejamento operacional. Os planos operacionais orientam as decisões sobre cada negócio, transação ou evento, nos quais o valor da empresa é criado e os objetivos planejados são realizados, o que constitui a fase de execução.

**Figura 1: Gestão do Sistema Empresa**



Fonte: CATELLI et al, (2003:20)

Todo o processo tem a característica reflexiva e de *feedback*, próprias do controle, pelo qual se compara, constantemente, tanto o realizado com o planejado como os próprios planos da empresa com as mudanças do ambiente. São assim originadas, interativa e continuamente ações corretivas sobre o realizado e correções de rumos dos planos. Por isso, o sistema de gestão das empresas na gestão econômica é uma constante interação entre planos, implementações e reajustes – ou seja, um processo contínuo de renovação por realimentação ou *feedback*.

Para além da ótica do *feedback* como realimentação de um processo mediante revisão ou reexame do ocorrido, o processo de gestão no ambiente hipercompetitivo em mudança contínua, é cada vez mais experimentado e concebido como uma série

sucessiva de esforços, objetivos e resultados futuros, projetados, a partir de cuja antecipação, geralmente na forma de cenários, o controle é exercido. Caracteriza-se assim, o processo de *feedforward*, conceito utilizado no controle de sistemas físicos e de redes neurais artificiais e estendido à gestão.

O processo de gestão compartilhada por *feedback* e *feedforward* contínuo, próprio da Gestão Econômica, coloca, assim, a empresa no ambiente interativo da era da informação e do conhecimento, como “*learning organization*”, mediante a renovação ininterrupta de sua atividade, pelo planejamento, execução e controle integrado, abrangendo todos os níveis gerenciais e todas as decisões, desde a transação até às decisões mais abrangentes. Somente um tal processo interativo de gestão poderá capacitar a empresa da atualidade a exercer com eficácia e continuidade suas atividades mediante a gestão competitiva, criadora de valor sustentável num ambiente de intensas e constantes mudanças caracterizado pela hipercompetição global. (CATELLI et al, 2003:20)

### 3.2 Valor Econômico da Empresa

Segundo MOSIMANN (1999:17) toda empresa exerce uma atividade econômica, que se caracteriza por eventos econômicos como consumo, troca ou produção de recursos escassos.

Estes recursos são chamados de recursos econômicos, pois seu valor é validado pelo mercado em função de sua escassez, em uma determinada data. Assim, seu valor econômico tende a flutuar à medida que os recursos são mais ou menos escassos. Os recursos econômicos são constituídos de recursos financeiros, humanos, materiais, tecnológicos e de informação.

CATELLI et al, (2003:10) comenta que, a Gestão Econômica, como visão de negócios, adota os critérios econômicos de mercado para a mensuração do lucro e do valor do patrimônio da empresa. Tais valores são inseparáveis, uma vez que o lucro é o benefício gerado pelo patrimônio, além do necessário para manter esse patrimônio

intacto e o patrimônio, por sua vez, é mensurado pelo fluxo dos benefícios futuros que pode gerar reduzidos ao valor presente.

Dentro dessa conceituação, todas as atividades da empresa até o nível das transações, são efetuadas segundo critérios econômicos. Assim, todas as decisões dos gestores são escolhas entre variáveis de mercado, tanto nas transações internas, mediante preços de transferência, como nas externas. Assim, como mencionado, o lucro, como fluxo dos benefícios a partir dos ativos da empresa, não ocorre apenas na venda, mas é gerado progressivamente, nas diversas fases do ciclo produtivo, sendo mensurado na Gestão Econômica mediante transações entre as áreas de responsabilidade, entre essas e o mercado, bem como por impactos de alterações do ambiente sobre o patrimônio da empresa, independentes das decisões dos seus gestores.

A Gestão Econômica integra, em sua visão sistêmica, a adoção de critérios econômicos na mensuração das atividades da empresa e o enfoque de negócios como parâmetro de decisão para os seus gestores, na busca do resultado econômico de suas áreas de responsabilidade, consideradas centros de resultado, que objetivam o resultado otimizado do todo. Nessa abordagem, os gestores, em todas as suas atividades, têm em vista, não apenas a diminuição de custos, mas a geração de benefícios superiores aos custos incorridos – ou seja, a criação de valor – como sua contribuição para o resultado da organização.

A configuração do modelo de decisão básico, ao expressar uma síntese estrutural lógica de todas as decisões, possibilita o raciocínio congruente dos gestores na busca do resultado global e a utilização de critérios uniformes na avaliação dos diversos impactos das suas decisões. (MOSIMANN, 1999:17)

### 3.3 Processo de Gestão ou Processo Decisório

A Gestão Econômica, a partir da estrutura lógica subjacente à tomada de decisão em cada evento, constrói um modelo de decisão genérico, pelo fato de aplicar-se a cada evento, aplica-se também a todas as decisões da empresa. Tal modelo

exprime as variáveis que impactam o resultado econômico de cada decisão, permitindo a escolha da melhor alternativa.

Para isso, o sistema de informação da empresa deve estar configurado de modo a permitir a tomada de decisões pelos diversos gestores, capacitando-os a atuarem como “gestores de negócio”. Como observam SANTOS & PONTE apud CATELLI et al, (2003:15)

“Parece claro que o grau de sucesso da descentralização de poder numa organização integrada não está relacionado apenas com a definição de critérios adequados de avaliação de desempenho dos gestores, mas, sobretudo, com a capacitação desses gestores para a tomada de decisões que busquem, na sua respectiva área, a eficácia da organização como um todo dinamicamente integrado”.

A dimensão operacional enfoca o impacto da decisão no ciclo produtivo, pelo qual recursos são processados, transformando-se em produtos. A gestão operacional preocupa-se com a qualidade e quantidade de recursos consumidos e bens e serviços gerados, com os prazos de produção e entrega e, em geral, com a eficiência e produtividade. A dimensão financeira envolve a utilização de recursos financeiros e a administração dos prazos de pagamento e recebimento em função dos juros e outros custos de capital, que caracterizam a gestão do impacto financeiro das decisões. A dimensão econômica exprime a integração do fluxo produtivo e do fluxo financeiro, no fluxo de custos e receitas, que gera o resultado econômico da decisão. (CATELLI et al, 2003:15)

## 4 SISTEMAS DE INFORMAÇÃO

As informações estão tornando-se recursos cada vez mais necessários para a continuidade das empresas modernas, tendo em vista as rápidas mudanças que ocorrem em seu ambiente externo e exigem adaptações rápidas em seu ambiente interno. (MOSIMANN et al, 1999:23)

PRINCE apud MOSIMANN et al (1999:53) define a empresa como uma série de grandes redes de informações, ligando as necessidades de informação de cada processo decisório às fontes de dados e estendendo-se por todo processo empresarial, *incluindo as atividades daqueles que se utilizam das informações.*

Para O'BRIEN (2003:19) uma empresa é um sistema organizacional no qual os recursos econômicos (entrada) são transformados por vários processos organizacionais (processamento) em bens e serviços (saída). Os sistemas de informação fornecem para a administração informações (*feedback*) sobre as operações do sistema para sua *direção e manutenção (controle), enquanto ele troca entradas e saídas com seu ambiente.*

A informação é o produto da análise dos dados existentes na empresa, devidamente registrados, classificados, organizados, relacionados e interpretados dentro de um contexto para transmitir conhecimento e permitir a tomada de decisão de forma otimizada. (OLIVEIRA, 1999:36)

Para OLIVEIRA (1999:35-36) o propósito básico da informação é o de habilitar a empresa a alcançar seus objetivos pelo uso eficiente dos recursos disponíveis, nos quais se inserem pessoas, materiais, equipamentos, tecnologia, dinheiro, além da própria informação. Nesse sentido, a teoria da informação considera os problemas e as adequações do seu uso eficiente, eficaz e efetivo pelos executivos da empresa.

Uma informação produzida que não seja distribuída a tempo hábil da tomada de decisão praticamente perde o seu sentido. Sua capacidade de reduzir incertezas está associada com a oportunidade de sua distribuição, assim como a identificação das



prioridades será função direta de planejamento e controle que identificam a necessidade de avaliação e controle, conforme determinado no modelo básico de gestão estabelecido pela empresa.

Tendo em vista o processo de interação dinâmica entre a empresa e o meio ambiente, um método sistemático de observação, análise, avaliação e modificação de uma organização empresarial ou de qualquer de seus segmentos ou partes torna-se imprescindível, dando condições de medir desempenhos em cada área e do conjunto, numa dimensão temporal, e de homogeneizar necessidades similares de informação no processo decisório. (PRINCE apud MOSIMANN et al, 1999:53)

Para MOSIMANN et al (1999:54):

“Um sistema de informações pode ser conceituado como uma rede de informações cujos fluxos alimentam o processo de tomada de decisões, não apenas na empresa como um todo, mas também de cada área de responsabilidade”.

O conjunto de recursos humanos, físicos e tecnológicos que o compõe transforma os dados captados em informações, com a observância dos limites impostos pelos usuários quanto ao tipo de informação necessária a suas decisões, condicionando, portanto, a relação dos dados de entrada. Tais limites evidenciam a intenção dos usuários quanto à determinação dos sacrifícios que devem ser feitos para obter um retorno esperado de suas decisões, tomadas em condições de incerteza.

Segundo OLIVEIRA (1999:39)

“Sistema de Informações Gerenciais (SIG) é o processo de transformação de dados em informações que são utilizadas na estrutura decisória da empresa, bem como proporcionam a sustentação administrativa para otimizar os resultados esperados”.

O Sistema de informações gerenciais deve ser muito bem desenvolvido e implementado e ter efetiva colaboração na adequação das empresas perante os pontos básicos inerentes a um cenário provável para economia nacional e internacional. O SIG deve ser visualizado como um instrumento administrativo de elevado auxílio para executivos das empresas.(op cit, p. 41-42)

## 4.1 Classificação

MOSIMANN et al (1999:54) classifica os sistemas de informações gerenciais em dois grupos: os sistemas de apoio às operações e os sistemas de apoio à gestão.

Os sistemas de apoio às operações consistem em sistemas processadores de transações, procedimentos rotineiros com a finalidade de processar transações recorrentes.

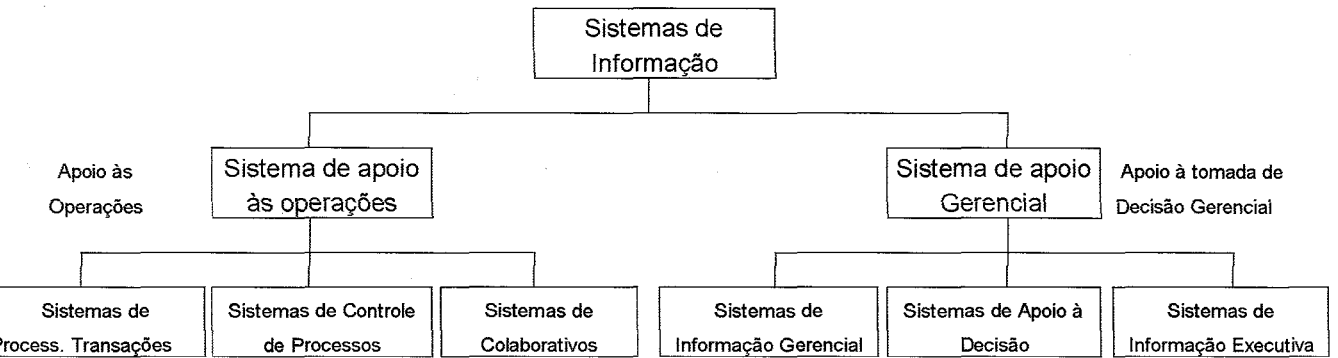
Podem ser subdivididos em sistemas que processam transações individualizadas como compras, faturamento, contas a pagar, contas a receber, em que a ênfase está *centrada na eficiência e na produtividade, dada a simplicidade das decisões; ou em sistemas voltados para decisões referentes às operações, envolvendo a agregação de várias transações, como no caso do planejamento e controle da produção, custos, contabilidade, com conseqüências nos resultados da empresa.*

Os sistemas de apoio à gestão consistem em um auxílio aos processos *orientados decisórios, com freqüência assistemática de processamento.* Não são orientados para o processamento de operações rotineiras. Dão suporte às avaliações e aos julgamentos dos gestores e aumentam a eficácia de seu processo decisório.

Os dois grupos de sistemas de informações se complementam a partir da identificação, armazenamento, processamento e comunicação da informação requerida pelos seus usuários, por meio de um banco de dados comum que atente às duas categorias de necessidades.

O'BRIEN (2003:19) na Figura 2, ilustra esta classificação conceitual dos sistemas de informação. Eles são classificados dessa maneira para destacar os papéis principais que cada um desempenha nas operações e administração de um negócio. *Consideremos resumidamente alguns exemplos de como os sistemas de informação existem no mundo dos negócios.*

**Figura 2: Tipos de Sistemas de Informação**



Fonte: O'BRIEN (2003:28)

#### 4.1.1 Sistemas de apoio às operações

Os sistemas de informação sempre foram necessários para processar dados gerados por – e utilizados em – operações das empresas. Esses sistemas de apoio às operações produzem uma diversidade de produtos de informação específicos que possam ser mais bem utilizados pelos gerentes.

O papel dos sistemas de apoio às operações de uma empresa é eficientemente processar transações, controlar processos industriais, apoiar comunicações e colaboração e atualizar bancos de dados da empresa. (op cit, p. 29)

#### 4.1.2 Sistemas de apoio gerencial

Quando os sistemas de informação se concentram em fornecer informação e apoio para tomada de decisão eficaz pelos gerentes, eles são chamados sistemas de apoio gerencial. Fornecer informações é tarefa complexa. Em termos conceituais, vários tipos principais de sistemas de informação apóiam uma série de responsabilidades administrativas do usuário final.

O tipo de informação requerido por diretores, executivos, gerentes e membros de equipes autogeridas está diretamente relacionado com o nível de tomada de

decisão gerencial envolvido é a estrutura das situações de decisão que eles enfrentam. (Op cit, p. 249)

#### 4.2 Importância dos Sistemas de Informações Gerenciais para as Empresas

Para OLIVEIRA, (1999:43-45) o efetivo benefício de um sistema de informações gerenciais é a melhoria no processo decisório. Eles atuam como *elementos polarizadores dos eventos empresariais provenientes dos ciclos de atividades, tanto internos como externos à empresa.*

O processo de administração nas empresas utiliza a informação como apoio às decisões, através de sistemas informativos que observam requisitos quanto a transmissores e receptores de informações, canais de transmissão, conteúdo das *informações, periodicidade das comunicações, bem como processos de conversão das informações em decisões junto a cada um dos centros de responsabilidades da empresa.*

Os sistemas de informações, como geradores de informações de caráter decisório, devem ser estabelecidos como processos de comunicação mediante os quais *são fornecidos os elementos básicos para as decisões nos vários pontos da empresa.*

Os sistemas informativos através da geração de informações decisórias contribuem para a eficácia do executivo das funções de planejamento, organização, direção e controle na gestão das empresas, pressupondo:

- a predisposição de um esquema de planejamento em seus níveis estratégico, *tático e operacional, contemplando todos os centros de responsabilidade da empresa;*
- o levantamento contínuo e imediato dos resultados da gestão empresarial;
- a comparação dos resultados efetivos com os dados previstos, constantes do processo de planejamento; e
- a *análise das variações entre os resultados apresentados e o planejamento efetuado, bem como a regularização dos desvios, através do funcionamento dos centros de responsabilidade da empresa.*

OLIVEIRA (1999:45) salienta que para empresa usufruir as vantagens básicas do sistema de informações, é necessário que alguns aspectos sejam observados:

- a) o envolvimento adequado da alta e média administração com o sistema de informações;
- b) competência das pessoas envolvidas no uso das informações;
- c) o apoio da controladoria como instrumento catalisador e de consolidação do sistema de informações;
- d) a existência de dados e informações relevantes e atualizados;
- e) a adequada relação custo x benefício.

Verifica-se que estes aspectos podem proporcionar adequada sustentação de desenvolvimento e implementação do sistema de informações na empresa.

O cumprimento da missão e a continuidade de uma empresa dependem de seu processo decisório. (MOSINANN et al, 1999:71)

FIGUEIREDO e CAGGIANO (1997: 34) ao abordar o modelo de informação a ser adotado pela Controladoria, ressaltam:

“O modelo de informação tem como objetivo principal a adequação do sistema de informação ao processo decisório, fornecendo informações cujas tendências sejam levar a decisões ótimas com relação ao resultado econômico, fazendo com que os gestores, entre as várias alternativas, selecionem aquela que otimizará o resultado: reduzindo custos, aumentando receitas, aumentando lucro, aumentando a eficiência, aumentando a eficácia.”

Desta forma, a empresa deve utilizar um eficiente sistema de informações, para tornar cada responsável da área, ciente de todo o funcionamento da empresa e assim identificar dados relativos ao rendimento de todos os diferentes setores existentes na organização, tendo em vista gerar informações que serão utilizadas pelos gestores no processo de tomada de decisões. (FIGUEIREDO, 1997)

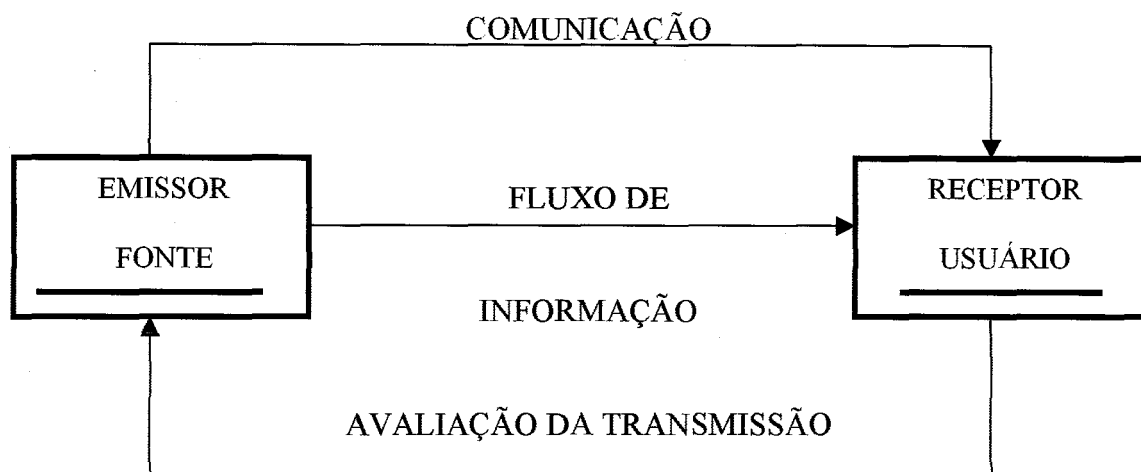
Para BULGACOV (1999), um sistema adequado de informações e comunicações pretende facilitar o trabalho das pessoas, a aprendizagem e a redução de conflitos e, principalmente, reduzir as incertezas das decisões administrativas. Na linguagem do dia-a-dia, a informação está ligada à idéia de novidade e utilidade, por se tratar de um conhecimento muito importante. Há quem diga que quem tem informação

tem poder. E quando disponível para uso imediato, permite orientar a ação e reduzir as incertezas das decisões cotidianas. As informações auxiliam o administrador a calcular e minimizar os riscos de suas decisões.

As informações estão associadas aos conceitos de dados e de comunicações. O conceito de informação é de um insumo da decisão, isto é, só se considera informação quando ela provoca uma ação - uma decisão. Quando não resulta em decisão, ocorreu somente a comunicação de um dado. Pode-se dizer que o que diferencia uma comunicação de um dado e de uma informação é o conteúdo do dado.

