

MICHAEL SOWEK

**A CONTROLADORIA APLICADA COMO FERRAMENTA DE GESTÃO:
ESTUDO DE CASO A EMPRESAS COMERCIAIS**

Monografia apresentada ao Departamento de Contabilidade, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas da UFPR, como requisito para a obtenção do título de especialista no Curso de Pós-Graduação em Controladoria-2007.

Orient.: Prof. Dr. Vicente Pacheco

CURITIBA

2008

À Jose Luiz Goulart
pela oportunidade inicial ,e
idéia, a controladoria

RESUMO

SOWEK, Michael. A Controladoria Aplicada como Ferramenta de Gestão: Empresas Comerciais – A pesquisa apresentada demonstra o processo de implantação da controladoria como gestão, com influencia de três empresas que utilizam a controladoria em suas gestões comerciais, suas dificuldades e desafios mediante a implantação, o gerenciamento e gestão da sua estratégia até o presente momento. A idéia básica que motivou o estudo foi à constatação de que as empresas comerciais não fazem uso da controladoria, ou de todo as suas ferramentas, como *staff* de sua gestão. Na teoria, apresenta-se de forma genérica, ou seja, de maneira que possa ser implementada em qualquer organização. O objetivo de inicial da implantação da controladoria foi para gerenciar o processo de gestão das áreas comerciais. Com as constantes mudanças e aumentos na competitividade entre essas empresas, é cada vez mais necessário uma política especializada de gestão. E é por consequência dessas mudanças que surgiu a controladoria, representada pela figura do *controller*, que vem a cada dia que passa crescendo e ganhando mercado.

Palavras-chave: Controladoria; Gestão; Planejamento; Empresas Comerciais; Estratégia.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	3
1.1	JUSTIFICATIVA PARA A PESQUISA	3
1.2	OBJETIVOS.....	4
1.2.1	OBJETIVO GERAL.....	4
1.2.2	OBJETIVOS ESPECIFICOS	4
1.3	FORMULAÇÃO DA SITUAÇÃO PROBLEMA	4
1.4	FORMULAÇÃO DA HIPÓTESE	4
1.5	QUESTÕES DE PESQUISA.....	4
1.6	CONTRIBUIÇÃO E RELEVÂNCIA DO ESTUDO	5
1.7	LIMITAÇÃO DO ESTUDO	5
2	REVISÃO DA LEITURA.....	6
2.1	HISTÓRICO E CONCEITOS DA CONTROLADORIA	6
2.1.1	HISTÓRICO.....	6
2.1.2	CONCEITOS	7
3	HISTÓRICO E DESENVOLVIMENTO.....	10
3.1	HISTÓRICO.....	10
3.1.1	A CONTROLADORIA NO BRASIL.....	10
3.1.2	GESTÃO.....	12
3.1.3	SOBRE AS EMPRESAS PESQUISADAS.....	12
3.1.3.1	Fadaleal Supermercados Ltda	12
3.1.3.2	Gráfica e Editora Posigraf S.A.	13
3.1.3.3	3ª empresa.....	14
3.2	DESENVOLVIMENTO.....	15
3.2.1	IMPLANTAÇÃO DA CONTROLADORIA.....	15
3.2.1.1	Informação	16
3.2.1.2	Motivação.....	18
3.2.1.3	Coordenação	19
3.2.1.4	Avaliação	19
3.2.1.5	Planejamento	19

3.2.1.6	Acompanhamento.....	20
4	GESTÃO.....	21
4.1	Gestão Empresarial.....	21
4.2	Gestão Operacional.....	22
4.3	Gestão Financeira.....	23
4.4	Gestão Econômica.....	24
5	PLANEJAMENTO NO PROCESSO DE GESTÃO.....	25
5.1	Planejamento.....	25
5.2	Planejamento Estratégico.....	26
5.3	Raciocínio Estratégico.....	29
5.4	Ferramentas Auxiliares ao Planejamento Estratégico.....	29
5.4.1	Fluxo de Caixa.....	29
5.4.2	Orçamento.....	31
5.5	Planejamento Operacional.....	32
5.6	Execução.....	33
5.7	Controle.....	35
6	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	37
7	REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS.....	39

1 INTRODUÇÃO

Na Era do Conhecimento, cada vez mais as empresas sentem a necessidade de um gerenciamento das informações com eficácia e eficiência, mas com uma maneira simples de ser interpretada pelos vários setores da organização. Dentre os processos administrativos e contábeis nesta visão, destaca-se a controladoria, que pode-se entender como o departamento responsável pelo projeto, elaboração, implementação e manutenção dos sistema integrado de informações operacionais, financeiras e contábeis de determinada entidade, sendo considerada por muitos autores como o atual estágio evolutivo da contabilidade.

Este estudo visa analisar a implantação ou utilização da controladoria não só como meio de controle e sistema de informação, mas também como processo de decisão gerencial, direcionado principalmente para a apuração das áreas meios, como vendas, ao contrário de sua visão mais difundida, como controladoria industrial, além de informações que possibilitem visualizar a controladoria como gestão, planejamento estratégico bem como a administração estratégica.

1.1 JUSTIFICATIVA PARA A PESQUISA

Apesar do significativo desenvolvimento da profissão específica, e as ligadas a área, no Brasil percebe-se que não há nítida e marcante definição das funções e atividades da controladoria e do *controller*, ainda com a grafia em inglês.

A visão usual que o mercado tem da função do *controller* tem mais relevância no setor industrial. Por esta maneira algumas empresas comerciais, ou em seus processos comerciais, não são estimuladas a explorar tal ferramenta para sua gestão, principalmente decisórias. Pela capacidade e flexibilidades das opções oferecidas pela controladoria, outros setores podem ser beneficiados.

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 OBJETIVO GERAL

Essa pesquisa que tem como objetivo principal demonstrar o processo do setor de controladoria em uma empresa comercial, em comparativo a uma controladoria aplicada em empresas industriais, num sistema integrado de gestão estratégica.

1.2.2 OBJETIVOS ESPECIFICOS

Aprofundar a discussão teórica sobre a implantação da controladoria nas organizações.

Analisar a real possibilidade de implantação da controladoria no auxílio às questões gerenciais e seus resultados, tendo como estudo de caso a função de staff para as áreas comerciais.

Verificar quais os benefícios da utilização da controladoria.

1.3 FORMULAÇÃO DA SITUAÇÃO PROBLEMA

De que forma é mensurada o processo de controladoria nas empresas citadas e qual o seu papel dentro de uma gestão estratégica?

1.4 FORMULAÇÃO DA HIPÓTESE

A implantação da Controladoria para empresas comerciais proporcionará uma gestão mais transparente, procurando operacionalizar as estratégias da empresa através de seus objetivos.

1.5 QUESTÕES DE PESQUISA

- a) Como foi o processo de desenvolvimento da controladoria na empresa comercial?
- b) Dentro de um sistema integrado de gestão estratégica, como a controladoria pode melhorar o desempenho da empresa?

1.6 CONTRIBUIÇÃO E RELEVÂNCIA DO ESTUDO

Reitera-se o valor deste estudo devido a sua escassez na literatura brasileira, acreditando que esta pesquisa possa ser de grande importância para servir de referencial a novos trabalhos dentro da área de controladoria.

1.7 LIMITAÇÃO DO ESTUDO

Esta pesquisa é um estudo de casos, com um comparativo sobre experiências empíricas e científico-estudantis referentes à controladoria e gestão, e se valerá de abordagem descritivo-qualitativa.

2 REVISÃO DA LEITURA

2.1 HISTÓRICO E CONCEITOS DA CONTROLADORIA

2.1.1 HISTÓRICO

As mudanças ocorridas no mundo nos últimos anos vêm afetando de forma drástica pessoas, organizações e nações, em uma velocidade crescente.

A competição deixa de ser baseada em recursos para ser fundamentada em informações e no conhecimento. Este fato pode ser explicado historicamente, ou seja, a transição de uma Era Industrial para uma Era Pós-Industrial ou Informacional.

Neste contexto, a contabilidade de custos e, mais recentemente, os indicadores financeiros tradicionais caracterizam-se como ferramentas perfeitamente adequadas para avaliar o desempenho empresarial na Era Industrial. A busca e a obtenção da maximização do lucro, do retorno sobre o investimento e do melhor resultado em outros indicadores contábeis e financeiros, garantiam, num passado bastante recente, a sobrevivência e o crescimento das organizações (KAPLAN, 1997).

No entanto, nos dias de hoje, as medidas financeiras de desempenho já não são mais suficientes para garantir uma elevada competitividade para as empresas da Era da Informação. Neste novo cenário, a habilidade de uma empresa em gerenciar seus ativos intangíveis passa a ser cada vez mais importante na busca da competitividade no longo prazo. São estes ativos que tornam possível às empresas o desenvolvimento de novos produtos e serviços adequados às necessidades dos consumidores cada vez mais exigentes, bem com a criação e manutenção de um relacionamento duradouro com os

clientes, a melhoria contínua de produtos, serviços e processos e o desenvolvimento de sistemas de informação e banco de dados (KAPLAN, 1997).

2.1.2 CONCEITOS

A controladoria é um segmento da contabilidade, mas também pode ser definida como ramo da Administração, dependendo do enfoque dado pelos gestores e contadores responsáveis pelo suprimento de informações aos tomadores de decisão. Devido a esse fato, ela pode ser dividida didaticamente em controladoria administrativa e controladoria contábil, mas na prática profissional isso não é muito comum pois ambas as partes costumam ficar sob a égide de um único gestor (*controller* ou controlador). Ainda do ponto de vista contábil, em função desse relacionamento estreito com a administração, a controladoria pode ser considerada como pertencente ao ramo especializado da contabilidade administrativa.

Ela utiliza primordialmente o controle e o processo de planejamento e orçamento como metodologias no desempenho de suas funções.

O encarregado pela área de controladoria em uma empresa é chamado de *controller* ou controlador. Tal área é considerada um órgão de staff, ou seja, de assessoria e consultoria, fora da pirâmide hierárquica da organização.

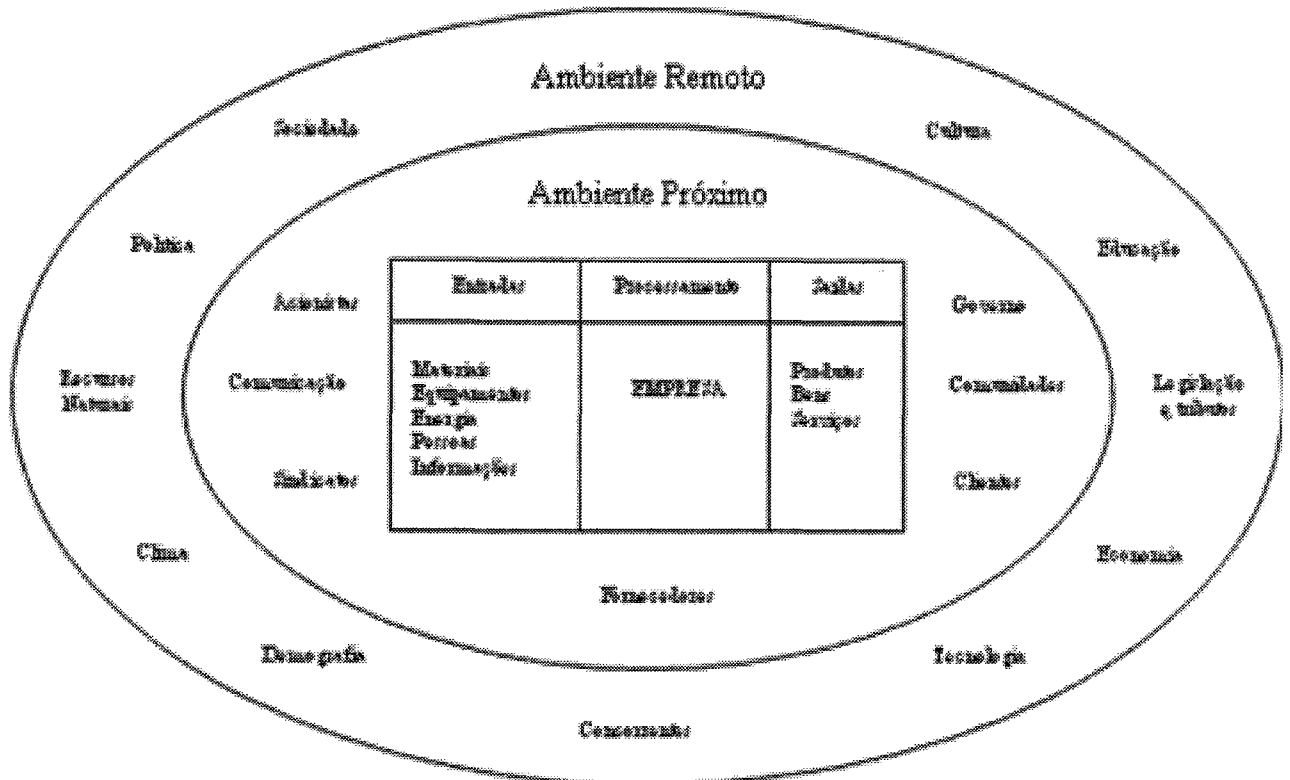
A controladoria se apóia num sistema de informações e numa visão multidisciplinar, sendo responsável pela modelagem, construção e manutenção de sistemas de informações e modelos de gestão das organizações, a fim de suprir de forma adequada as necessidades de informação dos gestores conduzindo-os durante o processo de gestão a tomarem melhores decisões. Por isso é que se exige dos profissionais da controladoria uma formação sólida e abrangente a cerca do processo de gestão organizacional.