Quando a comunicação leva um dado a determinado receptor, que não interfere na ação deste ou que não se relaciona com sua atividade, não há transmissão de uma informação e sim de um dado. Dado, portanto, é qualquer elemento (ou fato) identificado em sua forma bruta, que por si só não conduz a uma compreensão e por isso não provoca ação. Daí pode-se afirmar que um banco de dados é um meio de se acumular e armazenar conjunto de dados para serem posteriormente processados e transformados em informação. Disso se depreende que sistema de informações é o processo de transformar dados em informações e transmiti-las aos respectivos usuários.

Quando se fala em Sistema de Informações Gerenciais, está-se referindo a um sistema abrangente que produz todas as informações necessárias a todos os níveis da organização. A informação para ser uma ferramenta gerencial útil deve ser completa, clara, precisa e apropriada para a ação da pessoa a que se destina e deve chegar ao receptor (a pessoa interessada) na oportunidade adequada, isto é, a tempo de instrumentalizar a ação. Os sistemas de informações estão muito ligados aos sistemas de comunicações. As comunicações são veículos que transportam a informação da fonte ao usuário. Nos sistemas de comunicações, a fonte é chamada de emissor e o usuário é chamado de receptor e de canal, a forma de transmissão da informação da fonte ao usuário. O processo de transmissão pode ser representado na Figura seguinte:

**Figura 3: Processo de Comunicação.**

**Fonte:** (BULGACOV (1999))

A comunicação é a transmissão de uma informação a alguém, sendo então compartilhada por esse alguém. Quando a informação é compartilhada pelo receptor, conclui-se que este a recebeu e a compreendeu. Comunicar, portanto, significa tornar comum a uma ou várias pessoas uma informação.

## 5 CONTROLE

A expansão da empresa aliada às contínuas mudanças que ocorrem em seu ambiente, tem levado os gestores a realizarem suas tarefas com a preocupação *simultânea de verificação dos resultados de suas ações*.

A função do controle configura-se, assim, como um instrumento administrativo exigido pela crescente complexidade das empresas a fim de atingir um bom desempenho. (MOSIMANN et al, 1999:70)

Para MAEDA, (1974:24) Controle é o processo administrativo que consiste em *acompanhar o desenvolvimento da execução do planejamento, medir e corrigir se desempenho, para assegurar a perfeita sincronia dos dados delineados, e atingir os objetivos previamente estabelecidos*.

Segundo KANITZ apud MOSIMANN et al (1999:70) a descentralização empresarial e a delegação de poderes a diversos indivíduos em vários departamentos, *ocorreram em troca da prestação de informações periódicas, da submissão às críticas dos superiores quanto às decisões tomadas e da obediência aos parâmetros estabelecidos para decisões futuras*.

MOSIMANN et al (1999:71) complementa dizendo que a eficácia de um gestor está fortemente ligada ao impacto causado pelo relacionamento com seus *subordinados, isto é, ao processo de controle exercido*.

HOFSTEDE apud MOSIMANN et al (1999:71) define o controle como um processo pelo qual um elemento (indivíduo, grupo, máquina, instituição ou norma) *afeta intencionalmente as ações de outro elemento*.

ANTONY apud MOSIMANN et al (1999:71) releva um importante aspecto do *controle gerencial*: “O controle é definido como um processo pelo qual a organização segue os planos e as políticas da administração. É um processo recorrente que não tem princípio ou fim definíveis”.



MOSIMANN et al (1999:71) saliente que a função administrativa de controle envolve a mensuração e a correção do desempenho de atividades de subordinados, para assegurar que os objetivos da organização e os planos formulados para alcançá-los estejam sendo cumpridos em todos os níveis hierárquicos da organização. Essa afirmação indica a necessidade do envolvimento de todos os gestores, desde a cúpula até os escalões mais inferiores, uma vez que se responsabilizam pela execução dos planos de sua competência.

OLIVEIRA apud MOSIMANN et al (1999:71) define o controle como a função do processo administrativo que, mediante a comparação com padrões previamente estabelecidos, procura medir e avaliar o desempenho e o resultado das ações, com a finalidade de realimentar os tomadores de decisões, de forma que possam corrigir ou reforçar esse desempenho ou interferir em funções do processo administrativo, para assegurar que os resultados satisfaçam aos desafios e aos objetivos estabelecidos.

BRISOLLA apud MOSIMANN et al (1999:72) conceitua controle como:

“um processo de verificação prévia, concomitante ou a posteriori, que ocorre num lapso de tempo, para conhecer a evolução no desempenho de um sistema ou de uma atividade através da comparação de novo estágio com outro inicial definido como padrão, desencadeando ações que assegurem a consecução dos objetivos esperados.”

Os conceitos apresentados podem ser resumidos no seguinte conceito, segundo MOSIMANN et al (1999:72), o controle é uma fase do processo decisório em que, com base no sistema de informações, é avaliada a eficácia empresarial e de cada área (não apenas em termos econômicos), resultando daí ações que se destinam a corrigir eventuais distorções.

### 5.1 Elementos Necessários ao Controle

MOSIMANN et al, (1999:71) salienta que no processo de verificação da maneira como a organização está indo para situação desejada, diversos elementos interagem continuamente, entre os quais podem ser citados:

1. *Gestor*: indivíduo que pode tomar decisões visando o alcance de objetivos da área.
2. *Controladoria*: órgão responsável pelo projeto e administração do sistema por meio do qual se coleta e relata a informação econômica da empresa. Este conceito será aprofundado no próximo capítulo.
3. *Sistema de informações*: como suporte ao sistema de gestão, fornece as informações necessárias ao processo de tomada de decisões com vistas às ações corretivas.
4. *Manual de Organização*: instrumento empresarial que contém organograma e informações complementares necessárias a sua compreensão e interpretação, por exemplo, a missão, os objetivos e as metas da empresa e de cada área, descrição das funções desempenhadas em cada área e denominação dos respectivos cargos.
5. *Critérios de avaliação dos gestores*: o desempenho de cada gestor pode ser avaliado com base em critérios financeiros e/ou não financeiros estabelecidos pelos seus superiores hierárquicos. Os critérios financeiros abarcam a área de responsabilidade do indivíduo, como:
  - *centro de lucro*: onde o desempenho do gestor é medido pela maneira como alcançou seu lucro planejado, comparando a medida do valor de mercado do seu produto (receita) e o custo dos insumos usados para gerar esse resultado;
  - *centro de investimentos*: onde o desempenho do gestor é medido pela maneira com que atinge o retorno sobre o investimento para ele planejado.
6. *Accountability*: obrigação de se reportar os resultados obtidos.

Os critérios não financeiros de avaliação de desempenho devem levar em conta a congruência de metas e os incentivos. O primeiro aspecto refere-se a harmonização entre os objetivos do indivíduo e os da organização. O último constitui-se em um instrumento administrativo que acelera essas pessoas rumo aos objetivos.

## 5.2 Requisitos para o Controle

GERREIRO apud MOSIMANN et al (1999:71) define algumas premissas para que haja controle global da empresa:

- deve haver controle de atividades;
- o controle deve ser executado nas áreas operacionais, na administração das áreas operacionais e na empresa como um todo;
- devem ser atribuídas às áreas custos e receitas sobre as quais elas tenham efetivo controle;
- nas definições de funções devem ser considerados os aspectos de responsabilidade e autoridade, de forma a facilitar a atuação dos gestores e a eliminar “áreas cinzentas”;
- deve haver uma preocupação com a identificação e avaliação das impactações das variáveis internas e das variáveis ambientais (inflação, alterações/ajustes de planos, volume, eficiência).

HARTOGENSIS apud MOSIMANN et al (1999:75) afirma que o controle gerencial requer:

- um meio de comunicação de políticas e objetivos gerais e as hipóteses nas quais se baseiam esses objetivos gerais;
- um meio de revisão e aprovação dos planos propostos em níveis hierárquicos inferiores com o intuito de assegurar uma ação coordenada em direção ao resultado desejado;
- um meio de mensuração de resultados, comparação com o plano e os objetivos desejados, e fornecimento da análise dos desvios em relação ao plano;
- um meio de comunicação em dois sentidos para o relatório das variâncias, em relação ao plano e às razões para tais variâncias, com o fim de planejar uma ação corretiva a ser tomada e acompanhada nesses casos, de forma a verificar se a ação é realmente implementada e se é eficaz.

Os planos devem ser válidos para permitir o atingimento dos resultados com os recursos disponíveis; aceitos para que haja efetivo engajamento em todos os níveis

hierárquicos da empresa no cumprimento das metas; e atuais para que reflitam o impacto das variáveis ambientais.

A definição de autoridade e da responsabilidade dos gestores de cada área deverá evidenciar claramente os limites de sua atuação para que as tarefas a cargo de um gestor não sejam controladas por outro e não haja atividade alguma sem responsável, isto é, “áreas cinzentas”.

As informações devem ser precisas e oportunas para permitir a adoção de medidas corretivas no tempo certo e no lugar certo, e garantir o controle eficaz dos gestores por meio da pronta compreensão de seu conteúdo.

O próprio processo de controle deve ser adaptativo em função do impacto das variáveis ambientais.

Cada gestor deve assumir a responsabilidade por seu resultado, uma vez que os planos são elaborados em consonância com os recursos disponíveis em sua área e acatados. Além disso, suas atividades estão muito bem definidas, não o eximindo da responsabilidade no cumprimento de todas as tarefas atribuídas a sua área e, conseqüentemente, nos resultados a serem reportados aos níveis hierárquicos superiores.

O papel da controladoria no processo de controle é, resumidamente, garantir a otimização dos resultados da empresa por meio da coordenação dos gestores.

### 5.3 Processo de Controle

Para MOSIMANN et al (1999:78-79) o processo de controle abrange as seguintes atividades:

- a) Estabelecimento de objetivos, metas e padrões que se refletem em procedimentos, normas de conduta, ética profissional e normas de trabalho, devendo estar sempre relacionados com a perfeita compreensão do resultado desejado.
- b) Observação do desempenho de maneira sistemática e coerente com os objetivos, metas e padrões estabelecidos, selecionando-se o que medir e como

medir, com o intuito de alimentar o sistema de informações com os dados referentes às atividades realizadas.

- c) Comparação do desempenho real com o esperado, desde que haja limites determinados dentro dos quais essa variação pode ser aceita como normal ou excepcional e emissão de relatórios de desempenho pelo sistema de informações, contendo metas e os padrões estabelecidos, os dados sobre as atividades realizadas e as respectivas variações entre o planejado, o padrão de execução e o realizado.
- d) Comunicação do desempenho com as alternativas de ação em decorrência de variações relevantes. A ação subsequente escolhida poderá ter efeitos a curto e em longo prazo. A eficácia das ações depende de requisitos que devem ser preenchidos pelos relatórios enquanto instrumentos de comunicação, como: compreensão e aceitação dos gestores que os utilizam e daqueles cujos resultados estão sendo analisados; capacidade de antecipar e relatar desvios de tempo, para permitir ação corretiva antes que desvios mais sérios possam ocorrer; flexibilidade para permanecer compatível com as mudanças do ambiente organizacional; capacidade de transmitir os estímulos necessários a uma visualização fácil pelo gestor e de indicar as alternativas de ação corretiva possíveis, da maneira mais econômica.
- e) Ação corretiva correspondente às medidas ou providências adotadas para eliminar os desvios significativos detectados nos relatórios de desempenho. Essa atividade tem um papel fundamental, pois sem ela o controle torna-se um exercício sem substância. A ação corretiva pode levar à alteração dos padrões ou mesmo das metas de resultados estabelecidos para um determinado período.
- f) Acompanhamento da ação corretiva, pois um bom sistema de controle permite localizar possíveis dificuldades ou mostrar tendências significativas para o futuro. Essas informações alimentarão o processo de planejamento do próximo ciclo decisório, configurando o conceito de controle como um processo circular.

## 6 CONTROLADORIA

MOSIMANN et al, (1999:87) diz, que a controladoria consiste em um corpo de doutrinas e conhecimentos relativos à gestão econômica. Pode ser visualizada sob dois enfoques:

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

### 6.1 Controladoria como Órgão Administrativo

O órgão administrativo controladoria tem por finalidade garantir informações adequadas ao processo decisório, colaborar com os gestores em seus esforços de obtenção da eficácia de suas áreas quanto aos aspectos econômicos e assegurar a eficácia empresarial, também sob aspectos econômicos, por meio da coordenação dos esforços dos gestores das áreas.

KANITZ apud MOSIMANN et al (1999:88) afirma que os controladores foram inicialmente recrutados entre os indivíduos das áreas de contabilidade ou de finanças da empresa, por possuírem, em função do cargo que ocupam, uma visão ampla da empresa que os habilita a enxergar as dificuldades como um todo e propor soluções gerais. Além disso, as informações que chegam ao *controller* são predominantemente quantitativa, seja física, monetária ou ambas.

O *controller* faz parte da cúpula administrativa e participa ativamente nos processos de planejamento e controle empresarial. Como gestor do sistema de informações, está em posição de exercer o controle por meio do relato e da interpretação dos dados necessários à tomada de decisões. Por intermédio do suprimento e da interpretação de dados relevantes e oportunos, exerce influência sobre

as decisões, desempenhando um papel fundamental no direcionamento da empresa aos seus objetivos.

Para NAKAGAWA, (1993:13-14), o *controller* desempenha sua função de controle de maneira muito especial, isto é, ao organizar e reportar dados relevantes exerce uma força ou influência que induz os gerentes a tomarem decisões lógicas e consistentes com a missão e objetivos da empresa.

Para tanto, geralmente o *controller* acaba tornando-se o responsável pelo projeto, implementação e manutenção de um sistema de informações, que operacionaliza o conceito de que a contabilidade, como principal instrumento para demonstrar a quitação de responsabilidades que decorrem a *accountability* da empresa e seus gestores, é suportada pelas teorias da decisão, mensuração e informação.

“*Controller*” palavra que serve para designar o executivo titular da controladoria que tem a tarefa de controlar ou verificar todas as contas da empresa, desenvolver as atividades envolvendo planejamento, execução, controles e análises da performance da gestão, atende a demanda crescente de mais eficiência e controles sobre o capital investido, os riscos do negócio, a carga tributária incidente em cada segmento, os custos de produção, o valor agregado de cada produto, a qualidade do produto, o *mark-share*, as tendências e perspectivas do mercado, os lucros agregados aos sócios, o capital de giro próprio e de terceiros, os investimentos a curto e a longo prazo, a produtividade, a eficiência da produção, a ociosidade e as perdas da produção, os custos, volumes, vendas, os pontos de equilíbrio.

Propicia a alta direção, aos acionistas e ao mercado, com controles efetivos, rígidos, confiáveis e constantes, informações precisas para a tomada de decisão na empresa. Mantém a continuidade e a efetividade empresarial sustentada por decisões rápidas, objetivas. Práticas e acertadas, tomadas com base em seus controles, recomendações e estudos rigorosos de casos. Com sua visão ampla e generalista, o *Controller* influencia e assessora todos os outros departamentos da empresa, onde as informações são geradas e colocadas à disposição dos executivos para a tomada de decisão. Elabora mensalmente relatórios gerências complexos de análise da performance da gestão, por segmento, por setor e por produtos, recomendando e

orientando quanto à execução dos processos de forma que salvaguarde o capital e atinja os objetivos corporativos, aos quais a empresa se propõe e proporcione lucratividade efetiva. Para que nada saia fora do desejável, faz-se necessário controlar. O controle se exerce sobre os processos e não sobre as pessoas. (site: [www.controlador.hpg.ig.com.Br](http://www.controlador.hpg.ig.com.Br))

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

Contrapondo-se a este posto de vista, CATELLI apud MOSIMANN et al (1999:89) ensina que o *controller* é um gestor que ocupa um cargo na estrutura de linha porque toma decisões quanto à aceitação de planos, sob o ponto de vista da gestão econômica. Dessa maneira, o *controller* encontra-se no mesmo nível dos demais gestores, na linha da diretoria ou da cúpula administrativa, embora também desempenhe funções de assessoria para as demais áreas.

## 6.2 Missão da Controladoria

Segundo MOSIMANN et al (1999:89) a Controladoria deve esforçar-se para garantir o cumprimento da missão e a continuidade da organização. Seu papel fundamental nesse sentido consiste em coordenar os esforços para conseguir um resultado global sinérgico, isto é, superior à soma dos resultados de cada área. A controladoria tem como missão primordial a geração de informações relevantes para tomada de decisão no âmbito da organização.

O objeto da Controladoria é a gestão econômica, ou seja, todo o conjunto de decisões e ações orientado por resultados desejados mensurados segundo conceitos econômicos.



Dessa forma, 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 controladoria mantém os controles internos, além disso, atende o objetivo de mais eficiência e controles sobre o capital investido, os riscos do negócio, a carga tributária incidente em cada segmento, os custos de produção, a aceitação de cada produto no mercado, o valor agregado por cada produto, a qualidade do produto, as tendências e perspectivas de mercado, os lucros agregados aos sócios, o capital de giro, os investimentos, a produtividade, a eficiência da produção, a ociosidade e as perdas, as vendas, os volumes, os pontos de equilíbrio etc. Propicia para a alta direção a existência de controles mais rígidos, confiáveis, efetivos e constantes e informações exatas para a tomada de decisões nas empresas. Mantém a continuidade e a efetividade empresarial, sustentada por decisões acuradas, tomadas com base em seus controles, estudos e recomendações.

Com sua visão ampla e generalista, o *controller* influencia e assessora todos os outros departamentos das empresas, onde as informações são geradas e colocadas a disposição dos executivos para a tomada de decisões.

Elabora mensalmente relatórios de análise de desempenho dos gestores, por segmento, setor e produtos, recomendando e orientando quanto à execução dos processos de forma que salvguarde o capital, atinja os objetivos corporativos e proporcione lucratividade efetiva. (FIGUEIREDO, 1997)

### 6.3 Funções da Controladoria

KANITZ apud MOSIMANN et al (1999:90) estabelece como função primordial da Controladoria a direção e implantação dos sistemas de:

- a) *Informação* – compreendendo os sistemas contábeis e financeiros da empresa, sistema de pagamentos e recebimentos, folha de pagamento etc.
- b) *Motivação* – referente aos efeitos dos sistemas de controle sobre o comportamento das pessoas diretamente atingidas.

- c) *Coordenação* – visando centralizar as informações com vistas à aceitação de planos sob o ponto de vista econômico e à assessoria da direção da empresa, não somente alertando para situações desfavoráveis em alguma área, mas também sugerindo soluções.
- d) *Avaliação* – com o intuito de interpretar fatos e avaliar resultados por centro de resultado, por área de responsabilidade e desempenho gerencial.
- e) *Planejamento* – de forma a determinar se os planos são consistentes ou viáveis, se são aceitos e coordenados e se realmente poderão servir de base para uma avaliação posterior.
- f) *Acompanhamento* – relativo à contínua verificação da evolução dos planos traçados para fins de correção de falhas ou revisão do planejamento.

DALE apud MOSIMANN et al (1999:90) descreve como funções do *controller*:

- a) Fornecer a informação básica para o controle gerencial por meio da formulação de políticas de contabilidade e de custos, procedimentos e padrões, preparação de demonstrações financeiras e manutenção dos livros contábeis, direção da auditoria interna e controles de custos;
- b) Orçar e controlar operações e resultados;
- c) Atividades específicas de controle de:
  - contas gerais, subtítulos e desdobramentos: delinear verificações sobre as finanças da empresa e salvaguardar seus ativos; verificar faturas, contas a receber e a pagar, controle de pagamentos e recebimentos, folha de pagamento, benefícios adicionais dos empregados; registros de instalações e equipamentos; atividades da contabilidade de custos das várias funções administrativas;
  - estoques;
  - estatísticas; e
  - impostos.
- d) Preparar e interpretar demonstrações financeiras e relatórios contábeis regulares;
- e) Fazer auditoria interna;
- f) Interpretar dados de controle.