Nessa perspectiva, os objetivos da controladoria, tendo em vista a sua missão estabelecida, são:

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

A figura a seguir, demonstra a visão da empresa como um sistema, ressaltando as mais variadas pressões a que o ambiente a submete, de acordo com Bio e Catelli:

I. Figura – Empresa como um sistema.



Fonte: (PADOVEZE: 2000, p. 33)

No que tange a sistema de informações, Fish e Mosimann (1993, p. 54) afirmam:

"... 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".

Ainda, segundo outra obra, Mosimann (1993, p.109):

“À controladoria, como órgão administrativo da empresa, através do seu gestor, cabe coordenar e participar da escolha da melhor alternativa, no que tange a aspectos econômicos, no processo de planejamento global, de modo a garantir a eficácia da empresa.”

3 HISTÓRICO E DESENVOLVIMENTO

3.1 HISTÓRICO

3.1.1 A CONTROLADORIA NO BRASIL

A controladoria surgiu no início do século XX nas grandes corporações norte-americanas, com a finalidade de realizar rígido controle de todos os negócios das empresas relacionadas, subsidiárias e / ou filiais. Um significativo número de empresas concorrentes, que haviam proliferado a partir da revolução industrial, começaram a se fundir no final do século XIX, formando grandes empresas, organizadas sob forma de departamentos e divisões, mas com controle centralizado. O crescimento vertical e diversificado desses conglomerados exigia, por parte dos acionistas e gestores, um controle na central em relação aos departamentos e divisões que rapidamente se espalhavam nos Estados Unidos e em outros países.

Esses três fatores (a verticalização, a diversificação e a expansão geográfica das organizações) e o conseqüente aumento da complexidade de suas atividades, aliados às tendências de descentralização da gestão das empresas, exigiram a ampliação das funções do *controller*¹, bem como o surgimento dessa figura, também, nas diversas divisões da organização além da administração central da companhia.

Apesar das atribuições do *controller* nas organizações, a literatura não tem apresentado uma nítida definição de controladoria. As diversas abordagens têm seu foco mais voltado às capacidades requeridas para o exercício da função, bem como de suas atribuições nas empresas, do que explicitar o seu verdadeiro significado..

¹ - designava, inicialmente, nos países industrializados como Estados Unidos e Inglaterra, o executivo incumbido de controlar ou verificar as contas.

A controladoria existirá em uma empresa, quer sua estrutura organizacional a tenha ou não como unidade administrativa. Quando não existe na empresa a controladoria como órgão administrativo, a coordenação dos esforços para a busca da maximização dos resultados globais da empresa será exercida por outro gestor; entretanto, deverá ser sempre aquele que tiver a maior visão generalista.

No Brasil, entre dez empresas, nove são classificadas como micro ou pequenas empresas, de acordo com dados estatísticos do Sebrae, as quais absorvem um maior contingente de mão de obra em relação as grandes; isso é bom! O grande problema é que essas organizações muitas vezes não suportam as pressões normais do cotidiano e acabam encerrando suas atividades. São postos de serviços fechados, produtos ou serviços que deixam de ser oferecidos à sociedade, enfim um verdadeiro desperdício dos recursos que compõem as organizações. As grandes organizações já disponibilizam a controladoria integralmente na sua estrutura de *staff*, mas ainda concentradas na parte industrial.

Muitos empresários defendem que a instabilidade econômica seria a maior razão para o fechamento de suas empresas; dificuldades para aquisição de financiamentos, juros altos, queda do poder aquisitivo, etc.

Realmente estes fatores ocorrem e têm grande peso na administração empresas. Desta forma, elas acabam fadadas à incerteza, e, os novos empresários à falta de sono em suas noites, uma vez que o processo de consolidação econômica no nosso país demanda um pouco mais de tempo.

O Sebrae há algum tempo iniciou um trabalho junto aos pequenos empresários, no sentido de formar nestes empreendedores uma cultura de gestão, isto é, capacitação administrativa. Estes cursos foram oferecidos em todo o país. O que mais chamou a atenção dos organizadores é um assunto que os profissionais da gestão empresarial vêm com freqüência e ora comprovar-se-ia; do total de empresários que compunham estas turmas, de 60% a 70%, no início dos trabalhos, reportavam aos organizadores sua urgente necessidade de investimentos externos, mais dinheiro, mais crédito. O que é mais importante e interessante neste assunto é que ao final do curso de capacitação, apenas uma pequena parte ainda pensava da mesma forma. Ferramentas de controle de custos,

otimização de resultados, planejamento e outras, foram ministradas nestes cursos, transformando assim, a visão destes.

Ou seja, isso evidencia que o principal problema nessas empresas é a falta de planejamento, execução e controle (desse planejamento).

3.1.2 GESTÃO

O termo gestão deriva do latim *gestione* e significa ato de gerir, gerência, administração. Por sua vez, administrar é planejar, organizar, dirigir e controlar recursos, visando atingir determinados objetivos. E para atingir esses objetivos, em primeiro lugar, eles devem ser traçados, ou seja, planejados.

Sendo assim, no processo de gestão, tanto empresarial como operacional, financeira ou econômica, ter um caminho traçado a se seguir é fundamental para sabermos se a empresa está indo no caminho certo ou não. Se os gestores estão tomando as decisões corretas, se estão agindo da melhor maneira, enfim, é poder fazer uma comparação entre o desejado e o realizado.

3.1.3 SOBRE AS EMPRESAS PESQUISADAS

O estudo aqui apresentado transpõe além das pesquisas em materiais existentes sobre controladoria, os principais processos de 3 empresas que, além de pesquisadas, foram vivenciadas profissionalmente pelo autor. Segue descrição das mesmas:

3.1.3.1 Fadaleal Supermercados Ltda

Atuante no setor comercial varejista, está no mercado a cerca de 10 anos, tendo atualmente duas unidades. Tem característica de administração familiar, originaria do estado do Paraná, centralizada na sua diretoria.

Possui o setor de controladoria subordinado ao diretor administrativo-financeiro, trabalhando em conjunto com contabilidade terceirizada, ou seja, a controladoria tem um papel operacional-financeiro, se eximindo dos processos fiscais de balanço patrimonial, fazendo apenas o papel de regulamentados para estes.

3.1.3.2 Gráfica e Editora Posigraf S.A.

O Grupo Positivo é a maior corporação do segmento educacional no Brasil. Fundado em 1972, possui empresas que lideram os três segmentos em que atuam: educacional, gráfico-editorial e informática. Graças à qualidade de seus serviços e produtos, o Grupo Positivo está presente nos 23 estados brasileiros (além do Distrito Federal) e também em países da Ásia, América do Sul, África, Europa, Oriente Médio, além dos Estados Unidos. Conta com mais de 4 mil colaboradores e hoje é sinônimo de excelência em educação no país.

A Gráfica Posigraf foi idealizada para atender às necessidades do Grupo Positivo. Hoje é a maior indústria gráfica brasileira e uma das maiores gráficas da América Latina. Desde 1997 a Posigraf é líder brasileira em impressos promocionais. Tornou-se sinônimo de excelência e qualidade de atendimento. Foi também a primeira gráfica brasileira a obter as certificações ISO 9001 e 14001 e já recebeu diversos prêmios nacionais e internacionais.

Divisão gráfica de um grande grupo educacional nacional, atuante no mercado educacional, gráfico-editorial e comercial, em todo o Brasil e vários países, principalmente os que têm relações educacionais. 762ª na lista das 1000 maiores da Revista Exame 2007.

Instalada em 50000 m² de área, na cidade de Curitiba (PR), a Posigraf conta com mais de 950 funcionários e possui um dos maiores parques gráficos de impressoras rotativas do Brasil.

3.1.3.2.1 Missão da Posigraf

Multiplicar informação, democratizar o conhecimento, cuidar da imagem impressa do cliente, prestando serviços acima da média do mercado, atuando de forma ambiental e socialmente responsável, aprimorando continuamente a satisfação de colaboradores, acionistas, fornecedores e clientes.

Foca o setor de controladoria nas apurações tanto das áreas comerciais como das industriais, mas é de grande valia para o estudo, pois é um referencial a visão que o mercado brasileiro tem da controladoria como de gestão especificamente fabril.

3.1.3.3 3ª empresa

A 3ª empresa utilizada como objeto não será tratada diretamente pelo nome, para evitar demais percalços ao trabalho aqui desenvolvido, mas será exemplo dentro do estudo.

É a maior organização nacional privada, voltada para a produção de bebidas e líder em diversos segmentos deste setor em toda a América Latina. Recentemente concluiu uma fusão com outra empresa do mesmo setor, formando um das maiores empresas desta operação em todo mundo.

Sua controladoria é aplicada somente em última análise gerencial, sendo staff da diretoria continental, mas não atuante nos demais processos abaixo desta faixa do organograma.

3.2 DESENVOLVIMENTO

3.2.1 IMPLANTAÇÃO DA CONTROLADORIA

As finalidades da controladoria são desde garantir informações adequadas ao processo decisório, até colaborar com os gestores em seus esforços de obtenção da eficácia de suas áreas e assegurar a eficácia empresarial, os dois sob aspectos econômicos.

Em gestão mundo a fora, tanto em empresas, associações de contabilistas profissionais ou universidades está se imprimindo um rumo radicalmente novo para a contabilidade gerencial, que visa trazê-la para o século XXI e capacitá-la a atender as necessidades de informação em um mundo de alta volatilidade.

Na nova tecnologia da gerencial, o modelo contábil-financeiro continua, naturalmente, sendo o instrumento central, mas não é o único. Os princípios contábeis estão sendo expandidos e utilizados de forma flexível e adaptada às necessidades e situações empresariais e outros instrumentos e técnicas, provenientes de outras ciências da gestão, estão permitindo à gerencial construir, com outras métricas além da financeira, o grande quadro integrado do valor e da competitividade de cada empresa, que é a grande necessidade da governança empresarial.

Nesse sentido, a administração da empresa tende a ter mais responsabilidade no setor financeiro, no intuito de melhorar seu planejamento e controle, alicerçado em informações contábeis, mantendo-se informada sobre o desempenho de todas as áreas, seja ela compras, vendas, cobranças, etc.

Tal tarefa requer o envolvimento do *controller* no processo de gestão da empresa, com vistas a melhorar as tomadas de decisões, inclusive propondo o aperfeiçoamento dos instrumentos de planejamento e de controle gerencial por meio da construção de modelos, aplicações de pesquisa operacional, uso do arcabouço teórico da estatística, entre outros recursos que possam tornar mais eficaz o sistema de informações da empresa, sob sua responsabilidade.

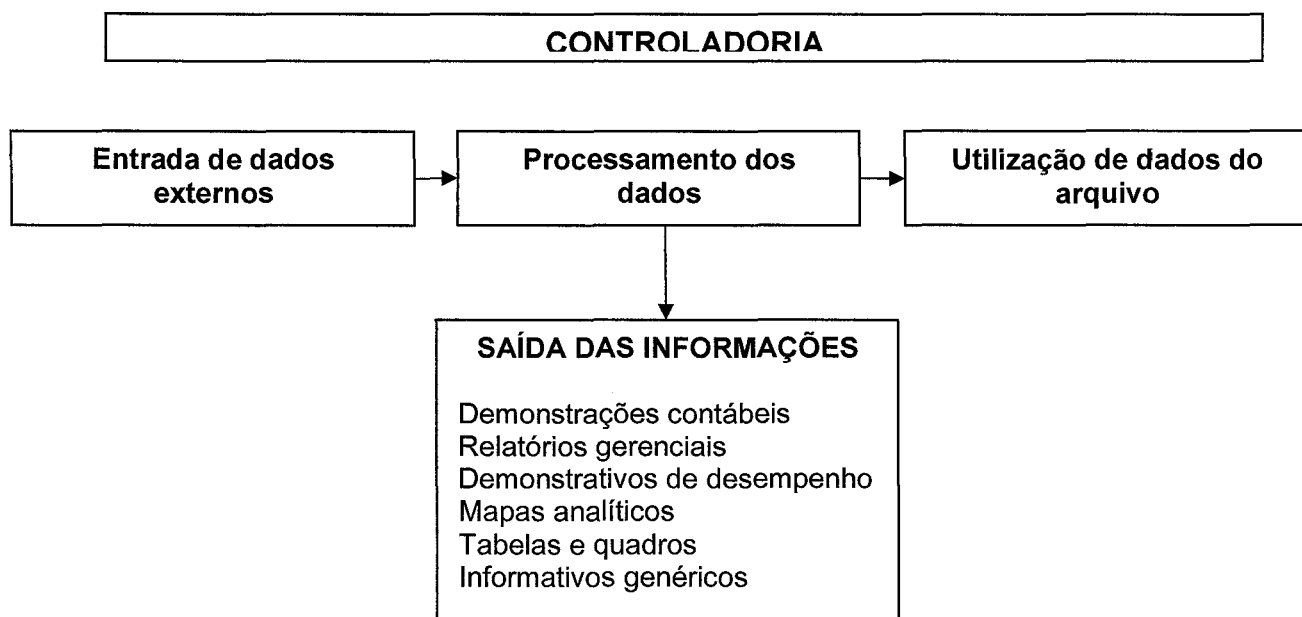
Desse modo, os gestores devem saber utilizar os instrumentos de orientação e controle disponibilizados pela controladoria. Cada vez mais, o uso de informações contábeis, os dados estatísticos e outras informações processadas pela controladoria sobre os ambientes interno e externo habilitam de modo mais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