HECKERT e WILSON apud MOSIMANN (1999:91) estabelecem como funções da Controladoria:

- a) A função de planejamento, que inclui o estabelecimento e a manutenção de um plano operacional integrado por meio de canais gerenciais autorizados, de curto e de longo prazo, compatível com os objetivos globais, devidamente testado e revisado, e abrangendo um sistema e os procedimentos exigidos;
- b) A função de controle, que inclui o desenvolvimento, o teste e a revisão por meios adequados dos padrões satisfatórios contra os quais deve-se medir o desempenho real, e a assistência à administração no incentivo à conformidade dos resultados reais com os padrões;
- c) A função de relatar, que inclui preparação, análise e interpretação dos fatos financeiros e números para o uso da administração, envolve uma avaliação desses dados em relação aos objetivos e métodos da área e da empresa como um todo, e influências externas e preparação e apresentação de relatórios a terceiros, como órgãos governamentais, acionistas, credores, clientes, público em geral, conforme suas exigências;
- d) A função contábil, que inclui o estabelecimento e a manutenção das operações da contabilidade geral e da contabilidade de custos da fábrica, da divisão e da empresa como um todo, juntamente com os sistemas e métodos referentes ao projeto, instalação e custódia de todos os livros contábeis, os registros e formas requeridos para registrar objetivamente as transações financeiras e adequá-las aos princípios contábeis, com o respectivo controle interno; e
- e) Outras funções relacionadas, de responsabilidade primária, que incluem supervisão e operação de tais áreas como: impostos, abrangendo questões locais, estaduais e federais, relação com o fisco e a auditoria independente; seguros, em termos de adequação da cobertura e manutenção dos registros; desenvolvimento e manutenção de instruções padrão, procedimentos e sistemas; programas de conservação de registros; relações públicas com o mercado financeiro; e, finalmente, a coordenação de todos os sistemas e instrumentos de registro dos escritórios da empresa.

ANDERSON e SCHIMIDT apud MOSIMANN (1999:92-93) estabelecem duas funções essenciais e duas funções decorrentes do desenvolvimento empresarial que foram atribuídas à Controladoria. As essenciais subdividem-se em:

- controle organizacional: com a finalidade de manter todas as partes da complicada estrutura organizacional em expansão de forma continuada, eficiente e econômica;
- mensuração do empreendimento: com o intuito de suprir a necessidade de reconhecer e descrever claramente a segmentação da empresa em suas várias atividades de receita e custo, e, conseqüentemente, suscitar o planejamento gerencial inteligente.

O desenvolvimento empresarial levou duas funções importantes a se incorporarem à área de Controladoria:

- Divulgação de informações a usuários externos à empresa, em decorrência das exigências legais, como impostos cobrados pelo Governo, participação de acionistas minoritários, negociações salariais, obtenção de empréstimo junto a instituições financeiras; e
- Proteção do patrimônio, com o estabelecimento e manutenção de controle e auditoria interna, e garantia de coberturas apropriadas para elementos patrimoniais segurados.

RUSSEL e FRASURE apud MOSIMANN (1999:93-94) afirmam que as funções do *controller* em sentido mais amplo consistem em:

- a) reunir, analisar e interpretar a informação que a administração necessita para operar a empresa; e
- b) manter os registros contábeis adequados, com a finalidade de prover informações corretas para as várias entidades externas.

O controlador, nesse contexto, responsabiliza-se, basicamente, pelos seguintes pontos:

- conjunto dos sistemas contábeis empregados na empresa;
- reforço do controle interno por meio da auditoria interna;
- preparação e explicitação das análises financeiras;

- manutenção dos contratos celebrados pela empresa com terceiros;
- administração das questões fiscais e tributárias;
- estabelecimento, coordenação e administração de um plano adequado para o controle das operações empresariais;
- fiscalização dos objetivos, efetivação das políticas, processos e estrutura organizacional da empresa estabelecidos em conjunto com os demais gestores;
- coordenação e preparação da informação para auditoria externa, bem como ser o elo de ligação da empresa com os auditores independentes;
- proteção dos ativos da empresa;
- estudos econômico-financeiros, incluindo as influências de forças econômicas e sociais e do governo sobre o resultado econômico das atividades da empresa;
- aprovação do pagamento e assinatura de títulos de crédito em consonância com o tesoureiro;
- aplicação de regulamentos da empresa quanto às cauções prestadas e ações emitidas pela empresa;
- preparação e aprovação de normas internas elaboradas para o cumprimento de decisões administrativas tomadas pelo acionista controlador ou por acordo de acionistas, ou ainda, para o cumprimento de dispositivos legais ou exigências governamentais, quando se tratar de assunto que diga respeito à gestão econômica;
- assessoramento aos demais gestores para correção dos desvios entre o planejamento e a execução;
- gerenciamento do sistema de informações que dá suporte ao processo decisório da gestão econômica;
- preparação de informações de ordem econômico-financeira para as entidades governamentais, acionistas controladores ou a quem, por acordos, tem negócios com a empresa;
- gerenciamento da área Controladoria.

CATELLI (1999), contudo, ensina que a auditoria interna não deveria existir nas empresas que possuem o modelo de gestão ideal, uma vez que se pressupõe a

existência de um controle permanente e eficaz, eliminando qualquer possibilidade de fraude.

CATELLI (1999:376), estabelece como funções desempenhadas pela controladoria as descritas a seguir:

- **Subsidiar o processo de gestão:** fornecer informações sobre desempenhos e resultados econômicos. Também deve monitorar o processo de elaboração do orçamento;
- **Apoiar a avaliação de desempenho:** dividindo a empresa em áreas de responsabilidade, apurará seu próprio desempenho, das referidas áreas, dos gestores e da empresa.
- **Apoiar a avaliação de resultados:** análise do resultado econômico, orientando o estabelecimento de padrões, avaliando o resultado de seus serviços.
- **Gerir o sistema de informações:** definir base de dados necessária para tomar decisões, padronizar a forma de apresentação destes dados (Modelo de informação), elaborar modelos de decisão para os diversos eventos econômicos.
- **Atender aos agentes do mercado:** atender às demandas externas à empresa.

Importante é ressaltar que a Controladoria deve ser rígida o suficiente para manter os controles já existentes, mas deve ser flexível o suficiente para acompanhar as mudanças do cenário econômico global, cada vez mais constantes.

Dentre as funções, cabe destacar a necessidade de fornecer instrumentos eficazes para o processo de tomada de decisões. CATELLI destaca nas funções da controladoria a necessidade de modelos de informação capazes de fornecer aos gestores parâmetros de avaliação de risco e retorno para as mais diversas decisões.

## 6.4 Requisitos Necessários ao Desempenho da Função de Controladoria

Para MOSIMANN (1999:94-95) o *controller*, em função das diversas tarefas que lhe foram atribuídas, deve possuir as seguintes qualificações:

- a) *entendimento geral do setor de atividade econômica do qual sua empresa faz parte e das forças políticas, econômicas e sociais diretamente relacionadas;*
- b) *conhecimento amplo de sua própria empresa, sua história, suas políticas, seu programa, sua organização e, até certo ponto, de suas operações;*
- c) *entendimento dos problemas básicos de organização, planejamento e controle;*
- d) *entendimento dos problemas básicos de administração da produção, da distribuição, de finanças e de pessoal;*
- e) *habilidade para analisar e interpretar dados contábeis e estatísticos de tal forma que se tornem a base para a ação;*
- f) *habilidade de expressar idéias claras por escrito, isto é, na linguagem adequada;*
- g) *conhecimento amplo de princípios e procedimentos contábeis e habilidade para dirigir pesquisas estatísticas.*

Muitas das qualificações supramencionadas devem ser comuns a todos os gestores. No entanto, os conceitos econômicos devem ser conhecidos pelo *controller* para que possa inferir as implicações das forças políticas, econômicas e sociais do ambiente interno e externo à empresa, no resultado econômico. Da mesma forma, os sistemas de informações econômico-financeiras por ele administrado, deverão possuir os referidos conceitos econômicos para a emissão de relatórios gerenciais, tornando mais importantes as qualificações “e” e “g” descritas acima.

## 6.5 Princípios Norteadores da Ação do *Controller* e seu Perfil Profissional

HECKERT e WILSON apud MOSIMANN (1999:95) estabelecem algumas características da controladoria para o desempenho eficaz das tarefas a seu cargo. A partir de suas considerações, os seguintes princípios devem nortear o trabalho de um *controller*:

- a) iniciativa: deve procurar antecipar e prever problemas no âmbito da gestão econômica global e fornecer as informações necessárias aos gestores das áreas diretamente afetadas;
- b) visão econômica: na função de assessoria a outros gestores, deve captar os efeitos econômicos das atividades exercidas em qualquer área, estudar os métodos utilizados no desempenho das tarefas da área, sugerir alterações que otimizem o resultado econômico global e suprir o gestor com as informações necessárias a esse fim;
- c) comunicação racional: deve fornecer informações às áreas, em linguagem compreensível, simples e útil aos gestores, e minimizar o trabalho de interpretação dos destinatários;
- d) síntese: deve traduzir fatos e estatísticas em gráficos de tendência e em índices, de forma que haja comparação entre o resultado realizado e o planejado, e não entre o resultado realizado no período e o realizado no período anterior;
- e) visão para o futuro: deve analisar o desempenho e os resultados passados com vistas à implementação de ações que melhorem o desempenho futuro, pois o passado é imutável;
- f) oportunidade: deve fornecer informações aos gestores em tempo hábil às alterações de planos ou padrões, em função de mudanças ambientais, contribuindo para o desempenho eficaz das áreas e da empresa como um todo;
- g) persistência: deve acompanhar os desempenhos das áreas à luz de seus estudos e interpretações e cobrar as ações sugeridas para otimizar o resultado econômico global;
- h) cooperação: deve assessorar os demais gestores a superar os pontos fracos de suas áreas, quando detectados, sem se limitar a simplesmente criticá-los pelo fraco resultado;
- i) imparcialidade: deve fornecer informações à cúpula administrativa sobre a avaliação do resultado econômico das áreas, mesmo quando evidenciarem sinais de ineficácia dos gestores. Embora essa ação possa trazer dificuldades no



- relacionamento interpessoal com tais gestores, deve ter sempre em mente o controle organizacional para a otimização do resultado econômico empresarial;
- j) persuasão: deve convencer os gestores da utilização das sugestões, no sentido de tornar mais eficaz o desempenho de suas áreas e, conseqüentemente, o desempenho global, desde que haja compreensão dos relatórios gerenciais fornecidos;
  - k) consciência das limitações: embora possa suprir os gestores com informações econômicas, assessora-los quanto às questões de gestão econômica e, inclusive, aprovar ou não seus planos orçamentários tendo em vista a eficácia empresarial, terá uma influência mínima em questões de estilo gerencial, capacidade criativa e perspicácia dos gestores;
  - l) cultura geral: o conhecimento das diferenças culturais básicas entre raças e nações, o conhecimento das diferenças sociais e econômicas entre países ou blocos econômicos é importante para a percepção de oportunidades e ameaças à empresa diante de cenários estratégicos;
  - m) liderança: como administrador de sua área, tem subordinados, e compete a ele conduzi-los à realização de suas tarefas de forma eficiente e eficaz para que a empresa atinja seus objetivos; e
  - n) ética: deve ter conduta profissional firmada em valores morais aceitos de forma absoluta e pela sociedade.

## 6.6 Perfil Profissional

Conforme citado no site [www.controlador.hpg.ig.com.br](http://www.controlador.hpg.ig.com.br), o perfil profissional do *controller* deve contemplar os seguintes aspectos:

### ***Liderança***

O *Controller* deve estudar os fundamentos que norteiam a criatividade e estimular a exploração do que há ao redor de si próprio e do seu interior. Aprender a

ser capaz de evitar o desperdício de tempo, por meio do raciocínio logicamente desenvolvido, exercitando o seu cérebro por intermédio de técnica do mapa mental. Para bem desenvolver a sua criatividade a liderança e a capacidade de diagnóstico para solucionar os problemas da administração, através de exposição e análise de conceitos básicos de organização.

Deve ter o conhecimento que uma pessoa, trabalhando, encontra alguma dificuldade em coordenar pessoas e tarefas, colocar em uma seqüência lógica, dar prioridade ao que é mais relevante. E se forem 50 ou 100 pessoas então? Nesses casos os problemas se agravam e o gerenciamento eficaz torna-se indispensável. E aquele que, está ocupando um posto de autoridade, deve buscar dar a necessária direção e apoio ao trabalho do grupo, para que todos os objetivos planejados sejam alcançados com a máxima produtividade.

### ***Tecnologia da Informação***

O *Controller* deve capacitar-se no uso dos principais e mais modernos recursos de informática disponíveis no mercado para a efetivação dos processos organizacionais, visando à modernidade profissional e organizacional necessária para dar suporte a tecnologia da informação, deve ser um profissional de formação criativa, crítico e reflexivo, capaz de agregar valor as suas funções. Deve avaliar os sistemas de informação, definir os sistemas de custos, métodos de custeio baseados em considerações estratégicas e na visão processual (*softwares*).

Deve estar capacitado a desenvolver ou orientar o desenvolvimento de sistemas de informação baseado na integração das áreas de Controladoria e de Softwares, para controle orçamentário com simulações e jogos da empresa.

Deverá ter a informática como ferramenta de administração moderna, ambientes gráficos, sistemas integrados, multi-usuários, compartilhamento de dados em rede e disponibilização de via internet.

Se não souber operacionalizar os programas de qualidade e padrões de produção Kaizen, Iso, Just in Time, Kamban, TQC. etc., ao menos deverá conhecê-los.

Na área da informática deverá buscar sempre a modernidade e sua interação com as áreas usuárias e unidades de negócios. Como usuário deverá interagir na busca de sistemas de informações adequados e que permitam uma perfeita integração dos sistemas já existentes. Será o analista de negócios e o C.I.O. (*Chief Information Officer*).

Deverá estar sempre fazendo prospecção das tecnologias de ponta disponíveis no mercado voltadas para a administração das informações.

### ***Planejamento Estratégico***

Deverá compreender a dinâmica de gerir estrategicamente empresas e sistemas dentro de um contexto altamente competitivo. E ser capaz de desenvolver cenários a partir da análise de informações de natureza econômica, de forma a elaborar o planejamento estratégico da sua organização.

Ter o planejamento financeiro como ferramenta de alavancagem do desenvolvimento empresarial. E procurar desenvolver um modelo conceitual de planejamento integrado.

Deverá ter a compreensão do ambiente competitivo da organização e orientar as decisões estratégicas de posicionamento tendo por base uma ou mais vantagens diferenciadas. Ao nível de administração de cúpula, deverá procurar integrar os conhecimentos técnicos adquiridos pelos participantes, nas várias áreas funcionais da empresa.

Deve estar sempre a desenvolver cenários alternativos e análise dos recursos empresariais, adequando posteriormente estruturas e processos administrativos às estratégias adotadas.

## ***Orçamento***

Deverá estudar sempre as diversas variáveis que envolvem os aspectos financeiros e econômicos da organização por meio das técnicas de elaboração do orçamento empresarial. E elaboração do orçamento operacional departamental integrado, produção, vendas e administração.

Deverá desenvolver um programa orçamentário global. Com a integração dos módulos orçamentários. Com a definição de unidades gerências de medição e controle.

Deverá desenvolver o orçamento variável. De investimento e de caixa.

Deverá desenvolver acompanhamentos do orçamento e o Planejamento estratégico.

## ***Auditoria Externa e Interna***

O *controller* deve tomar providências para que as informações preparadas pela entidade sigam os procedimentos específicos que propiciem A auditoria externa verificar foram apuradas em conformidade com controles internos adequados e estão suportadas por documentação adequada. Esses procedimentos, portanto, devem levar em consideração, dentre outros fatores, a avaliação dos controles internos da entidade, em especial, aqueles diretamente relacionados à obtenção de informações que serão objeto de exame.

Deverá criar por meio do sistema de auditoria interna, no seu embasamento teórico, operacional, com a função de fiscalização e assessoramento das atividades gerais da empresa, etapa superior e final dos sistemas de controles internos para propiciar melhores condições de eficácia à auditoria que está sujeita a entidade. Dentro dos novos desafios das inovações tecnológicas voltadas para verificação da conformidade entre as ações e o que foi determinado pela alta direção da entidade.

As atividades da auditoria interna terão jurisdição sobre todos os setores da empresa.

### ***A Contabilidade Societária***

Deverá ter conhecimentos profundos dos tópicos superiores de teoria e práticas contábeis. Para criticar aspectos da Lei das Sociedades Anônimas - Leis 6404/76 e 9457/97 – SA. As sociedades por cotas de responsabilidade limitada (Ltda), e dos seus órgãos reguladores, relacionados com as demonstrações financeiras. Acordos de Acionistas e Cotistas.

Deverá integrar ao processo de gestão, funções de controles internos, planejamento, controle estratégico, sistema de informações transparentes e avaliação de desempenho contábil financeira aplicada para o melhor aproveitamento dos recursos e da sinergia interna da organização.

Deverá ter conhecimento sobre empresas estrangeiras no Brasil: as “*Joint – Ventures*”, “ *Holding*”. Patrimonial e Controladora de grupo. Cisão, incorporação e fusão de empresas. Aspectos tributários nas reorganizações societárias. Venda e Compra de Ações e Quotas de empresas, Títulos de Créditos; marcas e patentes; locações; falências e concordatas.

Deverá desenvolver um plano de contas personalizado para as atividades da empresa.

### ***Métodos Quantitativos***

Deverá desenvolver habilidades relacionadas com o uso da estatística por meio de aplicativos, para solucionar problemas de gerenciamento e tomada de decisões. O moderno conceito de produção exige conhecimento integrado das mais diversas funções executadas por homens que têm a seu cargo a satisfação da demanda do mercado ao lado da produção de bens em larga escala.

### ***A Contabilidade e a Gestão por Resultados***

Deverá desenvolver a compreensão da contabilidade como sistema de informação, para a tomada de decisão de investimento e resultado operacional;

decisões de financiamento, estrutura de capital e avaliação da empresa. Através das análises dos demonstrativos contábeis, balanço patrimonial, demonstração de resultados, equivalência patrimonial, origem e aplicações de recursos, mutações do patrimônio líquido, notas explicativas. Princípios e convenções. E apurações mensais de resultados.

Deverá otimizar contabilidade através da sua integração com sistemas auxiliares. E os conceitos de balanço consolidado e tradução para moeda estrangeira FASB 52.

### ***Inserção em Médias e Pequenas Empresas***

Deverá desenvolver modelos de análise setorial para possibilitar a sua aplicabilidade em empresas pequenas e de médio porte.

### ***Análise Gerencial de Custos, Preços e Resultados***

Deverá possuir uma visão global da análise financeira da empresa, tomando como exemplos casos do universo empresarial nacional, e considerando os tópicos que serão necessários para a compressão dessa realidade empresarial, e tomada de decisão. Em qualquer empresa, uma administração financeira ágil e confiável constitui elemento indispensável ao planejamento, controle e análise do desempenho global de suas atividades. As análises dos componentes de custos, produtos e serviços. Apuração da contribuição marginal econômica e financeira. O efeito dos impostos e dos custos financeiros no fluxo de caixa do produto e da operação. O tratamento dos custos fixos no produto ou serviço. A determinação do resultado efetivo.