Através das funções da controladoria poderemos orientar a aplicação de um planejamento estratégico na empresa. Podemos identificá-los como sendo fases pelas quais o processo passará. Dentre essas fases, encontraremos o próprio planejamento, que é o planejamento do planejamento. Funções essas que são:

3.2.1.1 Informação

A informação é gerada através da tradução de um dado. A empresa possui vários bancos de dados. Bancos esses que compreende os sistemas contábeis e financeiros da empresa, sistema de pagamento e recebimentos, folha de pagamento, etc., abrangendo o processo conhecido como sistema de informações gerenciais (SIG).

II. Figura – Sistema de informações gerenciais



Fonte: Controladoria Estratégica, de Oliveira; Perez Jr; Silva. São Paulo: Atlas, 2007. Pág 65.

A coleta de informações tem um aspecto bastante diferenciado quando aplicado para os processos industriais e comerciais. Nos primeiros, basicamente se aplica um programa para a mensuração da produtividade, ou algum modelo dos sistemas automatizados *ERP*² (*Enterprise Resource Planning*) ou SIGE (Sistemas Integrados de Gestão Empresarial, no Brasil), confirmado em campo na indústria modelo do exemplo, que até se utiliza de equipe própria de desenvolvimento para ter maior precisão na mensuração da produtividade e dados referentes ao processo de chão de fábrica.

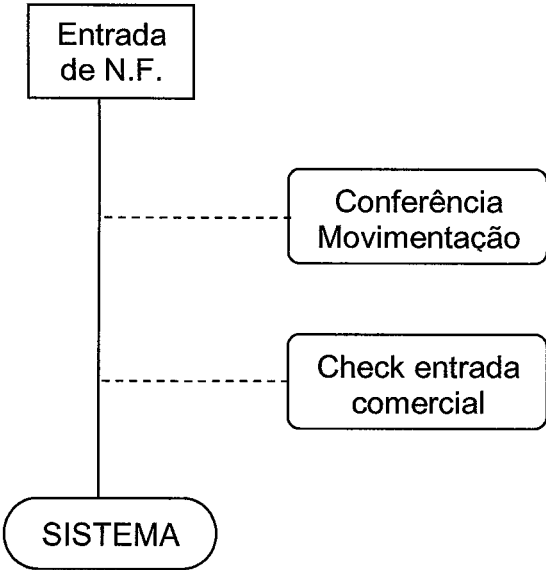
No processo comercial, verifica-se a dificuldade no *input* dos dados decorrente das atuações no campo, já que é necessário disponibilizar uma interface de fácil acesso para que os funcionários atuantes ao mercado transmitam todas as informações necessárias, no formato correto, de maneira a não afetar a realidade dos mesmos.

Nos exemplos de processos aplicados, a Fadaleal Supermercados utilizava dois pontos principais para a verificação de erros em seu processo, após a digitação das entradas de mercadorias: um ponto para conferencia de movimentações no estoque, sob

² - sistemas de informações que integram todos os dados e processos de uma organização em um único sistema. Padoveze, 2000, pagina 68.

responsabilidade do setor de recebimentos, e um segundo ponto na entrada da área de venda, para eximir dúvida sobre movimentação e preço final previamente definido, chamado “mata burro”:

III. Figura – Conferência input Fadaleal.



Fonte: Autor

A 3ª Empresa pesquisada, por ter como foco todo o mercado, principalmente os níveis de *Marketing Share*, utiliza-se de empresas terceirizadas próprias para obtenção dos mesmos, confrontando com os dados coletados pelos colaboradores atuantes “em campo”, como vendedores e supervisores de venda para os diferentes processos.

3.2.1.2 Motivação

Referente aos efeitos dos sistemas de controle sobre o comportamento das pessoas diretamente atingidas.

Com relação à aplicação na controladoria voltada ao setor comercial, percebe-se que há um clima diferenciado na motivação aplicada ao setor de vendas, pois estes sendo mais atuantes no mercado são essenciais o dinamismo que devem possuir e mesmo para ajudar o cliente.

Também com relação ao clima organizacional contido nas empresas comerciais, a controladoria é vista como um setor único, centralizador e burocrático, com muitos processos julgados como indiferentes ou até mesmo dispensáveis na visão das equipes de vendas e seus suportes. Tal relação não foi verificada com a mesma intensidade nas organizações industriais, pois seu clima é mais técnico com profissionais mais ligados a ciências exatas, que normalmente tem uma tendência positiva ao segmento da controladoria.

3.2.1.3 Coordenação

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

3.2.1.4 Avaliação

Com o intuito de interpretar fatos e avaliar resultados por centro de resultado, por área de responsabilidade e desempenho gerencial.

3.2.1.5 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.

3.2.1.6 Acompanhamento

Relativo à contínua verificação da evolução dos planos traçados para fins de correção de falhas ou revisão do planejamento.

4 GESTÃO

O termo gestão deriva do latim *gestione* e significa ato de gerir, gerência, administração. Por sua vez, administrar é planejar, organizar, dirigir e controlar recursos, visando atingir determinados objetivos. E para atingir esses objetivos, em primeiro lugar, eles devem ser traçados, ou seja, planejados.