Deverá conhecer o conceito ABC de análise de custos. Os direcionadores de custos. A integração de custos com os aspectos orçamentários. Custo, volume e resultado.

Deverá ser um gerenciador de custos, preços e resultados em uma economia estável e mercado competitivo.

### ***Marketing***

Deverá conhecer os sistemas de custeio da produção e vendas apurados pelo método de custeio por Absorção, pela sistemática ABC e aferidos pelo custeio padrão. Para desenvolver sistemas de montagens de preços e margens por *mark-up*.

### ***O & M***

Deverá desenvolver programas de avaliação interna da performance operacional e as avaliações de desenvolvimento dos funcionários. Planos de formulários internos, sistemas de relatórios gerenciais o SIG, e manuais internos de normas e procedimentos, de filosofia empresarial e de estrutura organizacional.

### ***Impostos Diretos***

Deverá estar atualizado com o regime de apuração e cálculo do imposto de renda pessoa jurídica a contribuição social sobre o lucro, rendimentos e ganhos de capital. Pis e Cofins sobre o faturamento, Tributação dos lucros auferidos no exterior e no Brasil por não residentes, Remuneração sobre o capital próprio e estrutura de capital da empresa.

Desenvolver o planejamento tributário

### ***Impostos Indiretos***

Deverá planejar a administração fiscal das operações industriais, mercantis e de prestação de serviços com vistas à economia de impostos indiretos (ICMS, IPI, ISS) e impostos em geral.

Racionalização de procedimentos de planejamento tributário; legislação, problemas legais pertinentes.

### ***Gestão de Recursos Humanos***

Deverá dar toda atenção ao comportamento humano da empresa, tanto do ponto de vista teórico quanto prático, estudando a empresa como um todo, com suas decisões básicas, suas diretrizes e planejamento. O principal enfoque através do qual serão vistos esses tópicos é o do comportamento organizacional.

Desenvolver uma política de cargos e salários.

Desenvolver um bom plano de benefícios.

Buscar a eficácia dos programas de recrutamento, seleção e admissão.

Acompanhar os programas de treinamento e planos de carreira

### ***Gestão do Caixa***

É através da gestão do caixa que conseguira dimensionar as necessidades de capital de giro da empresa, fundamental para o planejamento, para gerir os processos de contas a pagar e a receber, como planejar e controlar o caixa, como usar o capital de terceiros para alavancar o crescimento da empresa, controlar as aplicações de fundos.

#### **6.7 Atividades Básicas a serem Desenvolvidas pelo *Controller***

Ele é o executivo de administração, normas, controles, metas, objetivos, orçamentos, planejamento, contabilidade, finanças e informática. Sua principal função é colher, interpretar e gerar informações que possam ser usadas na formulação e execução da política empresarial com eficiência e eficácia.

Deve ter a capacidade de antever problemas nos diferentes departamentos da empresa e se antecipar a eles propiciando os elementos para as devidas soluções.

Fornecer a Gerência-Executiva as informações na linguagem dos executivos de primeira linha. Tais informações podem variar desde complicadas tabelas estatísticas de vendas e de mercados a balanços e rentabilidade projetados para futuro.



Tem que estar com os olhos sempre voltados para o presente e o futuro, pois as perdas do passado não podem e não devem mais ser controladas. Mais deve ser capaz de analisar estes mesmos resultados para corrigir erros e distorções para o presente e o futuro. Tirando todas as lições possíveis destes fatos.

Como homem de informações deverá estar capacitado a emitir relatórios e pareceres sempre que necessário. Pois as mudanças do mundo globalizado, e a nova estrutura econômica do mundo moderno, onde os ganhos não mais surgem das aplicações financeiras de curto prazo, mais sim do objeto negocial da exploração empresarial e da perfeita administração do custo – volume – lucro.

Os resultados do mês anterior deverão estar prontos para serem usados, logo na primeira semana do mês subsequente, como fonte de planejamento. As variações de preços, gastos e custos, serão apuradas e comentadas, explicadas para que possam ser tomadas as medidas necessárias imediatamente, antes de se passarem uma semana de negócios, 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 e procurar reduzir a zero as perdas de tempo, matérias primas, insumos, produtos e capital.

Deverá ser sempre um formador de opinião, de discípulos e um conselheiro de seus pares e subordinados. Com os seus estudos deverá sempre procurar ajudar a corrigir os pontos fracos dos outros setores da organização, deverá ser sempre um ponto de aglutinação entre os outros gerentes, deverá ser sempre um sugestionador das necessidades de melhorias nos outros departamentos (evitando críticas desaglutinadoras), e estar sempre pronto a colaborar, dando seus préstimos para a melhoria e para o bem estar de toda a corporação.

Deverá ser ético e imparcial. Faz parte de sua função avaliar a performance de todos os departamentos da empresa, e nessa tarefa deverá ser honesto. Imparcial, e ter um elevado censo crítico, moral e ético.

Tem que ter a capacidade de vender as suas idéias aos demais executivos da organização e sempre que possível apresentar métodos de fácil compreensão para

execução e melhorias dos processos. O bom e perfeito relacionamento com seus pares farão o diferencial, que refletirão não só no dia a dia da organização como no próprio balanço de resultados.

Os gerentes de controladoria (*Controller*) desempenham as diversas funções, de diferentes modos, muitas tarefas não chegam nem a ser gerenciais - algumas são técnicas e pessoais, sendo que nessas, ele atua como um profissional que não esteja no comando. As tarefas de comando desempenhadas como um técnico qualificado, as gerenciais propriamente ditas, desde os primeiros estudos se definiu como sendo quatro: planejamento, organização, direção e controle.

- **Planejar:** Reúna o grupo sob o seu comando, antecipe problemas e oportunidades e trace estratégias para lidar eficientemente com os problemas e aproveitar as oportunidades. Essa é a essência do planejamento. O gerente precisa ter um pé no presente, outro no futuro e ter a coragem de tomar decisões que levam à mudança e ao futuro pretendido. Ele não pode concentrar-se apenas em fazer bem as coisas do dia-a-dia. Isso seria acomodação, passividade, imobilidade o que no dia de hoje é fatal para qualquer carreira. Ele deve fazer acontecer.
- **Organizar:** É definir papéis, pessoas e processos. Quais são as tarefas fundamentais para o bom funcionamento de determinada área ou da empresa? Quem é a pessoa mais certa para cada uma delas? Quais são os processos a serem executados - e como devem ser executados? Quais normas são úteis? Essas são algumas perguntas básicas da tarefa de organizar. O produto final dessa tarefa é uma organização, um aparato formal que leve um grupo a realizar uma tarefa com a máxima eficiência por meio da divisão de funções. Organizar é então criar uma máquina inteligente e produtiva.
- **Dirigir:** Para dirigir bem é preciso saber lidar com pessoas. As pessoas não fazem com alma uma tarefa que julgam sem valor. E quando o fazem, a produtividade fica muito aquém do que deveria. É preciso dar às pessoas a oportunidade de expressarem o máximo de seu talento e exercerem o máximo de seus esforços no trabalho. E elas só farão isso se acreditarem na tarefa, na

gerência, se tiverem motivação e estímulo. A tarefa de dirigir é liderar as pessoas para metas comuns, dar-lhes suporte para um desempenho ótimo, motivá-las para um trabalho produtivo, e garantir um clima de trabalho produtivo, e garantir um clima de trabalho saudável e gratificante para todos.

- **Controlar:** Manter o controle para que nada se desvie da rota traçada com antecedência. Estamos indo para o rumo certo? A produtividade do grupo é boa? O uso dos recursos à disposição da equipe de trabalho é adequado? Os objetivos estão sendo atingidos no padrão planejado e esperado? Para que nada saia fora do desejável, é necessário controlar. O controle se exerce sobre os processos e não sobre as pessoas.

E são exercidos com a finalidade de corrigir desvios e não de localizar culpados. Controles bem feitos, baseados em informações de boa qualidade, são a essência, não só da produtividade da área, mas também do crescimento do indivíduo, do grupo e da empresa.

O *Controller* pode provar que a gestão da empresa, se bem direcionada com conhecimento, pode levar a redução dos encargos, sem a necessidade de cortes de direitos dos empregados e de pessoal. Com um planejamento racional e justo, a empresa pode reduzir legalmente os encargos sociais de seus colaboradores e aperfeiçoar as relações de trabalho, em vez de criar conflitos trabalhistas. A Controladoria serve como órgão de observação e controle da cúpula administrativa. É ela quem fornece os dados e informações, que planeja e pesquisa, visando sempre mostrar à cúpula os pontos de estrangulamento presentes e futuros que podem colocar em risco ou reduzirem a rentabilidade da empresa. Ele tem experiência e conhecimento nas áreas financeiras, contábil e administrativa, mas também precisa conhecer marketing, economia e, principalmente, estar acompanhando o mercado, seus concorrentes locais e externos, além de estar constantemente criticando o seu próprio negócio.

O *Controller* é responsável por reunir, analisar, conferir e preparar registros financeiros e contábeis, controlando os diversos setores da empresa, como pagamentos, recebimentos, produção, parte comercial, e verificando a implementação

de uma política econômica na empresa. Atua como controlador, analisando e verificando se as informações da contabilidade, custos, orçamentos estão de acordo com os sistemas gerais da contabilidade. Prepara e analisa relatórios com a saúde financeira da empresa, controla gastos específicos para adequação ao orçamento, prepara documentos relativos aos pagamentos de impostos, tributos e contas. A tarefa da Controladoria requer a aplicação de princípios sadios, os quais abrangem todas as atividades empresariais, desde o planejamento inicial até a obtenção do resultado final.

Por planejamento entende-se que o *Controller* deve medir as possibilidades de uma empresa, perante as realidades externas, para fixar objetivos, estabelecer políticas básicas, elaborar o organograma com responsabilidades definidas para cada posição dentro da organização, estabelecer padrões de controle, desenvolver métodos eficientes de comunicação e manter um sistema adequado de relatórios. O trabalho exige atualização permanente no que se refere à legislação tributária e fiscal, bem como acompanhamento dos altos e baixos da economia.

É um trabalho que exige muita concentração, detalhamento, boa memória, minúcia e organização. É a partir da controladoria de uma empresa que são geradas as informações que vão servir de base para a tomada de decisão estratégica. Normalmente, esse profissional é formado em Contabilidade, mas também pode ser oriundo dos cursos de Economia e Administração.

## 6.8 Ramo do Conhecimento Denominado Controladoria

Uma área do conhecimento ou uma ciência consiste em um conjunto de princípios, leis e axiomas que dão explicação dos fenômenos, suas propriedades, suas relações, suas causas e seu fim.

Sob esse enfoque, a Controladoria pode ser conceituada como o conjunto de princípios, procedimentos e métodos oriundos das ciências da Administração, Economia, Psicologia, Estatística e, principalmente, da Contabilidade, que se ocupa da gestão econômica das empresas, com a finalidade de orientá-las para a eficácia.

Segundo MOSIMANN et al (1999:116) a continuidade da empresa é mantida por meio de seus resultados. No momento em que a empresa apresentar resultado negativo, sua continuidade estará comprometida.

O modelo de gestão da empresa inclui sua estrutura organizacional, ou seja, os diversos segmentos que perfazem o todo, os quais são denominados órgãos. A missão de todas as áreas de uma empresa é dar suporte à gestão dos negócios de modo a assegurar que a mesma atinja seus objetivos.

Entre os órgãos que compõem a estrutura empresarial, dependendo do modelo de gestão da empresa, está na Controladoria, cujo gestor é mais comumente denominado *controller* ou controlador. Controlador é a pessoa responsável pelo controle.

Cada área na empresa deve atuar de forma independente, porém interligadas na busca de um único objetivo, que é o objetivo da empresa. À Controladoria cabe a responsabilidade de fazer com que as áreas mantenham a interligação na busca dos objetivos comuns, que são os resultados.

A missão da Controladoria é otimizar os resultados da empresa, a fim de garantir sua continuidade. Para que a Controladoria possa cumprir sua missão, precisa exercer o controle sobre a gestão econômica de cada área e da empresa como um todo.

Ao órgão Controladoria compete lidar com os aspectos da gestão econômica, exercendo sua função em todas as fases do processo de gestão: planejamento, execução e controle.

Segundo CATELLI (1999), o cerne da Controladoria é a gestão econômica e o sistema de informações calcados em conceitos econômicos.

O órgão Controladoria exerce a função de um órgão de linha e de *staff* ao mesmo tempo, pois a ele compete:

- a busca da informação a respeito dos problemas de ordem econômica;
- propor soluções aos gestores sobre os problemas de suas áreas; e
- coordenar o processo de planejamento e controle, tendo em vista a gestão econômica.

Assim, à Controladoria, como um órgão da estrutura empresarial, cabe administrar o sistema de informações econômico-financeiras da empresa e coordenar os esforços dos gestores de cada área, no intuito de maximizar os resultados globais da empresa.

O *controller* é o gestor que, após o presidente, deve ter a visão mais generalista da empresa onde atua. (MOSIMANN et al, 1999:117)

Nem todas as empresas têm um órgão que executa a Controladoria, neste caso, a Controladoria, como ramo do conhecimento, deve estar disseminada em todas as áreas da empresa e deve atuar em todas as fases do processo de gestão.

## 7 COMPETITIVIDADE

### 7.1 Conceitos Gerais

Existem muitas definições diferentes de competitividade, e competitividade significa coisas diferentes para pessoas diferentes; achar uma definição única não é uma tarefa fácil. Por exemplo, *European Management Fórum*, 1984; *Harvard Business Review*, 1987; SCOTT e LODGE, 1985; PORTER, 1990; HMSO, 1985, 1994; KRUGMAN, 1994; citados por RODRIGUES, (1999). Autores diferentes enfatizam diferentes aspectos e algumas vezes têm um conceito totalmente singular de competitividade. O problema é decidir quais aspectos qualitativos e quantitativos deveriam ser enfatizados. Para alguns, competitividade é uma questão de aumentar o padrão de vida da nação, para outros o conceito está conectado com a habilidade de uma empresa em competir e negociar com sucesso seus produtos e serviços em escala mundial. Além de entender os fatores que afetam a competitividade, é necessário identificar indicadores, como, por exemplo, custos, preços, produtividade, lucratividade, balança comercial, participação de mercado em exportações e capacidade tecnológica, por meio dos quais mudanças na competitividade podem ser estimadas.

De acordo com o *Chambers English Dictionary* apud RODRIGUES (1999), competitividade tem relação com ou caracteriza-se por competição, como, por exemplo, conseguir uma chance de resultados bem-sucedidos em condições de rivalidade. Contudo, esta definição não clarifica se a rivalidade encontra-se no nível de empreendimentos, indústrias ou nações, nem define o papel da política governamental.

Muitas definições têm enfatizado competitividade no nível nacional e no nível da companhia. Segundo RODRIGUES (1999), o Estudo da Comissão Presidencial sobre Competitividade Industrial (US GPO, 1985) e SCOTT e LODGE (1985), em suas definições de competitividade, dão ênfase ao papel de uma nação como um fator

fundamental para aumentar o padrão de vida da população. Quanto mais uma nação aumenta sua capacidade de competir na arena mundial, com mais probabilidade seu povo vai usufruir uma melhor qualidade de vida. Em outras palavras, isso significa:

“a habilidade de um estado-nação produzir, distribuir e servir bens na economia internacional em competição com bens e serviços produzidos em outros países, e fazê-lo de maneira tal a conseguir um padrão de vida crescente. A medida final de sucesso não é uma balança comercial “favorável”, uma conta corrente positiva, ou um aumento nas reservas externas de troca: é um aumento no padrão de vida. Ser competitivo como um país significa estar apto a empregar recursos nacionais, notavelmente a força de trabalho da nação, de maneira a conseguir um nível crescente de receita real por meio da especialização e do comércio na economia do mundo”. (SCOTT e LODGE, 1988 apud RODRIGUES, 1999)

Por outro lado, ainda segundo RODRIGUES (1999) o Estudo da Comissão Presidencial sobre Competitividade Industrial delineia uma definição de competitividade baseada em condições de mercado livres e justas, por meio das quais uma nação pode aumentar seu grau de competitividade por meio de produtos e serviços que satisfaçam o gosto, a qualidade e o preço demandados pelos mercados internacionais e, ao mesmo tempo, preservar ou aumentar as receitas reais de seu povo.

Outro modo de entender competitividade é no nível da companhia. O *Aldington Report* (HMSO, 1985) e o *European Management Fórum* (1984) citados por RODRIGUES (1999) têm ambos conceitos de competitividade baseados em uma companhia. O Estudo do Comitê Seletor da *House of Lords* sobre Comércio Ultramarino (*The Aldington Report*) entende a competitividade de uma empresa como segue:

“Uma empresa é competitiva se ela pode produzir produtos e serviços de qualidade superior e custos mais reduzidos que seus competidores domésticos. Competitividade é sinônimo de um desempenho de lucro de longo prazo de uma empresa e sua habilidade de compensar seus empregados e prover retornos superiores para seus proprietários”.

Essa definição realça a importância de uma empresa ser capaz de fornecer ao mercado produtos e serviços que trocam bom valor por dinheiro, por meio de melhor qualidade e custos mais reduzidos que os de outras companhias. Vale a pena ressaltar a perspectiva de longo prazo, a necessidade de reconhecer o papel dos empregados no



sucesso do empreendimento, assim como a necessidade de oferecer remuneração adequada aos investidores.

Da mesma forma, o *European Management Fórum* vê a competitividade da empresa como algo muito relacionado com sua habilidade de superar competidores tanto nacionais quanto externos usando preço e qualidade como fatores principais. Isso significa:

“a habilidade imediata e futura de, e oportunidades para, empreendedores projetarem, produzirem e negociarem bens mundialmente cujas qualidades, relacionadas ou não aos preços, formam um pacote mais atrativo que aquele de competidores domésticos e estrangeiros”.

Segundo PORTER apud RODRIGUES (1999), reconhece a existência de diferentes abordagens para o significado do termo variando do nível da empresa ao nível nacional, do custo do trabalho ao resultado positivo da balança comercial. Entretanto, qualquer que seja a definição de competitividade escolhida, ela não será largamente aceita e capaz de abranger todas as interpretações e pontos de vista. É bem difícil reconciliar muitas das explicações já disponíveis. Para PORTER, as respostas para a competitividade estão relacionadas com capacidades e desempenhos crescentes de indústrias específicas e segmentos industriais.

Uma empresa é competitiva quando ela é capaz, de oferecer produtos e serviços de qualidade maior, custos menores, e tornar os consumidores mais satisfeitos do que quando servidos por rivais.

COUTINHO et al (1995:16-22) afirma que estão superadas as visões econômicas tradicionais que definiam a competitividade como uma questão de preços, custos (especialmente salários) e taxas de câmbio. Esta concepção levou, no passado, a políticas centradas na desvalorização cambial, no controle dos custos unitários de mão-de-obra e na produtividade do trabalho, com o objetivo de melhorar a competitividade das empresas em cada país. Nas duas últimas décadas, os países que se mostraram competitivamente vitoriosos (Alemanha e Japão) afirmaram-se no mercado internacional, apesar de terem experimentado fortes incrementos nos seus custos salariais e de terem enfrentado longos períodos de relativa sobrevalorização cambial.

As transformações econômicas dos anos 80 e 90 ampliaram, em todos os fóruns especializados, a noção de competitividade das nações.

COUTINHO et al (1995:16-22) também cita a definição proposta em 1985, pela Comissão de Presidência dos EUA sobre Competitividade Industrial:

“Competitividade para uma nação é o grau pelo qual ela pode, sob condições livres e justas de mercado, produzir bens e serviços que se submetam satisfatoriamente ao teste dos mercados internacionais enquanto, simultaneamente, mantenha e expanda a renda real de seus cidadãos. Competitividade é a base para o nível de vida de uma nação. É também fundamental à expansão das oportunidades de emprego e para a capacidade de uma nação cumprir suas obrigações internacionais”.

Essa abordagem reconhece que a competitividade internacional de economias nacionais é construída a partir da competitividade das empresas que operam dentro e exportam a partir de suas fronteiras. Ao mesmo tempo, identifica a competitividade das economias nacionais como sendo algo mais do que a simples agregação do desempenho de suas empresas. As estratégias empresariais – com e sem sucesso – seguiram padrões específicos de acordo com cada país, sugerindo que as características do sistema econômico afetam os fatores de competitividade e, portanto, influenciam o desempenho das empresas.

Conseqüentemente, parece adequada a noção de competitividade sistêmica como modo de expressar que o desempenho empresarial depende e é também resultado de fatores situados fora do âmbito das empresas e da estrutura industrial da qual fazem parte, como a ordenação macroeconômica, as infra-estruturas, o sistema político-institucional e as características sócio-econômicas dos mercados nacionais. Todos estes são específicos a cada contexto nacional e devem ser explicitamente considerados nas ações públicas ou privadas de indução de competitividade.

Ao final da década de 1970, estudos sobre competitividade tornaram-se freqüentes sem que uma definição precisa e de larga aceitação deste conceito estivesse disponível. Tampouco haviam sido desenvolvidas metodologias apropriadas para a sua análise.

Com relação ao tratamento conceitual, boa parte dos especialistas vê a competitividade como um fenômeno diretamente relacionado às características

apresentadas por uma firma ou um produto. Estas características relacionam-se ao desempenho no mercado ou à eficiência técnica dos processos produtivos adotados pela firma, conforme a filiação teórica de quem examina o assunto. Para os autores que privilegiam o desempenho, a competitividade se expressa na participação no mercado (*marketshare*) alcançada por uma empresa ou um conjunto delas, particularmente o montante de suas exportações no total do comércio internacional da mercadoria em questão. Já para os que associam competitividade a eficiência, seus indicadores devem ser buscados em coeficientes técnicos (de insumo-produto ou outros) ou na produtividade dos fatores, comparados às *best-practices* verificadas na indústria.

Ambos os enfoques, no entanto, são muito restritivos, pois abordam o tema de modo estático, permitindo apenas o exame de como os indicadores se comportaram até um determinado momento. Se observados dinamicamente, tanto desempenho quanto eficiência são resultados de capacitações acumuladas e estratégias competitivas adotadas pelas empresas, em função de suas percepções quanto ao processo concorrencial e ao meio ambiente econômico em que estão inseridas.

Nessa visão dinâmica, a competitividade deve ser entendida como a capacidade da empresa de formular e implementar estratégias concorrenciais, que lhe permitam conservar, de forma duradoura, uma posição sustentável no mercado. Na análise da indústria, foram considerados como competitivos os setores em que a maior parte da produção ocorre em firmas competitivas, tomando-se como referência os padrões internacionais.

O sucesso competitivo passa, assim, a depender da criação e da renovação das vantagens competitivas por parte das empresas, em um processo em que cada produtor se esforça por obter peculiaridades que o distingam favoravelmente dos demais, como, por exemplo, custo e/ou preço mais baixo, melhor qualidade, menor *lead-time*, maior habilidade de servir à clientela etc.

O sucesso implica, também, que as empresas mostrem-se aptas não apenas a adotar estratégias competitivas adequadas, mas impor correções de rumo quando necessário. Para isto, as especificidades do mercado e do ambiente econômico e as modificações esperadas nas formas de concorrência são alguns dos elementos que

devem nortear as firmas na seleção de suas estratégias. O conhecimento destas especificidades ajuda a inferir quais vantagens competitivas irão se traduzir em maiores vendas e rentabilidade.

Para PORTER (1989:40-60) dentro de cada categoria de atividades primárias e de apoio, existem três tipos de atividades que desempenham um papel diferente na vantagem competitiva:

- *Direta*: Atividades diretamente envolvidas na criação de valor para o comprador, como montagem, fabricação de peças, operação da força de vendas, publicidade, projeto do produto, recrutamento, etc.
- *Indireta*: Atividades que tornam possível a execução de atividades diretas em uma base contínua, como manutenção, programação, operação de instalações, gerência da força de vendas, administração de pesquisa, manutenção de registro do vendedor, etc.
- *Garantia de Qualidade*: Atividades que garantem a qualidade de outras atividades, como monitoramento, inspeção, testes, revisão, verificação, ajuste e reforma. Garantia de qualidade não é sinônimo de gerência de qualidade.

Toda empresa tem atividades de valor diretas, indiretas e de garantia da qualidade. Todos os três tipos estão presentes, não só entre atividades primárias, mas também entre atividades de apoio. No desenvolvimento de tecnologia, por exemplo, equipes de laboratório reais são atividades diretas, enquanto a administração da pesquisa é uma atividade indireta.

A função das atividades indiretas e de garantia da qualidade freqüentemente não é bem compreendida, fazendo com que a distinção entre os três tipos de atividades seja importante para o diagnóstico da vantagem competitiva. Em muitas indústrias, as atividades indiretas representam uma proporção grande e em rápido crescimento do custo, podendo desempenhar um papel significativo na diferenciação através de seu efeito sobre as atividades diretas. Apesar disso, as atividades indiretas são amiúde amontoadas com atividades diretas, quando os administradores pensam sobre suas empresas, embora as duas normalmente tenham economias bem diferentes. Em geral, existem *tradeoffs* entre atividades diretas e indiretas — uma despesa maior com a

manutenção reduz os custos das máquinas. Atividades indiretas também são, com frequência, agrupadas em contas de “encargos” ou “despesas indiretas”, encobrindo seu custo e sua contribuição para a diferenciação.

Atividades de garantia da qualidade também prevalecem em quase toda parte de uma empresa, embora quase nunca sejam reconhecidas como tal. Os testes e a inspeção estão associados a muitas atividades primárias. As atividades de garantia da qualidade fora das operações são, vias de regra, menos aparentes, embora igualmente prevalentes. O custo cumulativo destas atividades pode ser enorme, conforme tem demonstrado uma recente atenção ao custo da qualidade. Elas afetam frequentemente o custo ou a eficácia de outras atividades, e o modo como outras atividades são executadas afeta, por sua vez, a necessidade e os tipos de atividades de garantia da qualidade. A possibilidade de simplificar ou eliminar a necessidade destas atividades pela execução de outras atividades de uma forma melhor está na raiz da noção de que qualidade está ao alcance de todos.

Qualquer que seja a sua fonte, as vantagens competitivas usualmente requerem tempo para serem alcançadas. Essa característica é particularmente aplicável às vantagens associadas à inovação e, portanto, a análise da competitividade deve levar em conta a cumulatividade das vantagens competitivas adquiridas pelas empresas.

Também é necessário que a empresa detenha capacidade para implementar a estratégia, sendo esta fundada não somente na capacitação técnica, mas também no desempenho passado da firma, que se traduz em capacidade financeira, relações com fornecedores e usuários, imagem conquistada, diferenciação de seus produtos, grau de concentração do mercado, etc.

Segundo BULGACOV (1999) cada empresa pode e deve escolher seu próprio caminho para atingir a eficácia, mas também não precisa reinventar a roda. Convém dar uma olhada no que os grandes especialistas da administração estão sugerindo e no que as demais empresas de sucesso estão fazendo. Com segurança, ter uma alta qualidade dos produtos e serviços é um requisito imprescindível, mas não suficiente para o sucesso das empresas.

O jornal Folha de S. Paulo citado por BULGACOV (1999), publicou em 1994 inúmeros casos de sucesso de empresas brasileiras aos quais chamou “O Segredo das Vitoriosas”. Com base nestes casos processamos uma estatística das medidas mais freqüentemente utilizadas pelas empresas para terem êxito. O *ranking* destas medidas está na Tabela 1.

**Tabela 1: Ações das empresas de sucesso.**

- 1° - redução de custos;
- 2° - atenção total ao cliente em nichos de mercado específicos;
- 3° - redução de níveis hierárquicos;
- 4ª - aumento na rapidez da ação/reação;
- 5° - concentração nos negócios nas linhas e produtos mais competitivos;
- 6° - atenção total ao próprio pessoal;
- 7° - busca da qualidade e preço de nível internacional;
- 8° - redução do quadro de pessoal, privilegiando a alta competência;
- 9° - aumentar a capacidade tecnológica da empresa;
- 10° - desburocratizar e informatizar;
- 11° - manter investimentos com capital próprio;
- 12° - descentralização (de decisões e ações).

**Fonte:** BULGACOV (1999)

Como vemos, a questão específica da qualidade dos produtos e serviços é um dos itens das medidas tomadas. Muitas outras ações são requeridas para uma empresa ter êxito.

Em 1993 diversas instituições do Paraná reuniram-se para sugerir medidas gerenciais para que as empresas do Estado atingissem um nível de competitividade internacional. Foi a seguinte a lista de ações sugeridas:

1. fazer o planejamento estratégico;
2. adotar a administração participativa;

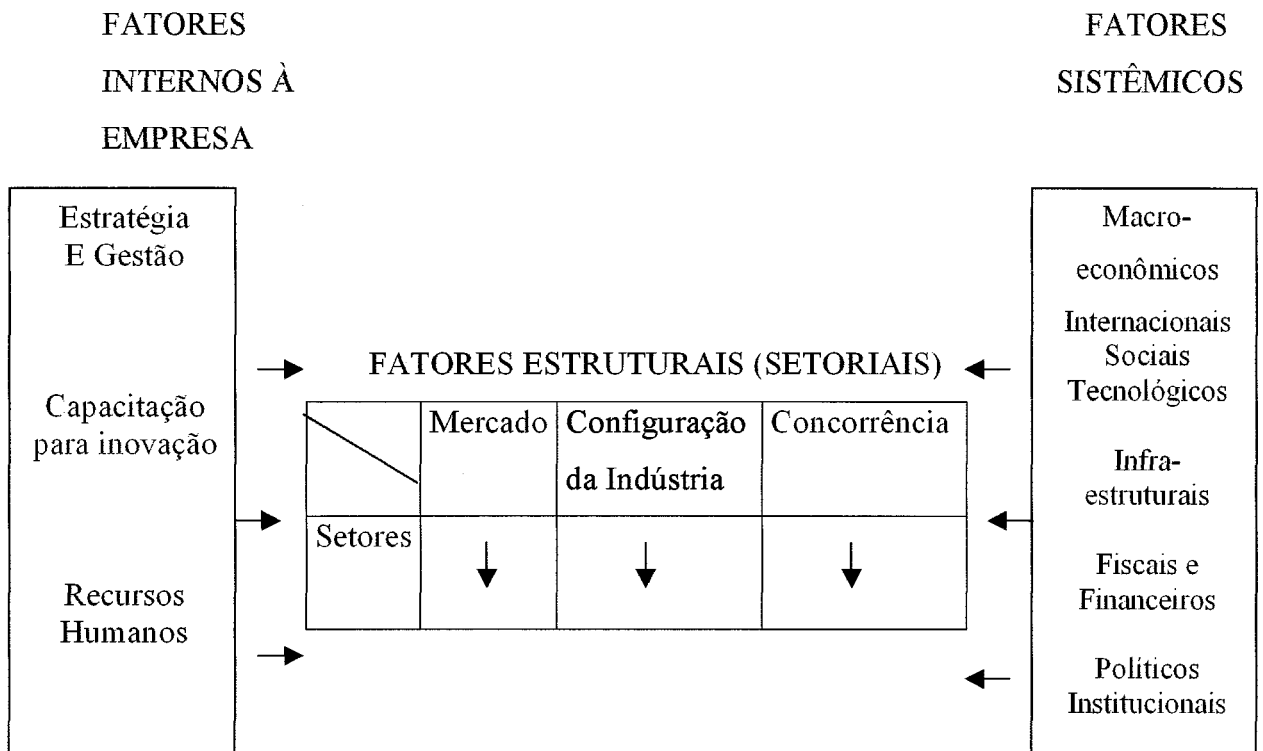
3. capacitar e valorizar os recursos humanos;
4. praticar a gestão pela qualidade total;
5. implantar sistemas de informação e informatização;
6. adotar sistema de produção flexível e moderno;
7. adotar tecnologias modernas para o produto e processo de produção;
8. praticar um marketing agressivo;
9. desenvolver ações para aumentar a produtividade;
10. preocupar-se em preservar e recuperar o meio ambiente;
11. ofertar produtos com alta qualidade;
12. estabelecer parcerias estratégicas.

Novamente se observa neste exemplo que a questão da qualidade é complementar a outras ações e orientações que uma empresa deve adotar.

Poderiam ser apresentados aqui inúmeros outros modelos prescritivos, sugeridos por especialistas famosos ou decorrentes de estudos sobre requisitos para sucesso das empresas. A profusão e diversidade destes modelos nos ensinam duas lições. A primeira é que existem inúmeros caminhos para uma empresa atingir sucesso. A segunda é que, apesar do aspecto “qualidade” e “produtividade” estar presente na quase totalidade destes modelos, o que se quer dizer com estas palavras pode variar muito.

## 7.2 Fatores Determinantes da Competitividade

Para COUTINHO et al (1995:16-22), o desempenho competitivo de uma empresa, indústria ou nação é condicionado por um vasto conjunto de fatores, que pode ser subdividido naqueles internos à empresa, nos de natureza estrutural, pertinentes aos setores e complexos industriais, e nos de natureza sistêmica, conforme mostra a figura:



**Figura 4: Fatores determinantes da Competitividade da Indústria**

**Fonte:** COUTINHO et al (1995:16-22)

Os fatores internos à empresa são aqueles que estão sob a sua esfera de decisão e através dos quais se procura se distinguir de seus competidores. Incluem os estoques de recursos acumulados pela empresa, as vantagens competitivas que possuem e a sua capacidade de ampliá-las. Pode-se citar, entre outros, a capacidade tecnológica e produtiva; a qualidade e a produtividade dos recursos humanos; o conhecimento do mercado e a capacidade de se adequar às suas especificidades; a qualidade e amplitude de serviços pós-vendas; as relações privilegiadas com usuários e fornecedores.

Os fatores estruturais são aqueles que, mesmo não sendo inteiramente controlados pela firma, estão parcialmente sob sua área de influência e caracterizam o ambiente competitivo que ela enfrenta diretamente. Integram esse grupo aqueles relacionados:

- às características dos mercados consumidores em termos de sua distribuição geográfica e em faixas de renda; grau de sofisticação e outros requisitos



impostos aos produtos; oportunidades de acesso a mercados internacionais; as formas e os custos de comercialização predominantes;

- à configuração da indústria em que a empresa atua, tais como grau de concentração, escalas de operação, atributos dos insumos, potencialidades de alianças com fornecedores, usuários e concorrentes, grau de verticalização e diversificação setorial e ritmo, origem e direção do progresso técnico;
- à concorrência, no que tange às regras que definem condutas e estruturas empresariais em suas relações com consumidores, meio ambiente e competidores; o sistema fiscal-tributário incidente sobre as operações industriais; práticas de importação e exportação e a propriedade dos meios de produção (inclusive propriedade intelectual).

Os fatores sistêmicos da competitividade são aqueles que constituem externalidades *stricto sensu* para a empresa produtiva. Também afetam as características do ambiente competitivo e podem ter importância nas vantagens competitivas que firmas de um país têm ou deixam de ter ante às suas rivais no mercado internacional. Podem ser de diversas naturezas:

- *macroeconômicas*, como taxa de câmbio, oferta de crédito e taxas de juros;
- *político-institucionais*, como as políticas tributária e tarifária, as regras que definem o uso do poder de compra do Estado e os esquemas de apoio ao risco tecnológico;
- *regulatórios*, como as políticas de proteção à propriedade industrial, de preservação ambiental, de defesa da concorrência e proteção ao consumidor;
- *infra-estruturais*, tais como disponibilidade, qualidade e custo de energia, transportes, telecomunicações e serviços tecnológicos;
- *sociais*, como a situação da qualificação da mão-de-obra (educação profissionalizante e treinamento), políticas de educação e formação de recursos humanos, trabalhista e de seguridade social, grau de exigência dos consumidores;
- *referentes à dimensão regional*, como os aspectos relativos à distribuição espacial e da produção; e

- *internacionais*, como as tendências do comércio mundial, os fluxos internacionais de capital, de investimento de risco e de tecnologia, relações com organismos multilaterais, acordos internacionais e políticas de comércio exterior.

As considerações expostas indicam que, para avaliar a “capacidade de formular e implementar estratégias”, é fundamental verificar em que se baseia essa capacidade. Isto significa identificar os fatores relevantes para o sucesso competitivo – sejam internos à própria firma, ao setor ou sistêmicos -, verificar a sua importância setorial no presente e a que se pode esperar no futuro próximo e avaliar o potencial das firmas do país com relação a eles. Alcança-se, assim, uma abordagem dinâmica do desempenho competitivo da empresa integrado ao exame de seus fatores *determinantes*.

### 7.3 Estruturas e Abordagens de Competitividade

"A diversidade das medidas da competitividade usadas por pesquisadores sugere que idéias sobre este conceito complexo variam grandemente... Quando medidas estatísticas são usadas para mostrar, por exemplo, que uma empresa tem desempenho melhor no mercado que seus competidores, e gerou e sustentou maior potencial competitivo, a informação qualitativa derivada dos processos de pesquisa gerencial ajuda a explicar as razões do sucesso". (BUCKLEY, PASS E PRESCOTT, 1988 apud RODRIGUES, 1999)

Segundo RODRIGUES, (1999) o assunto da competitividade foi focado por um grande número de práticos e pesquisadores ao longo das últimas décadas no nível da empresa individual, do setor industrial ou da nação (BECKERMAN, 1979; PETTIGREW, 1985; COATES e HILLARD, 1986, 1987; BUCKLEY, PASS e PRESCOTT, 1988; FRANCIS, 1989, 1992; BEST, 1990; PETTIGREW e WHIPP, 1991; GEORGHIOU e METCALFE, 1993).

BUCKLEY, PASS e PRESCOTT (1988) questionam a validade de se usar medidas únicas por si só que não podem explicar as complexas dinâmicas da competitividade e o significado do termo na presença de incertezas. Medidas devem determinar o nível de análise (país, indústria, empreendimento ou produto) e abarcar

elementos-chave. Esses elementos-chave podem ser categorizados em três grupos (Tabelas 2 e 3): desempenho competitivo, potencial competitivo e processo gerencial.

De acordo com os autores, estes três (3 Ps: grupos *performance*, ou desempenho, potencial e processo) descrevem estágios diferentes no processo competitivo. O desempenho mede os resultados da operação em relação ao percentual de manufatura no resultado total, vendas, lucratividade, balança comercial e assim por diante.

As medidas de potencial delineiam as entradas dentro da operação em termos de tecnologia, produtividade, acesso a recursos, vantagens comparativas e outros. Finalmente, os indicadores de processo gerencial são itens como políticas governamentais, comprometimento com negócios internacionais e educação e treinamento.

A inter-relação entre os 3 Ps é considerada um processo dinâmico. Os três grupos de medidas são interdependentes. O grupo de medidas do desempenho competitivo ajuda o processo gerencial a tomar decisões baseadas em informações relevantes que podem trazer melhores resultados para as empresas, a indústria e o país. Por sua vez, o processo gerencial tem um papel importante em termos das ações que vão criar o ambiente próprio para melhorar as medidas de potencial competitivo. O último torna as medidas de desempenho competitivo sustentáveis e ao mesmo tempo pode gerar os recursos que serão controlados pelo processo gerencial.