Sendo assim, no processo de gestão, tanto empresarial como operacional, financeira ou econômica, ter um caminho traçado a se seguir é fundamental para sabermos se a empresa está indo no caminho certo ou não. Se os gestores estão tomando as decisões corretas, se estão agindo da melhor maneira, enfim, é poder fazer uma comparação entre o desejado e o realizado.

4.1 Gestão Empresarial

Existe sempre na empresa um modelo de gestão, embora nem sempre definido formalmente. Esse modelo de gestão insere os aspectos culturais dos gestores.

Para melhor entendimento do que é esse modelo de gestão, veremos o significado de "Modelo": "é a representação abstrata e simplificada de objetos, sistemas, processos ou eventos reais".

Segundo demonstra Catelli, modelo de gestão é o conjunto de princípios estabelecido pela administração. De como a empresa deve ser gerida.

Entende-se assim, modelo de gestão, como sendo a representação abstrata, por meio de idéias, valores e crenças, expressas ou não por meio de normas e regras que orientam o processo administrativo da empresa. E modelo de gestão envolve: objetivos, princípios organizacionais, princípios de delegação de poder e princípios de avaliação de desempenho.

- *Objetivos*

São fins que a empresa deseja atingir, ou seja, eficácia e eficiência, cumprindo a sua missão e garantindo sua continuidade.

- *Princípios Organizacionais*

São regras que definem a estruturação, a divisão de trabalho e as relações de mando e subordinação.

- *Princípios de Delegação de Poder*

São regras que definem a atribuição de tarefas de poder para sua execução, bem como a responsabilidade pelos resultados.

- *Princípios de Avaliação de Desempenho*

São regras que estipulam como devem ser avaliados os desempenhos das áreas.

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

Pode-se dividir a gestão empresarial em três grandes vertentes: gestão operacional, gestão financeira e gestão econômica.

Em grandes empresas, encontramos estas vertentes bem definidas e separadas. Nas micro e pequenas empresas, devido ao pequeno porte, ao número menor de empregados, a maior simplicidade na execução e, ao custo elevado para essa maior definição e separação de cada vertente, trabalharemos as três bem interligadas, como um só corpo, mas com suas subdivisões, visando melhor eficácia e eficiência.

4.2 Gestão Operacional

A gestão operacional ou especializada está determinada por todas as áreas de atividade da empresa, que sejam de produção ou de logística, tais como: recursos humanos, produção, vendas, compras, finanças, manutenção, etc. A ênfase da gestão operacional volta-se para a execução dos trabalhos, em busca de uma linha de

produto/serviço de cada atividade, da forma mais eficiente e racional possível. Preocupa-se mais com o *modus operandi* de cada área da empresa.

Um foco na gestão operacional para as empresas comerciais identificado é o tempo-cliente: todos os processos têm que ser direcionados ao atendimento em menor tempo possível ao cliente, mesmo que muitas vezes gere maior custos para tais operações.

4.3 Gestão Financeira

A gestão financeira enfatiza os problemas de caixa e liquidez da empresa, de forma a permitir a tomada de decisões em termos de programação financeira.

São basicamente duas as funções da gestão financeira:

- a) a aquisição dos fundos de que a empresa precisa para operar; e
- b) a distribuição eficiente desses fundos entre vários usos.

A administração financeira tem um objetivo no qual deve basear-se, e esse objetivo não pode estar dissociado do objetivo da empresa como um todo. O dinheiro é eficientemente empregado quando melhor contribuir para o atingimento do objetivo da empresa.

No momento em que o gestor estiver preocupado com a liquidez da empresa, se a liquidez é necessária ou não, ou como aplicar da melhor forma o excedente, ele estará exercendo, além da gestão financeira, a gestão econômica da área financeira.

Na maioria das micro e pequenas, encontramos uma má administração dos recursos financeiros. Os empresários ainda não têm uma mentalidade de planejamento. Isso dificulta muito a sobrevivência da empresa, pois, estas geralmente não possuem grandes reservas de capital, dificultando a manutenção de caixa. O que despenderá um maior esforço da controladoria para criar a “simbiose” necessária.

Para o início, deve-se começar a colher dados. Isso pode ser feito através de anotações no dia-a-dia; o dia da semana que vende mais, qual a época do mês ou do ano em que se obtêm os melhores resultados, etc. Ou seja, registrar a entrada e a saída de seus recursos, conhecer melhor a sua empresa e planejar seu fluxo de caixa conforme suas necessidades.

O fluxo de caixa da empresa pode ser feito e planejado semanalmente, quinzenalmente ou mensalmente, desde que se observe dia a dia se o que foi planejado está acontecendo realmente na prática.

4.4 Gestão Econômica

A gestão econômica é o conjunto de decisões e ações orientado por resultados, mensurados segundo conceitos econômicos. Na gestão econômica, procura-se avaliar a forma pela qual a empresa atinge seus resultados econômicos, e tem como ponto e sustentação o planejamento e o controle. A gestão econômica consolida as demais, tendo em vista que todas as atividades em uma empresa devem estar voltadas para o resultado econômico da mesma.

A gestão econômica preocupa-se com o resultado econômico de todas as áreas da empresa como um todo, e não de alguns segmentos isolados, na busca da otimização do resultado global, pois nem sempre a maximização do resultado das partes contribui para a otimização do resultado da empresa. Esse equilíbrio é a busca da gestão econômica.

5 PLANEJAMENTO NO PROCESSO DE GESTÃO

Para a condução da empresa ao atingimento do resultado desejado (planejado), o planejamento passa por três etapas como a própria controladoria. São elas: o planejamento, a execução e o controle.

5.1 Planejamento

O planejamento é a tentativa de prever as ocorrências futuras e estar preparado para agir de forma a evitar surpresas desagradáveis no funcionamento e na gestão do empreendimento.

Planejamento é a mais básica de todas as funções gerenciais e a habilidade com que esta função está sendo desempenhada determina o sucesso de todas as operações da empresa.

Ele pode ser definido como o processo de reflexão que precede a ação e é dirigido para a tomada de decisão agora com vistas no futuro.

Embora qualquer empreendimento ofereça riscos, é possível prevenir-se contra eles através de algumas ferramentas operacionais que podem dirimir os riscos e auxiliar o administrador na tomada de decisões.

O Planejamento não está ligado a uma série de regras que devem ser seguidas para que após alguns dias se obtenha o planejado. Ele deve ser estruturado com base nas características da empresa que busca em última instância a excelência empresarial e a otimização do desempenho econômico.