SCOTT e LODGE (1985) apud RODRIGUES (1999), em sua pesquisa sobre competitividade nos Estados Unidos, salientam que a medida fundamental de sucesso em competitividade é um aumento no padrão de vida de uma nação. Portanto, competitividade nacional implica, ao utilizar recursos nacionais, especialmente a força de trabalho da nação, aumento da receita real dos trabalhadores.

A despeito do fato de enfatizarem os problemas da competição como pertencentes ao nível nacional, eles reconhecem o papel das companhias no processo amplo de competir. SCOTT e LODGE realçam que a atividade industrial corrente é muito mais baseada na ciência (como eletrônicos, farmacêuticos, químicos, equipamentos eletrônicos, biotecnologia etc.) do que antes, o que significa, em outras

palavras, que a competitividade nacional depende da tecnologia, do investimento de capital, de uma força de trabalho bem qualificada serem capazes de alcançar as demandas de uma economia moderna e competitiva.

**Tabela 2. Grupos de Medidas por Nível de Análise.**

Nível de Análise	Grupos		
	Desempenho Competitivo	Potencial Competitivo	Processo Gerencial
<b>País</b>	Participação de mercado em exportações; Porcentual de manufatura no resultado total; Balança comercial; lucratividade	Vantagem competitiva; Competitividade de custo; Competitividade de preço; Indicadores de tecnologia; Acesso a recursos (pode variar por indústria)	Comprometimento com negócios internacionais; políticas governamentais; Educação e treinamento
<b>Indústria</b>	Participação de mercado em exportações; Balança comercial; Crescimento das exportações; lucratividade	Competitividade de custo; Competitividade de preço; Produtividade; Indicadores de tecnologia	Comprometimento com negócios internacionais (associações de comércio, etc)
<b>Empresa</b>	Participação de mercado em exportações; Dependência de exportações; Crescimento das exportações; lucratividade	Competitividade de custo; Competitividade de preço; Produtividade; Indicadores de tecnologia	Vantagem de propriedade; Comprometimento com negócios internacionais; Aptidão de marketing; Relações gerenciais; Proximidade ao consumidor; Economias de escala e escopo
<b>Produto</b>	Participação de mercado em exportações; Crescimento das exportações; lucratividade	Competitividade de custo; Competitividade de preço; Competitividade de qualidade; Produtividade; Indicadores de tecnologia	Produto campeão

Fonte: Adaptado de BUCKLEY, PASS e PRESCOTT, 1988 apud RODRIGUES, 1999.

**Tabela 3. Medidas de Competitividade no Nível da Empresa e seus Significados.**

MEDIDAS	SIGNIFICADO
Participação de mercado em exportações	Porcentagem que uma empresa ou indústria etc. tem do volume global de bens ou serviços
Crescimento das exportações	Aumento das vendas externas de uma nação, indústria, empresa ou produto
Lucratividade	Lucro sobre investimento
Competitividade de custo	Uma empresa/indústria é mais competitiva quando tem um dos custos mais baixos
Produtividade	Saídas por pessoa, valor adicionado por empregado.
Competitividade de preço	Uma empresa/indústria etc. é mais competitiva quando tem um dos preços mais baixos
Indicadores de tecnologia	Gasto com pesquisa e desenvolvimento, número de patentes, número de cientistas e engenheiros qualificados empregados, receita de <i>royalties</i> , licenciamentos etc.
Vantagem de propriedade	Habilidade das empresas de garantir e manter participações de mercado lucrativas
Aptidão de marketing	Satisfazer as necessidades dos consumidores por meio de melhor projeto de produtos, desempenho de produtos, posicionamento, atendimento, entrega etc.
Relações gerenciais	Está conectada com a melhora de relações internas e externas
Economia de escala	Maior produção que permite redução de custos
Economia de escopo	Maior número de produtos que permite redução nos custos de produção
Comprometimento com negócios internacionais	Maior envolvimento em assuntos internacionais por governos, companhias e sistema educacional (proficiência em línguas e culturas estrangeiras)

Proximidade ao consumidor	Relacionamento mais próximo com os consumidores para que suas necessidades possam ser entendidas e satisfeitas
---------------------------	--

Fonte: BUCKLEY, PASS e PRESCOTT, 1988 apud RODRIGUES, 1999.

De acordo com SCOTT e LODGE apud RODRIGUES, (1999), a competitividade nacional não pode ser medida por uma única dimensão. Diversas dimensões devem ser levadas em consideração quando análises de competitividade estão sendo empreendidas, pois a competitividade levanta muitas questões em termos de realizações passadas, desempenho geral, objetivos e compromissos e comparações com resultados estrangeiros.

Medidas de competitividade não deveriam ser circunscritas ao passado, mas, ao contrário, deveriam englobar também tanto o presente quanto o futuro. Por esta razão, os indicadores-chave são quase os mesmos, qualquer que seja o nível de análise.

PETTIGREW E WHIPP apud RODRIGUES, 1999, adotando uma abordagem multidimensional para um melhor entendimento da competitividade, reconhecem duas dimensões-chave da competitividade: o nível da análise e o elemento do tempo, como mostrado na Tabela 4. O primeiro inclui três diferentes níveis de análise: empresa, setor e economia nacional e internacional. Cada nível tem suas características e medidas principais.

De acordo com os autores, uma capacidade competitiva ocorre quando um grupo de características age em conjunto. Não é suficiente identificar apenas as medidas relacionadas com a posição competitiva de uma empresa. Para saber o que está acontecendo em todo o processo, um reconhecimento das medidas relacionadas com dimensões industriais e econômicas deve ser considerado. O que pode ser inferido do ponto de vista dos autores é que competição é algo que deveria ser entendido como um todo. Raramente um fato isolado ou uma dimensão única explicam o quadro total. O desempenho competitivo depende deste reconhecimento.

PETTIGREW, WHIPP e BUCKLEY et al citados por RODRIGUES, (1999), têm entendimento similar do conceito de competitividade. Eles concordam que o conceito não pode ser visto como algo estático, mas dinâmico, pois as regras e os fatos

que dizem respeito à competição podem mudar repentinamente ao longo do tempo. Mudanças podem ocorrer a qualquer momento, em qualquer nível de análise, apesar de variarem ao longo de todo o espectro.

Além disso, a visão multidimensional e dinâmica da competitividade está relacionada e complementada “por um entendimento contextual e processual da mudança estratégica”. Então, para PETTIGREW e WHIPP, há uma ligação entre o desempenho competitivo e a capacidade para se adaptar a mudanças importantes que acontecem ao longo do tempo no ambiente da empresa (Tabela 5). Assim, a habilidade da empresa de competir dentro de certa indústria ou economia ampara-se em dois aspectos:

- competência para reconhecer e compreender as forças competitivas que estão atuando e como elas são modificadas de acordo com as circunstâncias;
- capacidade de um negócio organizar e gerenciar todos os recursos disponíveis em direção a um caminho competitivo escolhido.

Qualquer que seja a estratégia escolhida, os autores reconhecem a importância de se empreender as mudanças que devem ser feitas. Eles consideram este ponto como um aspecto crítico. Realçam o papel da gerência como crucial para se avaliar o ambiente, decidir quais opções serão seguidas e implementar as ações necessárias que devem ser tomadas para se alcançar resultados de sucesso. As atitudes da gerência podem explicar variações de desempenho entre companhias.

**Tabela 4. Dimensões da Competitividade: Níveis de Análise no Tempo.**

Nível de Análise	Tempo
	Bases da Competição
Economia (nacional/internacional)	Estrutura de custos Taxa de câmbio Relação indústria/finanças Intervenção governamental
Setor (indústria)	Estrutura do mercado Maturação da indústria Redes comerciais

Empresa	Estratégias escolhidas/capacidade de mudança Bases na quais a empresa decide competir Preço Qualidade Tempos de produção Redes de distribuição
---------	---

Fonte: PETTIGREW e WHIPP (1991) apud RODRIGUES (1999).

Finalmente, PETTIGREW e WHIPP estão alertas ao realçar que seu conceito de vários níveis de competitividade é algo novo que não havia sido explorado antes deles. Mencionam uma fraqueza comum de modelos anteriores (como os modelos microeconômicos), que não perceberam uma visão holística da competição. Esses modelos falham em reconhecer a existência de aspectos variados como o econômico, o social, as relações políticas, as culturas nacionais, os arranjos institucionais e assim por diante.

**Tabela 5. Competitividade e as Três Dimensões da Mudança Estratégica.**

Dimensões	Componentes Principais	
Processo	Gerentes de mudança Modelos de mudança Formulação/implementação Papel da tecnologia Linguagem Tempo	
Conteúdo	Avaliação e escolha de produtos e mercados Objetivos-chave Suposições Alvos e estimativa	
Contexto	<i>Interno</i> Recursos Capacidades Cultura Política	<i>Externo</i> Economia Negócios Cultura Política

Fonte: PETTIGREW e WHIPP (1991) apud RODRIGUES (1999)



## *Microeconomia*

Três conceitos microeconômicos de competição podem ser identificados: Organização Industrial, Chamberlainiano e Schumpeteriano. Todos os três conceitos não se referem ao nível de competição como sendo algo extenso que abarca mais de um ou dois níveis de análise (Tabela 6).

O modelo de competição Chamberlainiano enfatiza as notórias capacidades da empresa. Uma fonte importante de vantagem competitiva para as empresas está relacionada com sua capacidade de explorar um grupo inteiro de recursos de forma tal que isso permita que sobrepujem seus competidores.

CHAMBERLAIN lista alguns aspectos que podem trazer diferenças entre empresas em termos de desempenho e eficiência: talento dos gerentes de trabalhar em conjunto, reputação da produção, conhecimento tecnológico, patentes, marcas registradas e assim por diante.

Consideradas as diferenças entre empresas relacionadas a perícias, habilidades e experiências, CHAMBERLAIN sugere que empresas deveriam escolher estratégias que realcem mais suas capacidades de explorar individualidade e unicidade. Isso permitirá às empresas melhorar sua posição de mercado e aumentar a habilidade de competir.

Por sua vez, o modelo de Organização Industrial (OI), diferentemente da perspectiva do modelo de CHAMBERLAIN, tem seu ponto central no relacionamento entre a empresa e a indústria. A estrutura da indústria define o nível de retorno que uma empresa provavelmente conseguirá. Os principais elementos de tal estrutura incluem número e tamanho relativo das empresas, barreiras de entrada, diferenciação de produtos na indústria e elasticidade da demanda. Os conceitos essenciais da OI são estrutura, conduta e desempenho. Dentro desse paradigma, as empresas deveriam tentar achar meios para modificar a estrutura de sua indústria para que possam ter altos retornos sobre os investimentos.

Ao contrário dos modelos de CHAMBERLAIN e de OI, o modelo Schumpeteriano realça a relevância da instabilidade e incerteza como fatores

principais em sua visão de competição. Os dois modelos anteriores consideram a existência de certo nível de estabilidade nas dinâmicas competitivas às quais as empresas são submetidas. Isso pode levar as empresas, até certo ponto, a tomar medidas para evitar serem surpreendidas por ameaças insuspeitadas ou, ao contrário, se aproveitar das oportunidades que surgirem.

Para SCHUMPETER (1950) apud RODRIGUES, 1999, o impulso fundamental da máquina capitalista está relacionado com a criação de novos métodos de produção, novos mercados, desenvolvimento de novas formas de organização industrial e assim por diante. Este processo de “Destruição Criativa” traz insegurança e incerteza para o ambiente das empresas ou, em outras palavras, as empresas estão enfrentando a existência de outra variável imprevisível: a sorte. Como resultado, o processo de competição se torna ainda mais complexo.

**Tabela 6. Características dos Modelos Microeconômicos e Nível de Análise.**

Nível de Análise	Modelos		
	Chamberlainiano	Organização Industrial	Schumpeteriano
<b>Economia</b>			Processo de destruição criativa; Instabilidade e incerteza são essenciais para a competição; Impulso fundamental da máquina capitalista está relacionado com a criação de novos mercados, novas formas de organização industrial, etc.
<b>Indústria</b>		Relacionamento entre empresa e indústria é fundamental; Estrutura da indústria	

		define o retorno da empresa; Conceitos essenciais: estrutura, conduta, desempenho.	
<b>Empresa</b>	Uma empresa deveria explorar sua unicidade e individualidade por meio do conhecimento tecnológico, reputação do produto, patentes, marcas registradas, etc.		

Fonte: Adaptado de BARNEY (1986) apud RODRIGUES (1999)

#### 7.4 Custo como Vantagem Competitiva

Para PORTER (1989:187-196), a vantagem de custo é um dos dois tipos de vantagem competitiva que uma empresa pode possuir. O custo é também de *importância vital para estratégias de diferenciação* porque um diferenciador deve manter o custo próximo da concorrência. A menos que o preço-prêmio resultante exceda o custo da diferenciação, um diferenciador não irá conseguir alcançar um desempenho superior. O comportamento do custo também exerce uma forte influência sobre a estrutura industrial como um todo.

Os administradores reconhecem a importância do custo, e muitos planos estratégicos estabelecem a “liderança de custo” ou a “redução de custo” como meta. No entanto o comportamento do custo poucas vezes é bem entendido. Normalmente existe uma grande discordância entre os administradores com relação à posição dos custos relativos de uma empresa e às razões que a fundamentam. Estudos de custos costumam concentrar-se nos custos de fabricação, negligenciando o impacto de outras atividades como *marketing*, serviço e infra-estrutura sobre a posição dos custos relativos. Além disso, o custo de atividades industriais é analisado em seqüência, sem reconhecer os elos entre atividades que podem afetar o custo. Por fim, as empresas têm

uma grande dificuldade para avaliar as posições dos custos dos concorrentes, uma etapa essencial na avaliação de suas próprias posições relativas. Elas, em geral, recorrem a comparações simplistas de custos de matéria-prima e salários da mão-de-obra.

A ausência de uma metodologia sistemática para a análise do custo na maioria das empresas é a base destes problemas. A maior parte dos estudos de custos aborda questões restritas e adota um ponto de vista a curto prazo. Instrumentos populares como a curva de experiência, normalmente são usados de uma forma errada na análise do custo. A curva de experiência pode servir como um ponto de partida, mas ignora muitos dos condutores importantes do comportamento do custo e encobre relações importantes entre eles. Análises de custos também costumam contar intensamente com *sistemas contábeis existentes*. Embora os *sistemas contábeis* contenham de fato dados úteis para a análise do custo, em geral eles atrapalham a análise do custo estratégico. Sistemas de custos categorizam os custos em itens de linha — como mão-de-obra direta, mão-de-obra indireta, e encargos — que podem encobrir as atividades subjacentes executadas por uma empresa. Isto resulta em agregação dos custos de *atividades com economias muito diferentes*, e na *separação artificial da mão-de-obra*, material e custos indiretos relacionados à mesma atividade.

O comportamento dos custos de uma empresa e a posição dos custos relativos provém de atividades de valor e por ela executados na concorrência em uma indústria. Uma análise dos custos significativa examina, portanto, os custos dentro destas atividades, e não os custos da empresa como um todo. Cada atividade de valor tem sua própria estrutura de custos e o comportamento de seu custo pode ser afetado por elos e inter-relações com outras atividades dentro e fora da empresa. A vantagem de custo resulta se a empresa obtém um custo cumulativo da execução das atividades de valor mais baixo que o custo da concorrência.

O ponto de partida para a análise dos custos é definir a cadeia de valores de uma empresa e atribuir custos operacionais e ativos a atividades de valor. Cada atividade na cadeia de valores envolve custos operacionais e ativos na forma de capital de giro ou fixo. Os insumos adquiridos fazem parte do custo de cada atividade de valor, e podem

contribuir para os custos operacionais (insumos operacionais adquiridos) e ativos (ativos adquiridos). A necessidade de designar ativos a atividades de valor reflete o fato de que o volume de ativos em uma atividade e a eficiência da utilização dos ativos são freqüentemente importantes para o custo de atividade.

Com propósito de análise dos custos, a desagregação da cadeia de valores genérica em atividades de valor individual deve refletir três princípios que não são mutuamente exclusivos:

- o volume e o crescimento do custo representado pela atividade
- o comportamento do custo da atividade
- diferenças entre concorrentes na execução da atividade

As atividades devem ser separadas para a análise dos custos, caso representem uma percentagem significativa ou em rápido crescimento dos custos operacionais ou dos ativos. Embora a maioria das empresas possa facilmente identificar os grandes componentes de seu custo, elas negligenciam muitas atividades de valor menores, porém crescentes, que às vezes podem modificar sua estrutura de custo. Atividades que representam uma percentagem pequena e estagnada dos custos ou dos ativos podem ser agrupadas em categorias mais amplas.

As atividades também devem ser separadas caso elas tenham diferentes condutores dos custos, que serão definidos mais detalhadamente abaixo. Atividades com condutores dos custos similares podem ser seguramente agrupadas. Por exemplo, publicidade e promoção em geral pertencem a atividades de valor independentes porque o custo da publicidade é sensível à escala, enquanto os custos promocionais são em grande parte variáveis. Qualquer atividade que uma unidade empresarial compartilha com outras também deve ser tratada como uma atividade de valor independente, visto que as condições em outras unidades empresariais irão afetar o comportamento do custo. A mesma lógica aplica-se a qualquer atividade com elos importantes com outras atividades. Na prática, nem sempre se conhece os condutores do comportamento do custo no início de uma análise; assim, a identificação de atividades de valor costuma exigir diversas interações. O detalhamento inicial da cadeia de valores em atividades irá inevitavelmente representar uma boa suposição de

importantes diferenças no comportamento do custo. As atividades de valor podem, então, ser agregadas ou desagregadas à medida que uma análise mais profunda expõe diferenças ou semelhanças no comportamento do custo. Geralmente uma cadeia de valores agregada é, em primeiro lugar, analisada e em seguida atividades de valor particulares que demonstrem ser importantes são investigadas em maiores detalhes.

Um teste final para separar atividades de valor é o comportamento dos concorrentes. Atividades significativas devem ser tratadas separadamente, quando um concorrente as executa de uma maneira diferente. Por exemplo, a *People Express* e outras linhas aéreas sem requintes oferecem serviço de bordo muito diferente do oferecido por companhias estabelecidas como a *American*, a *Eastern*, a *TWA* e a *United*. Diferenças entre concorrentes levantam a possibilidade de uma atividade ser a fonte de uma vantagem ou de uma desvantagem de custo relativo.

### 7.5 Papel do Governo e Assuntos Relacionados

“Negócios - não governos - geram riqueza. A responsabilidade primária de aumentar a competitividade deve ser das empresas. O papel do Governo é criar condições nas quais empresas em toda a economia possam aumentar a competitividade”.(HMSO, 1994 apud RODRIGUES, 1999)

Entender o papel do governo no mercado tem sido o enfoque de muitos estudos que buscam as razões e justificativas para intervenção direta ou sua ausência que pode trazer bons resultados para economias diferentes.

Em 1994, o Governo Britânico divulgou amplo exame sobre competitividade, indicando o desempenho da Indústria Britânica e seu relacionamento com o governo desde 1979 (HMSO, 1994 apud RODRIGUES, 1999). A idéia de que apenas as forças de mercado são capazes de definir formas melhores para aumentar a competitividade britânica foi enterrada. O documento é claro quando reconhece o papel vital do governo em apoiar, criar um clima favorável, e intervir, se necessário, para ajudar os negócios a prosperarem.

O papel do governo é construir um ambiente apropriado no qual companhias possam aumentar sua capacidade de competir mundialmente. Ao levar esta idéia em consideração, o Governo Britânico parece determinado a prover um ambiente macroeconômico estável, estimular a eficiência por meio de uma adequada alocação de recursos, apoiar novos negócios por meio de políticas fiscais realistas, e melhorar os serviços oferecidos pelo setor público.

Como atitude de efeito, um governo deveria evitar regulação exagerada que obstrua os interesses dos negócios e a inovação, que leve à limitação da escolha do consumidor e sobrecarregue as companhias. Ele deve ter certeza de que a competição prevalecerá e será encorajada. Monopólios não deveriam poder expandir seus interesses sem contribuir com os benefícios públicos. Um governo deveria ter um papel proativo no mercado, apenas intervindo quando produtos e serviços não são adequadamente entregues. Em outros termos, ele deve se restringir a áreas onde o setor privado não é capaz de desenvolver o processo de criação de riqueza melhor que o setor público. Finalmente, o governo deveria assegurar que educação de boa qualidade esteja disponível para toda a sociedade como um quesito de importância crucial para a vantagem competitiva da nação.

O Estudo da Comissão Presidencial sobre Competitividade Industrial (US GPO, 1985) citado por RODRIGUES (1999) e COUTINHO et al (1995), reconhece o papel que o governo deve exercer para ajudar os negócios a se tornarem bem-sucedidos. Em primeiro lugar, ele deve ter a iniciativa para aumentar a competitividade nacional por meio de medidas adequadas e responsáveis que são de sua responsabilidade. De acordo com este estudo, um governo deve selecionar a competitividade como uma prioridade principal e, ao mesmo tempo, indicar para o todo da sociedade sua importância para o padrão de vida da população; tomar medidas para garantir a estabilidade do ambiente macroeconômico; estimular o diálogo entre líderes da indústria, dos trabalhadores, do governo e do meio acadêmico; diminuir o custo de capital para companhias por meio de reforma fiscal, política monetária e leis de impostos; aumentar o potencial das companhias de competir com base em leis internas e de comércio adequadas; criar um ambiente que melhore o fluxo e a justiça do

comércio mundial; tomar ações conjuntas com instituições educacionais para que o povo possa ser melhor preparado e treinado e, ao fazê-lo, torná-lo apto a responder rapidamente a mercados e tecnologias em transformação.

Dessas perspectivas diferentes, o papel do governo continua sendo importante. Governos não podem se omitir. A intervenção deveria acontecer quando os mercados falhassem em alcançar níveis de eficiência ou competição que servirão melhor aos interesses de toda a sociedade.

### *Gerência*

“Companhias bem-sucedidas são lideradas por pessoas com uma visão clara dos objetivos da companhia e de como eles podem ser alcançados, que reconhecem a necessidade da mudança e da inovação. Isso é essencial tanto para grandes como para pequenas companhias”. (HMSO, 1994 apud RODRIGUES, 1999)

Outro elemento-chave ligado à competitividade é a gerência. Ela tem papel fundamental no sucesso de qualquer empreendimento. Gerentes qualificados e habilidosos são essenciais para o bem-estar de qualquer companhia. Por essa razão, não é incomum ver grandes somas de dinheiro serem oferecidas para que certos gerentes mudem de um lugar para outro. Gerentes bem-sucedidos sabem muito bem quanto importante é o envolvimento e o compromisso de pessoas em todos os níveis para se alcançar os objetivos da companhia. Gerentes bem-sucedidos são bem treinados e competentes. O gerenciamento de pessoas, processos, produtos e serviços *requerem bastante conhecimento, perícia, trabalho em equipe, liderança, tomada de decisão, confiança e assim por diante*. De fato, a boa gerência é o caminho mais eficiente para oferecer aos consumidores os produtos e serviços que querem.

Como os recursos disponíveis são limitados, gerenciamento de alta qualidade é necessário para se alcançar o melhor do mínimo existente, tanto no setor privado quanto no público. Para o Governo Britânico, companhias deveriam estar cientes de sua responsabilidade em relação ao aumento de desempenho da gerência e, como consequência, empreender as medidas certas para que isto aconteça. Além disso,



companhias podem esperar alguma ajuda do Governo, particularmente em termos de acesso facilitado para uma variedade de serviços comerciais disponíveis, assim como na identificação, difusão e estímulo do uso de melhores práticas gerenciais (HMSO, 1994 apud RODRIGUES, 1999).

Para PETTIGREW e WHIPP (1991) apud RODRIGUES, 1999, a competitividade tem uma perspectiva multidimensional. Assim, a atitude da gerência será bem importante. Aceitar essa visão dinâmica, de vários níveis, da competição demandará um grande esforço e perícia dos gerentes. Realmente, para enfrentar esta abordagem holística, a gerência deveria estar apta a passar por transformações, avaliar o ambiente, escolher as opções adequadas, fazer adaptações flexíveis e tomar decisões que podem satisfazer as demandas de cada situação. Quanto mais sucesso a gerência alcançar ao lidar com esta abordagem dinâmica, mais visíveis serão as diferenças de desempenho das empresas.

SCOTT (1985) e RUGMAN (1987) compartilham com PETTIGREW e WHIPP (citados por RODRIGUES, 1999) a visão de que a gerência deveria estar apta para adaptar e tomar decisões tendo em mente a existência de diferentes ambientes e circunstâncias que afetarão o nível de competitividade.

### *Produtividade*

“O Movimento da Produtividade foi introduzido como uma das estratégias principais para alcançar o crescimento econômico, competitividade internacional e ao mesmo tempo contribuir socialmente, levando em última instância a um padrão de vida melhor. A necessidade de aumentar o nível de produtividade do país requer organizações e iniciativas de negócios especiais para aumentar a produtividade de suas operações. As organizações devem avaliar seus níveis de produtividade usando um sistema de produtividade e uma metodologia confiável”. (Corporação de Produtividade Nacional da Malásia, 1992 apud RODRIGUES, 1999)

Competitividade e produtividade estão intimamente relacionadas. Não há como separar os conceitos um do outro. Uma competitividade maior usualmente significa um nível mais elevado de produtividade. PAUL KRUGMAN (1994) apud RODRIGUES (1999) diz que, para uma economia, produtividade é a chave por trás da noção de competitividade. Isto significa que um nível melhor de produtividade deveria ajudar no crescimento da nação e ocasionar um aumento nos padrões de vida. Compartilhando do mesmo ponto de vista, ELSTRODT, LEWIS e LOPETEGUI (1994) citados por RODRIGUES, 1999 declaram que, “quanto maior a produtividade de uma nação, mais elevado o padrão de vida de sua população. No nível da companhia, produtividade é um dos fatores-chave que impulsionam a competitividade. O crescimento da produtividade é a força propulsora do crescimento econômico e de rendas *per capita* mais altas”. PORTER (1990) apud RODRIGUES (1999) julga produtividade como sendo o determinante primário dos padrões de vida de um país a longo prazo. É o elemento básico da renda *per capita* nacional. De acordo com PORTER, trabalho barato e taxa de câmbio não são tão significantes para a competitividade como dominar os determinantes da produtividade assim como a taxa de crescimento da produtividade.

BALLS e GOODHART (1994), BUCKEY et al. (1988) citados por RODRIGUES (1999), todos conectam competitividade a produtividade do trabalho. Em termos de competitividade internacional uma medida fundamental tem sido o custo do trabalho, pois ele tem crescido ao longo das últimas décadas em economias industrializadas. Assim, há evidência de um grande interesse de aumentar a produtividade do trabalho para que o nível de competitividade possa ser aumentado e, como consequência, manter os padrões de vida e ser capaz de enfrentar o trabalho barato de países em desenvolvimento.

### ***Inovação***

“Inovação - a exploração bem-sucedida de novas idéias - é essencial para sustentar a competitividade e a geração de riqueza. Um país almejando se manter na

frente de seus competidores precisa de companhias que inovem. Inovação bem-sucedida requer bom gerenciamento, finanças apropriadas, perícias e um clima geral estimulante”. (HMSO, 1994 apud RODRIGUES, 1999)

A inovação pode ser a diferença entre sobrevivência e morte. Atualmente, aquelas companhias incapazes de se redescobrirem e reinventarem continuamente, em termos de novos produtos e serviços, vão provavelmente desaparecer. Uma vez que as companhias enfrentam um dos ambientes mais competitivos e hostis jamais vistos, atitudes, valores e percepções deveriam mudar para se adaptar a novas realidades. Novos competidores têm aparecido em todo o mundo, dos mais distantes locais e países. Graças ao livre comércio, novos mercados e a disseminação da tecnologia, a informação e o conhecimento têm alcançado todos os cantos.

As companhias devem aceitar que elas precisam ser preparadas e tomar ações ante um ambiente que é severo e não aceitará a presença de empresas fracas. Como resultado, as decisões devem ser tomadas dentro da organização para estimular a inovação; para adquirir perícias externas e conhecimento; para treinar empregados em novas tecnologias; para se atualizar em termos de novos equipamentos e processos; e para aumentar a colaboração com universidades e institutos de pesquisa (HMSO, 1994 apud RODRIGUES, 1999). Todas essas medidas e ações deveriam permitir às companhias atacar a questão da inovação com os meios e as armas próprios.

De acordo com PORTER (1990) apud RODRIGUES (1999), as companhias apenas podem ser bem-sucedidas em mercados internacionais e alcançar seus alvos por meio de ações decisivas de inovação. A abordagem deve ser a mais ampla possível, o que significa envolver novas tecnologias e modos diferentes de se fazer as coisas. Na realidade, a inovação, para ser implementada, demanda pressão, necessidade e, às vezes, fracasso. Apesar de todos os benefícios potenciais que podem ser ganhos, as companhias bem-sucedidas, em geral, têm medo de implementar inovações e mudanças. Essa não é uma opção natural. Pelo contrário, medo de perdas tem sido um elemento poderoso a impor modificações. Companhias bem-sucedidas têm uma tendência de se prender à estabilidade e à previsibilidade. Elas acabam se tornando despreocupadas a respeito de novas idéias e propostas. Nesse ponto, elas

estão no início de sua derrocada. A literatura sobre negócios tem diversos exemplos de companhias que falharam em implementar mudanças quando estiveram no topo. Infelizmente, o sucesso usualmente carrega o vírus do fracasso.

GEROSKI e MACHIN (1992) apud RODRIGUES (1999) estabeleceram que companhias inovadoras geralmente crescem mais rapidamente que seus competidores, são mais lucrativas e conseguem manter médias de vendas e crescimento acima de companhias estáticas, principalmente devido a novos produtos e inovações que vão ao encontro das demandas dos consumidores. Estão, assim, abertas a sugestões dos empregados, mantêm-se alertas sobre as principais companhias inovadoras e são capazes de criar um clima favorável para a inovação. Geralmente, elas têm uma cultura interna que estimula uma atmosfera de trabalho relaxante e agradável.

## 7.6 Competências Organizacionais

### 7.6.1 Gerir a competitividade

É a capacidade de coletar informações relativas a pessoal, capital, tecnologia, fornecedores, processos ou oportunidades de mercado, numa base global, e de saber utilizá-las. Essa competência aponta para a expectativa de atuação dos gerentes para além das fronteiras organizacionais, antecipando-se a fatos e tendências e relevando orientação efetiva para o equilíbrio de resultados a curto e longo prazos.

### 7.6.2 Melhoramento contínuo

A aprendizagem organizacional é focalizada na sobrevivência a longo prazo e no crescimento da firma. Ao mesmo tempo, para uma firma manter sua competitividade, uma visão de longo prazo tem que ser equilibrada com uma constante atenção às tarefas de curto prazo. Somente um processo de melhoramento contínuo de produtos e processos permitirá que a empresa acumule mecanismos suficientes para aprender. A aprendizagem organizacional e o contínuo melhoramento são os dois

lados de uma mesma estratégia competitiva. Um não pode ser implementado sem o outro; eles são complementares (PUCIK, THICHY e BARNETT, 1992 apud RODRIGUES, 1999).

Os programas de melhoramento contínuo verdadeiramente efetivos são aqueles integrados nas atividades rotineiras da empresa, incluindo planejamento, contabilidade e gerência de Recursos Humanos. Na perspectiva da Gerência de Recursos Humanos, a seleção, o desenvolvimento de habilidades e identificação de gerentes globais devem ser considerados os fatores mais importantes do contínuo desenvolvimento. Nesse contexto os critérios globais de Gerência de Recursos Humanos devem levar em conta a necessidade de desenvolvimento tanto de competências do topo como da base da organização.

### 7.6.3 Cultura competitiva

O foco na aprendizagem e no contínuo aperfeiçoamento pode ser difícil, senão impossível, de se sustentar, sem uma cultura corporativa dedicada à competição. Sem dúvida, a pressão para cortar custos e melhorar o desempenho tem sido enorme. Nada é permanente e a causa do sucesso de ontem pode ser a causa do fracasso de amanhã. A responsabilidade da gerência nessas circunstâncias é mobilizar a energia das pessoas por meio do fornecimento da visão de uma equipe vitoriosa. Gerentes se esforçam para criar um senso permanente de urgência para todo mundo na organização, tendo a alta gerência como exemplo (PUCIK, THICHY e BARNETT, 1992 apud RODRIGUES, 1999).

Nas empresas globais com cultura competitiva a competição não é uma ameaça, mas uma oportunidade para se agregar a energia criativa das pessoas ao redor do mundo, a liga que provê a unidade de propósitos entre países, funções e negócios. Segundo PUCIK, THICHY e BARNETT (1993:65) apud RODRIGUES (1999):

“este foco na competição não é uma cega obsessão para vencer; ele emana do reconhecimento de que somente através da competição para conseguir o maior valor possível para o cliente vem a excelência necessária para a prosperidade organizacional de longo prazo. Se as empresas não se esforçarem pelo melhor

de tudo, mesmo as maiores firmas globais podem se atrofiar e eventualmente declinar. Exemplos disto abundam. Desenvolvimento, suporte e aperfeiçoamento de uma cultura competitiva é assim outra tarefa-chave e estratégica com que se defronta a Gerência de Recursos Humanos em uma empresa global”.

De acordo com RODRIGUES (1999), em um senso comum, as três competências organizacionais mencionadas estão todas centradas na acumulação de *ativos invisíveis: habilidades organizacionais focalizadas em informações que são essenciais para a execução de estratégias flexíveis em mercados globais*. Todos esses ativos atribuem valor à firma, ainda que eles geralmente não apareçam no balanço contábil, por serem intangíveis. Não podem ser comprados; estão embebidos nas pessoas e são desenvolvidos somente por meio de experiência e treinamento. E é devido a essa centralidade do elemento humano que as atividades de Recursos Humanos desempenham um papel tão importante na aquisição e aperfeiçoamento dessas competências.

## 7.7 Os Benefícios Estratégicos da Concorrência

Segundo PORTER (1989:187-196) a presença dos concorrentes certos pode produzir uma variedade de benefícios estratégicos que se enquadram em quatro categorias gerais: ampliar a vantagem competitiva, melhorar a atual estrutura industrial, ajudar no desenvolvimento do mercado e deter a entrada. Os benefícios particulares alcançados irão diferir de uma indústria para outra e de acordo com a estratégia seguida por uma empresa.

### 7.7.1 Ampliar a vantagem competitiva

A existência de concorrentes pode permitir que uma empresa amplie sua vantagem competitiva. Os mecanismos são descritos abaixo, junto com as características da indústria que os torna particularmente valiosos.

***Absorver Flutuações na Demanda.*** Os concorrentes podem absorver flutuações na demanda decorrente da ciclicidade, da sazonalidade ou de outras causas, permitindo que uma empresa utilize sua capacidade mais plenamente no decorrer do tempo.

***Intensificar a Habilidade para diferenciar-se.*** Os concorrentes podem intensificar a habilidade de uma empresa de diferenciar-se, servindo como um padrão de comparação. Sem um concorrente, os compradores podem encontrar mais dificuldade para perceberem o valor criado por uma empresa, podendo, portanto, ser mais sensíveis ao preço ou ao serviço. Como resultado, os compradores podem barganhar mais o preço, o serviço ou a qualidade do produto.

***Atender Segmentos Desinteressantes.*** Os concorrentes de uma empresa podem sentir-se satisfeitos em atender segmentos da indústria que consideram desinteressantes, mas que, de outra maneira, se veriam forçados a atender de modo a ter acesso a segmentos desejáveis ou por motivo de defesa. Segmentos desinteressantes são aqueles cujo atendimento pela empresa é dispendioso, aqueles que os compradores têm poder de negociação e são sensíveis ao preço, aqueles onde a posição da empresa não é sustentável ou aqueles onde a participação destrói a posição de uma empresa em segmentos mais atrativos.

***Fornecer uma Proteção para os Custos.*** Às vezes, um concorrente de alto custo pode fornecer uma proteção para o custo que impulse a rentabilidade de uma empresa de baixo custo. É comum julgar que líderes industriais proporcionam uma proteção para os preços para os seguidores, e isto de fato ocorre em algumas indústrias. O que quase nunca se reconhece, contudo, é que o preço de mercado em geral é fixado pela posição dos custos do concorrente de alto custo em indústrias estáveis e, sobretudo em indústrias em crescimento. Se um concorrente de alto custo fixa seus preços no mesmo nível ou em um nível aproximado de seus custos, o concorrente de baixo custo pode ganhar uma margem substancial se equiparar este preço. Sem um concorrente de alto custo, contudo, a sensibilidade ao preço dos compradores pode ser maior, devido à existência de um preço-prêmio maior que atraia a atenção dos compradores para o preço. A proteção para os custos propiciada por um

concorrente de alto custo é muito valiosa, quando os compradores (inclusive varejistas) desejam uma segunda ou uma terceira fonte e, portanto, irão dar ao concorrente de alto custo uma parte de seu negócio.

O risco de se deixar um concorrente de alto custo fixar o preço é este preço atrair entrada. Para que uma estratégia tenha êxito, então, devem existir algumas barreiras de entrada. Também é importante que o concorrente de alto custo consiga negócio suficiente para permanecer viável ou sua abdicação poderá atrair a entrada de um mau concorrente.

***Melhorar Posição de Negociação com a Mão-de-obra ou com Reguladores.*** A existência de concorrentes pode facilitar bastante as negociações com a mão-de-obra e com reguladores governamentais, quando as negociações são, em parte ou inteiramente, ao nível de toda a indústria, um líder está vulnerável a pressões no sentido de fazer concessões em negociações com sindicatos, ou de cumprir padrões rigorosos de qualidade do produto, de controle da poluição etc. A presença de um concorrente pode ter um efeito moderador sobre estas exigências se este concorrente for menos rentável, menos capitalizado ou tenha uma posição mais precária.

***Reduzir o Risco Antitruste.*** A presença de concorrentes viáveis pode ser necessária para reduzir o risco de escrutínio antitruste e de instauração de processo, tanto em ações públicas como particulares.

***Aumentar a Motivação.*** Um papel dos concorrentes difícil de ser superestimado é o do motivador, um concorrente viável pode constituir uma força motivadora para reduzir o custo, aperfeiçoar os produtos e acompanhar a transformação tecnológica. O concorrente torna-se um adversário comum que une as pessoas para que alcancem uma meta comum. A existência de um concorrente viável tem importantes benefícios psicológicos dentro de uma organização.

#### 7.7.2 Melhorar a atual estrutura industrial

A existência de concorrentes também pode beneficiar a estrutura industrial como um todo de diversas maneiras:



***Aumentar a Demanda da Indústria.*** A presença de concorrentes pode aumentar a demanda geral da indústria e, no processo, as vendas de uma empresa. Se a demanda primária de um produto é uma função, por exemplo, da publicidade das indústrias como um todo, as vendas de uma empresa podem beneficiar-se com a publicidade dos concorrentes. De um modo geral, seguidores gastam desproporcionalmente com publicidade porque são muito pequenos para que possam obter economias de escala. Um fluxo regular de introduções de produtos por uma empresa e por concorrentes também pode ampliar o apelo da indústria e aumentar a ciência com relação a ela, impulsionando a demanda. Por fim, a entrada de concorrentes pode algumas vezes dar credibilidade a um produto.