Nesse aspecto, o processo de planejamento conduz a um conjunto de metas e planos que são adequados e viáveis dentro de um conjunto de circunstâncias previstas. Assim, o planejamento deve estar vinculado ao cenário onde a empresa atuará no futuro.

Segundo Mosimann e Fisch (1999, p. 114), o planejamento envolve os seguintes passos:

- " a) projeção de cenários;*
- b) definição de objetivos a serem seguidos;*
- c) avaliação das ameaças e oportunidades ambientais;*
- d) detecção dos pontos fortes e fracos da empresa;*
- e) formulação e avaliação de planos alternativos; e*
- f) escolha e implementação do melhor plano alternativo."*

O planejamento sozinho não alcança os objetivos da empresa. Se o planejamento realizado não for executado, acompanhado, controlado e o mais importante, corrigido se necessário, de nada adiantará realizar o planejamento.

Nas empresas de pequeno porte, esta é a etapa do processo de gestão mais ausente. A maioria dessas empresas, até inconscientemente praticam as etapas de execução e até de controle de alguns de seus objetivos, como vender, obter lucro, manter continuidade, etc., que muitos acabam definindo erroneamente como uma espécie de "planejamento", pois, para ele o importante é se a empresa está tendo lucro hoje.

Essa falta de planejamento é o grande problema empresas comerciais no Brasil. Essas empresas estão presentes num mercado altamente competitivo, e algumas ainda enfrentam uma alta sazonalidade na área na qual atuam. Por isso, a ausência desses passos do planejamento, citados linhas acima, são de grande influência na existência dessas empresas.

Nós podemos dividir esse planejamento em duas etapas. A primeira, em planejamento estratégico, e a segunda, em planejamento operacional.

5.2 Planejamento Estratégico

Planejamento Estratégico é a identificação de fatores competitivos de mercado e potencial interno, para atingir metas e planos de ação que resultem em vantagem frente à concorrência, com base na análise sistemática do ambiente de atuação prevista para um determinado período. O planejamento auxilia pequenas e médias empresas a obter

sucesso em situações de crescimento ou de reestruturação para superar crises. Entre outros pontos, ele auxilia as empresas a definir as estratégias de crescimento, de determinação do preço de venda de seus produtos e/ou serviços, de análise da rentabilidade do negócio, da elaboração de orçamentos e da administração do caixa.

Em suma, planejamento estratégico é escolher ou estabelecer a missão da organização, seu propósito e objetivos e depois determinar diretrizes, projetos, programas, procedimentos, métodos, sistemas, orçamentos, padrões e estratégias necessárias para atingi-los. Implica tomar decisões no presente, no sentido de escolher entre diferentes alternativas disponíveis e viáveis que afetarão o resultado de períodos futuros, o que, em última análise, configura-se no planejamento empresarial, desde que se constitua em um processo contínuo e integrado, isto é, não seja um ato isolado.

O planejamento estratégico não pode se transformar apenas na formalização de metas que sucedem ano após ano. Algo como "transcreva para o ano que vem tudo aquilo que este ano não conseguimos executar". Conceber a estratégia de uma empresa é bem mais que isso. É questionar se a finalidade da empresa deve continuar sendo a mesma, se o foco nos mercados onde atua deve ser alterado ou permanecer como está e, principalmente, o que ela deve fazer hoje para conseguir conquistar o que deseja no futuro.

É preciso que os gestores passem a utilizar o momento da concepção estratégica da empresa como um instrumento de reflexão e de transformação. Para conseguir isto, há duas tarefas básicas a se cumprir. A primeira é uma análise do ambiente onde a empresa atua. Isso significa observar como os concorrentes vêm se comportando, como as políticas do governo estão influenciando o seu mercado, como os fornecedores se posicionam, quais os novos comportamentos que os clientes tendem a apresentar, entre outros.

Planejamento estratégico é definido como um processo gerencial que possibilita a empresa estabelecer o rumo a ser seguido, com vistas a obter um nível de otimização na relação com seu ambiente.

Um plano bem elaborado representa um salto qualitativo para quem busca um norte para seus negócios e sofre com a natural dificuldade em organizar idéias e objetivos de forma clara. Com um planejamento bem delineado, as empresas obtêm ferramentas necessárias para uma melhor gestão dos recursos disponíveis e conhecimento mais amplo de seu mercado de atuação. Isso possibilita antever o comportamento do setor

(concorrentes, sazonalidade, etc.) e adequar as ações à sua realidade. Essa relação entre concorrência e sazonalidade afeta de maneira maior as empresas comerciais, pois as alterações de mercado se refletem diretamente na mesma, no seu produto, e isto implica ao *controller* revisar seus planejamentos constantemente, para evitar a dispersão de dados pelos motivos citados.

Desse modo, o planejamento estratégico consiste de um processo de análise das oportunidades e ameaças (ambiente externo) e dos pontos fortes e fracos (ambiente interno) da organização, com vistas a definir diretrizes estratégicas para assegurar o cumprimento da missão da empresa.

O bom planejamento fornece à empresa uma auto-análise de seus objetivos, condições e posicionamento no mercado, além de fazer com que todo o comando da companhia pense de forma menos emocional. Com essas informações em mãos, se elabora um plano de ação para atingir suas metas, sejam elas, aumentar o faturamento, lançar ou reformular um produto, contratar um negócio ou abrir uma nova unidade.

Para fazer um Planejamento Estratégico bem elaborado, a empresa deve colocar no papel todos os seus números (vendas, margens de lucro, compras, ativos, passivos etc.); fazer um levantamento minucioso da concorrência; delimitar os objetivos com relação ao negócio; calcular quanto será preciso investir para alcançar seus objetivos; fazer um cronograma e acompanhar se ele está sendo seguido e avaliar o plano mensalmente ou bimestralmente, ficando a critério, de acordo com a necessidade.

É necessário que o empresariado tenha um cuidado ao implantar o planejamento estratégico: contar com uma consultoria especializada para a elaboração e principalmente na implantação do mesmo. Essa última é a fase mais complicada, pois muitas vezes, exige uma mudança de mentalidade e comportamentos, que muitas vezes estão ligados à cultura local onde a empresa está situada.

Em síntese, identificar as oportunidades que a empresa pode explorar e as ameaças ou problemas que poderão colocar em risco o seu negócio. Além deste enfoque que é denominado de análise ambiental externa, é preciso que se identifiquem claramente quais os pontos em que sua empresa apresenta um desempenho melhor que os concorrentes, ou seja, os pontos fortes da empresa. Para estabelecer um importante contraponto, a

empresa deve identificar também quais são suas fraquezas, uma análise *SWOT*³, ou seja, quais são os aspectos em que a empresa pode ser facilmente superada pelos concorrentes. Para quem já utiliza o planejamento estratégico esses conceitos são considerados extremamente básicos. Porém, infelizmente, entre conhecer e utilizar corretamente estes conceitos há uma considerável diferença.