***Fornecer uma Segunda ou uma Terceira Fonte.*** Em muitas indústrias, particularmente naquelas envolvendo matérias-primas importantes ou outros insumos importantes, os compradores desejam uma segunda ou uma terceira fonte, de modo a diminuir o risco de interrupções no fornecimento e/ou para resguardarem-se contra o poder de negociações dos fornecedores.

***Reforçar Elementos Convenientes da Estrutura Industrial.*** Um bom concorrente pode reforçar aspectos convenientes da estrutura industrial ou promover uma mudança estrutural que melhore a atratividade da indústria. Por exemplo, um concorrente que enfatize a qualidade do produto, a durabilidade e o serviço podem ajudar a reduzir a sensibilidade do comprador ao preço e a rivalidade de preços na indústria. Ou um concorrente que faz uma utilização maciça de publicidade pode acelerar a evolução da indústria para uma com algumas marcas fortes e altas barreiras de entrada. Por outro lado, um mau concorrente pode minar a estrutura de uma indústria na busca de sua própria vantagem competitiva.

### 7.7.3 Auxiliar no desenvolvimento do mercado

Os concorrentes podem ajudar no desenvolvimento do mercado em indústrias emergentes, ou em indústrias onde a tecnologia do produto ou do processo está evoluindo:

***Compartilhar os Custos do Desenvolvimento do Mercado.*** Os concorrentes podem compartilhar os custos do desenvolvimento do mercado para novos produtos ou tecnologias. O desenvolvimento do mercado envolve quase sempre custos para induzir o comprador a experimentar, para lutar contra substitutos, para cumprir as exigências legais e para promover o desenvolvimento de infra-estrutura como instalações de conserto independentes. Além disso, gastos com P&D são geralmente necessários para sofisticarem a tecnologia básica, para superarem custos de mudança enfrentados por qualquer comprador em perspectiva e para desenvolver procedimentos para a instalação e o serviço de ampla utilidade. Os concorrentes podem reduzir o custo de uma empresa para desenvolver o mercado, sobretudo se os seus gastos forem desproporcionais em relação às suas vendas, e se seus esforços para desenvolver o mercado estiverem concentrados em áreas que representem problemas a nível de toda a indústria.

***Reduzir o Risco dos Compradores.*** Os concorrentes podem ser necessários em um novo mercado (ou em uma nova tecnologia), de modo a constituírem uma fonte alternativa para os compradores, mesmo que estes, normalmente, não fossem exigir mais tarde uma outra fonte.

***Ajudar a Padronizar ou a Legitimar uma Tecnologia.*** A presença de concorrentes que empregam a mesma tecnologia empregada por uma empresa pode acelerar o processo pelo qual a tecnologia é legitimada ou torna-se o padrão. Em geral, os compradores relutam em aceitar uma tecnologia como padrão, quando apenas uma empresa a está apoiando, e podem deixar de fazer compras iniciais para esperarem um maior progresso através de transformação tecnológica. Quando um concorrente de confiança também está impulsionando a tecnologia (e compartilhando o custo de sua comercialização), a relutância dos compradores em adotá-la pode ser enormemente reduzida.

***Promover a Imagem da Indústria.*** Os concorrentes certos podem promover a imagem de uma indústria. Companhias estabelecidas com reputações em outros ramos de negócio podem conferir credibilidade a uma indústria, assinalando que ela é legítima e que as promessas feitas pelas empresas serão cumpridas.

Os benefícios da presença de concorrentes durante o desenvolvimento do mercado são comumente transitórios, aplicando-se mais intensamente às fases de emergência ou de crescimento do desenvolvimento de uma indústria. A presença de diversos concorrentes pode, então, ser mais benéfica em termos estratégicos no início do desenvolvimento de uma indústria, com o número ideal de concorrentes declinando daí em diante.

#### 7.7.4 Deter a entrada

Os concorrentes desempenham um papel crucial na detenção de outros entrantes, ou para aumentar a sustentabilidade da vantagem competitiva de uma empresa. Os concorrentes certos podem contribuir para a estratégia de defesa de várias maneiras:

***Aumentar a Probabilidade e a Intensidade da Retaliação.*** Os concorrentes podem aumentar a probabilidade e a gravidade da retaliação percebida por entrantes em potencial. Eles também podem atuar como uma linha de frente de defesa contra novos entrantes, combatendo estes entrantes com táticas como redução de preços que seriam proibitivamente caras para uma empresa com uma grande parcela de mercado, pois suas receitas totais sofreriam uma queda. Além disso, um entrante pode ficar menos propenso a entrar, se enfrentar uma série de concorrentes de confiança do que se ele encarar uma empresa dominante potencialmente vulnerável a estratégias de enfoque.

***Simbolizar a Dificuldade de uma Entrada com Êxito.*** Um concorrente pode dar testemunho da dificuldade de uma concorrência bem-sucedida contra uma empresa, e demonstrar a rentabilidade sem nada de espetacular de uma posição de seguidor.

***Bloquear Perspectivas de Entradas Lógicas.*** Os concorrentes podem ocupar posições que representam caminhos de entrada lógicos em uma indústria, bloqueando entrantes em potencial. Na indústria de empilhadeiras, por exemplo, empilhadeiras pequenas vendidas para compradores menores constituem um caminho de entrada

lógico. Empilhadeiras pequenas exigem menos serviço, e compradores menores enfrentam custos de mudança mais reduzidos, ao trocarem de fornecedor porque, em geral, dispõem de apenas uma empilhadeira e não enfrentam as questões enfrentadas quando contam com uma frota. Assim, as barreiras de entrada neste segmento são menores do que em outros.

*Lotar Canais de Distribuição.* A presença de um concorrente dá aos distribuidores e/ou varejistas múltiplas marcas, podendo dificultar mais o acesso de um novo entrante à distribuição. Quando existe apenas uma ou duas empresas em uma indústria, por outro lado, os canais podem dar um bom acolhimento a novos concorrentes para reduzir o poder de negociação dos líderes ou para fornecer mercadorias de marca privada. A presença de concorrentes pode, pois, forçar um novo entrante a arcar com custos muito mais altos, para que possa ter acesso aos canais, porque estes já contam com um complemento completo de marcas.

## **8 CONTRIBUIÇÃO DA CONTROLADORIA NA ÁREA DE CUSTOS PARA COMPETITIVIDADE DE PRODUTOS DA EMPRESA**

Como vimos no Capítulo 6, a Controladoria tem como função a gestão econômica, ou seja, todo o conjunto de decisões e ações orientado por resultados desejados mensurados segundo conceitos econômicos.

Dessa forma, a missão da Controladoria é otimizar os resultados econômicos da empresa, para garantir sua continuidade, por meio da integração dos esforços das diversas áreas.

O *controller* é responsável por reunir, analisar, conferir e preparar registros financeiros e contábeis, controlando os diversos setores da empresa, como pagamentos, recebimentos, produção, parte comercial, e verificando a implementação de uma política econômica na empresa. Atua como controlador, analisando e verificando se as informações da contabilidade, custos, orçamentos estão de acordo com os sistemas gerais da contabilidade. Prepara e analisa relatórios com a saúde financeira da empresa, controla gastos específicos para adequação ao orçamento, prepara documentos relativos aos pagamentos de impostos, tributos e contas.

O *controller* deve ser um gerenciador de custos, preços e resultados em uma economia estável e mercado competitivo.

A tarefa da Controladoria requer a aplicação de princípios sadios, os quais abrangem todas as atividades empresariais, desde o planejamento inicial até a obtenção do resultado final.

E no capítulo 7, vimos a competitividade e verificamos que a empresa tem que ser competitiva para ter sucesso.

Uma capacidade competitiva ocorre quando um grupo de características age em conjunto, competição é algo que deve ser entendido como um todo é algo dinâmico, pois as regras e os fatos que dizem respeito à competição podem mudar

repentinamente ao longo do tempo. Mudanças podem ocorrer a qualquer momento, em qualquer nível de análise, apesar de variarem ao longo de todo o espectro.

Também há uma ligação entre o desempenho competitivo e a capacidade para se adaptar a mudanças importantes que acontecem ao longo do tempo no ambiente da empresa. Assim, a habilidade da empresa de competir dentro de certa indústria ou economia ampara-se em dois aspectos:

- competência para reconhecer e compreender as forças competitivas que estão atuando e como elas são modificadas de acordo com as circunstâncias;
- capacidade de um negócio organizar e gerenciar todos os recursos disponíveis em direção a um caminho competitivo escolhido.

Qualquer que seja a estratégia escolhida, os autores realçam o papel da gerência como crucial para se avaliar o ambiente, decidir quais opções serão seguidas e implementar as ações necessárias que devem ser tomadas para se alcançar resultados de sucesso. As atitudes da gerência podem explicar variações de desempenho entre companhias.

A controladoria tem papel fundamental, pois a controladoria está ao lado da gerência; controla, analisa e informa o melhor caminho a ser seguido, zelando pela continuidade da empresa.

### *Na área de custos dos produtos especificamente*

Para FIGUEIREDO (1997:56-59) custos são essencialmente medidas monetárias dos sacrifícios com os quais uma organização tem que arcar a fim de atingir seus objetivos. Conseqüentemente são parte muito importante do processo decisório.

#### Elementos de custos

Os custos de transformação da matéria-prima em produtos acabados são classificados em duas grandes categorias: custos de produção e despesas operacionais.

## Custos de Produção

Estes custos compreendem três elementos:

- Material direto
- Mão-de-obra Direta; e
- Gastos Indiretos de Fabricação.

Os custos de materiais e de mão de obra diretos são também conhecidos como custos primários.

Na decisão de quais custos serão tratados como custos diretos, o contador deve levar em consideração a materialidade do item. O esforço em determinar que um item é custo direto ao invés de custo indireto de fabricação pode superar qualquer benefício vinculado a esta informação. Portanto, o custo de registrar cada item, como arruela, porca e parafuso, como custo direto superará qualquer benefício que poderia ser derivado desse exercício.

Os gastos indiretos de fabricação englobam todos os custos remanescentes da produção, após terem sido determinados os custos diretos. São formados por custos de materiais indiretos: lubrificantes e suprimentos de materiais para manutenção. Também incluem custos de mão-de-obra indireta, tais como salários e encargos de supervisores, apontadores de produção e operários que não trabalham com um produto específico.

São considerados também nos gastos indiretos de fabricação, outros custos indiretos: aquecimento; luz e força; depreciação da fábrica, equipamentos e instalações industriais.

O custo de produção é a soma dos custos diretos e indiretos. É também a base de valor para registro dos estoques de produtos acabados. Após a venda, parte desse custo de produção compõe o custo dos produtos vendidos que é utilizado no cálculo do lucro bruto.

## Despesas Operacionais

Estes gastos não estão incluídos no custo de produção: portanto, não fazem parte do custo dos produtos vendidos e, por conseqüência, não interferem na avaliação do lucro bruto.

Despesas operacionais são gastos do período, em vez de gastos do produto, e são associados aos períodos contábeis e não às saídas. São definidas como gastos incorridos para manter e financiar as atividades da empresa, comercializar seus produtos e serviços, bem como para manutenção da estrutura empresarial. Estão, portanto, vinculadas à geração de receitas.

Classificam-se em: despesas de vendas, gerais e administrativas, despesas financeiras (por força da legislação fiscal brasileira) e outras despesas operacionais.

As despesas de vendas incluem as atividades associadas à obtenção de pedidos, tais como: publicidade e comissões e aquelas associadas ao atendimento dos pedidos: estocagem, embalagem e distribuição.

As despesas gerais e administrativas são definidas como os gastos incorridos com salários dos executivos, despesas do *staff* do escritório central, inclusive auxiliares e secretárias, despesas legais, depreciação de móveis e equipamentos de escritório, etc.

As despesas financeiras compreendem os juros, os descontos e a correção monetária prefixada. A legislação fiscal no Brasil determina a apresentação, para fins de divulgação da Demonstração do Resultado do Exercício, dessa despesa líquida das receitas financeiras. No entanto, no nosso modo de entender, seria mais adequada a classificação dessa despesa como não operacional.

## Custo Total do Produto

Os elementos de custo envolvidos no cálculo do custo total para uma unidade de produto podem ser exemplificados na seguinte apuração do custo unitário:



Material Direto.....	4,00 (\$)
Mão-de-obra Direta.....	<u>6,00 (\$)</u>
Custo Unitário Direto.....	10,00 (\$)
Gastos Indiretos de Fabricação.....	<u>8,00 (\$)</u>
Custo Unitário do Produto.....	18,00 (\$)

No cálculo do custo de produção, o problema contábil é encontrar meios de atribuir custos apropriados às unidades de produtos para as várias decisões gerenciais a serem tomadas.

A tarefa de calcular custos de material e mão-de-obra diretos atribuíveis a cada produto individualmente é relativamente fácil. O custo do material direto é calculado pela determinação das quantidades de materiais usados na produção, considerando a perda normal do processo e multiplicando-se a quantidade pelo preço da matéria-prima. De forma similar apuramos o custo da mão-de-obra direta: primeiro obtém-se a especificação do tempo que é gasto em cada uma das operações envolvidas na produção, depois, multiplica-se esse fator tempo pela taxa de mão-de-obra correspondente.

O maior problema da contabilidade reside na apuração do gasto indireto de fabricação unitário.

Segundo FIGUEIREDO (1997:56-59), pode-se dizer que custos são coletados para quatro propósitos maiores:

1. Assistir decisões de planejamento, tais como a determinação de quais produtos fabricar, as quantidades que devem ser produzidas e a que preços devem ser vendidos os produtos. Visto que o planejamento é orientado para o futuro, para este objetivo é interessante ter conhecimento dos custos futuros. Custos históricos têm utilidade somente por serem indicadores confiáveis dos custos futuros.
2. Auxiliar o controle das operações pela manutenção e aprimoramento da eficiência com que os recursos são empregados. O controle envolve comparação do custo real das operações correntes com os custos planejados.

Isso demonstra que, já que os custos reais são a expressão monetária dos recursos que foram consumidos nas operações correntes, existe interesse na reposição desses recursos. Para esta proposta são usados custos de reposição. O processo de controle ajuda a manter os custos correntes alinhados com os custos planejados, pela evidenciação das ineficiências. Também pode conduzir a uma revisão dos custos planejados.

3. Auxilia na mensuração dos resultados.
4. Auxilia na decisão do *mix* de produção.

A controladoria tem como sua principal função

As principais funções da controladoria são: informação, motivação, coordenação, avaliação, planejamento e acompanhamento, conforme capítulo 4.

Podemos observar que os quatro pontos acima envolvem o trabalho da controladoria, decisões de planejamento; decisões de controle; mensuração de resultados; informações aos empregados.

## 9 CONCLUSÕES

A empresa é um sistema aberto, transformadora de recursos econômicos, de cujo processamento resultam bens e serviços para atenderem o mercado, isto é, sempre estão interagindo com o ambiente externo.

Administrar é conduzir a organização para seus objetivos. O gestor precisa estar atento, para que sejam minimizados os riscos do negócio.

O sistema de informações é uma rede de informações cujos fluxos alimentam o processo de tomada de decisões, não apenas da empresa como um todo, mas também de cada área de responsabilidade.

O controle configura-se como um instrumento administrativo exigido pela complexidade das empresas a fim de atingir um bom desempenho. O controle se faz importante para os gestores, que estão sempre preocupados em assegurar que os recursos sejam obtidos e aplicados de maneira eficaz e eficiente na realização dos objetivos da organização.

O papel fundamental da controladoria é esforçar-se para garantir o cumprimento da missão e a continuidade da organização. Coordenando os esforços para conseguir um resultado global sinérgico, isto é, superior à soma de cada área da organização.

Uma empresa é competitiva se ela pode produzir produtos e serviços de *qualidade superior e custos mais reduzidos que seus competidores domésticos*. Competitividade é sinônimo de um desempenho de lucro de longo prazo de uma empresa e sua habilidade de compensar seus empregados e prover retornos superiores para seus proprietários.

Os estudos realizados também permitem concluir que a controladoria tem papel *fundamental para o sucesso da empresa, visto que sua missão é otimizar os resultados econômicos da empresa, para garantir sua continuidade, por meio da integração dos esforços das diversas áreas*.

A controladoria é responsável por reunir, analisar, conferir e preparar registros financeiros e contábeis, controlando os diversos setores da empresa, verificando a implementação de uma política econômica na empresa, analisando e verificando se as informações da contabilidade, custos, orçamentos estão de acordo com os sistemas gerais da contabilidade.

Contribui para o gerenciamento dos custos, preços e resultados em uma economia estável e mercado competitivo, indicando para gerência a melhor decisão a ser tomada.

## 10 SUGESTÕES E RECOMENDAÇÕES

Um trabalho de pesquisa nunca se esgota em si mesmo. Além de procurar responder um questionamento, abre espaço para outros estudos.

A presente monografia não foge à regra. A delimitação do tema e o tipo de pesquisa escolhido impediram que algumas questões fossem abordadas.

Neste contexto, surgem algumas sugestões para pesquisas futuras:

- Caberia uma pesquisa de campo em empresas industriais para identificar os vetores competitivos de um setor;
- Poderia-se estudar as empresas em que não existe a controladoria e quem faz esse papel;
- O tema controladoria poderia ser melhor estudado em cada setor da empresa separadamente para avaliar qual sua influência em cada um.

## 11 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BULGACOV, Sérgio. **Manual de Gestão Empresarial**. São Paulo: Atlas, 1999.

CATELLI, Armando; SANTOS, Edilene Santana. **Competitividade, criação de valor e gestão econômica**. São Paulo: FEA-USP. Texto retirado do site do CRC-SP, escrito em 2003.

CATELLI, Armando. **Controladoria: Uma Abordagem da Gestão Econômica GECON**. São Paulo: Atlas, 1999.

CORDEIRO, José Vicente B. de Mello; RIBEIRO, Renato Vieira. **Gestão Empresarial**. Fae Business School. Curitiba: Associação Franciscana de Ensino Senhor Bom Jesus, 2002.

COUTINHO Luciano, FERRAZ João Carlos. **Estudo da competitividade da indústria brasileira**. 3ª Edição. Campinas: Papyrus, 1995.

FIGUEIREDO, Sandra, CAGGIANO, Paulo César. **Controladoria: Teoria e Prática**. 2ª Ed. São Paulo: Atlas, 1997.

MAEDA, Luís Kinti. **Administração e controle**. São Paulo: Atlas, 1974.

MOSIMANN, Clara Pellegrinello; FISH, Silvio. **Controladoria: seu papel na administração de empresas**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1999.

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

NUNES, Antonio Carlos. Texto: **Controller e as novas técnicas de informações gerenciais**. Rio de Janeiro: 2000. (site:www.controlador.hpg.ig.com.br consultado em 15/04/2004)

O'BRIEN, James A. **Sistemas de informação e as decisões gerenciais na era da internet**; traduzido por: Cid Knipel Moreira. São Paulo: Saraiva, 2003.

OLIVEIRA, Djalma Pinho Rebouças. **Sistemas de Informações Gerenciais. Estratégicas, táticas e operacionais**. 13ª Edição. São Paulo: Atlas, 1999.

PORTER, Michael E. **Vantagem Competitiva: Criando e Sustentando um Desempenho Superior**. Rio de Janeiro: Campus, 1989.

RODRIGUES, Suzana Braga. **Competitividade, alianças estratégicas e gerência internacional**. São Paulo: Atlas, 1999.