Um ponto em comum a duas das empresas pesquisa é que utilizam meios de mensuração de preço e participação de mercado, seja por pesquisas próprias, órgãos governamentais ou pesquisas encomendadas, por elas ou por suas devidas associações do segmento.

5.3 Raciocínio Estratégico

Raciocínio estratégico ou Concepção estratégica é o exercício de lançar um olhar diferenciado sobre uma situação comum. É tentar enxergar o que os outros não vêem. E o resultado desta concepção deve ser formalizado através de um planejamento estratégico.

Nele, mais importante que metas academicamente perfeitas é preciso que estejam ações que efetivamente possam ser realizadas pela empresa.

5.4 Ferramentas Auxiliares ao Planejamento Estratégico

Durante a elaboração do planejamento estratégico, as informações administrativas e contábeis da empresa são de suma importância para sua correta elaboração. Duas fontes de tais informações são o *Fluxo de Caixa* e o *Orçamento*.

5.4.1 Fluxo de Caixa

Desde a derivação latina, etimológica, a expressão fluxo significa algo que se manifesta por uma corrente, uma seqüência de movimentos. Como conceito, devemos falar

³ - a análise SWOT é um sistema simples para posicionar ou verificar a posição estratégica da empresa no ambiente em questão. O termo SWOT é uma sigla oriunda do idioma inglês, e é um acrônimo de Forças (Strengths), Fraquezas (Weaknesses), Oportunidades (Opportunities) e Ameaças (Threats).

de fluxo quando evidenciamos o curso de movimentos e não, apenas os totais desse mesmo movimento. Alguns técnicos, entretanto, empregam a expressão fluxo no sentido de expor em um dado momento os totais dos movimentos ocorridos em todo um período. Seja como for, o que se pretende é sempre mostrar como se comportaram as entradas e as saídas em dinheiro e como se evidencia esse sistema de liquidez da empresa, comparando meios e necessidade de pagamentos.

Não poderemos analisar conscientemente a verdadeira liquidez de uma empresa se não conhecermos como se comporta o curso de recebimentos e pagamentos, assim como de recursos que podem ser imediatamente utilizados para cumprir obrigações. Uma coerente conjugação de tempos entre o pagar e o receber é importante para que se possa aferir a capacidade real de liquidez da empresa. Esta a razão pela qual tem crescido, cada vez mais, a necessidade de informar sobre os denominados *fluxos de caixa*.

O fluxo de caixa, genuinamente, é, pois, o curso, a evidência desse circular de recebimentos e pagamentos em dinheiro no tempo. A expressão *Caixa*, em Contabilidade, é tradicional e vem do hábito de se guardar o dinheiro em "caixas" ou "baús" que muito se usava no tempo em que as partidas dobradas se desenvolviam. Registros do século XIV já evidenciavam a movimentação ampla dessa conta, destinada aos registros do movimento de numerário. Nada se deve excluir, todavia, nas demonstrações de fluxos, ou seja, quer o que se refere ao operacional ou próprio da atividade, quer ao extra-operacional e eventual. Isto porque o saldo de uma data é uma posição estática e um fluxo, por essência e natureza é uma evidência dinâmica.

Assim, pode-se demonstrar o total recebido de vendas, o montante pago a fornecedores etc. relativo a um período. Tal peça, genuinamente, segundo entendo, não representa um fluxo, mas, uma síntese de elementos que estiveram em fluxos. Para que fosse fluxo, demandaria espelhar uma evolução, um curso e não, simplesmente, apresentar totais ou uma posição em um determinado dia. Se apresentamos o valor total recebido de Clientes eu não estamos apresentando um curso de recebimentos, mas, a soma de cursos de recebimentos.

Assim, por exemplo, por analogia, em lógica matemática o número 4 é a somatória de $1+1+1+1$, representando diversas unidades sumariadas em um total; em lógica contábil, um valor de \$400.000,00 de clientes pode resultar de um fluxo de muitos instantes, onde

em um momento 1 foi de 10.000,00, em um momento 2 foi de 2.000,00 e assim por diante. Se o fluxo é um curso e esta a essência conceptual da palavra, não pode ser uma somatória, mas, obrigatoriamente deve expressar-se pela análise das circulações no tempo.

5.4.2 Orçamento

O orçamento é um plano detalhado da aquisição e do uso dos recursos financeiros ou de outra natureza, durante um período especificado. Ele representa um plano para o futuro, expresso em termos quantitativos.

O orçamento geral é um resumo dos planos da empresa, e estabelece metas específicas das atividades de venda, produção, distribuição, financeira, etc. e, que geralmente, é representado por um orçamento de caixa, uma demonstração de resultado orçada e um balanço patrimonial orçado.

Entre as muitas vantagens que temos em possuir um orçamento bem elaborado, podemos citar:

- Fornecer um meio de transmitir os planos da administração a toda a organização;
- Forçar os administradores a pensar no futuro e planejá-lo;
- Revelar os potenciais gargalos ou problemas que a empresa pode vir a encontrar antes que eles ocorram; e
- Definir metas que servirão de níveis de referência para a subsequente avaliação de desempenho.

Dentre as empresas exemplificadas, apenas a 3ª utilizava um processo concreto de orçamento, com setor designado apenas para esta função, com o método Orçamento Base Zero (OBZ).

5.5 Planejamento Operacional

O planejamento operacional define-se como a materialização prática para a realização das metas definidas no planejamento estratégico. Neste momento, estabelece-se as responsabilidades, recursos humanos, financeiros e materiais, bem como um cronograma de trabalho. Nele visa-se a utilização eficiente dos recursos disponíveis para a consecução dos objetivos previamente estabelecidos.

Ele pode ser considerado como a formalização, principalmente através de documentos escritos, das metodologias de desenvolvimento e implementação estabelecidas. O planejamento operacional cria condições para a adequada realização dos trabalhos diários da empresa.

Esta etapa do planejamento consiste em organizar um esforço sistemático, no sentido de identificar e escolher alternativas operacionais que viabilizem a consecução das diretrizes estratégicas esboçadas no planejamento estratégico. Requer um detalhamento das alternativas selecionadas no que diz respeito a recursos, procedimentos, produtos, prazos, bem como os responsáveis pela sua execução.

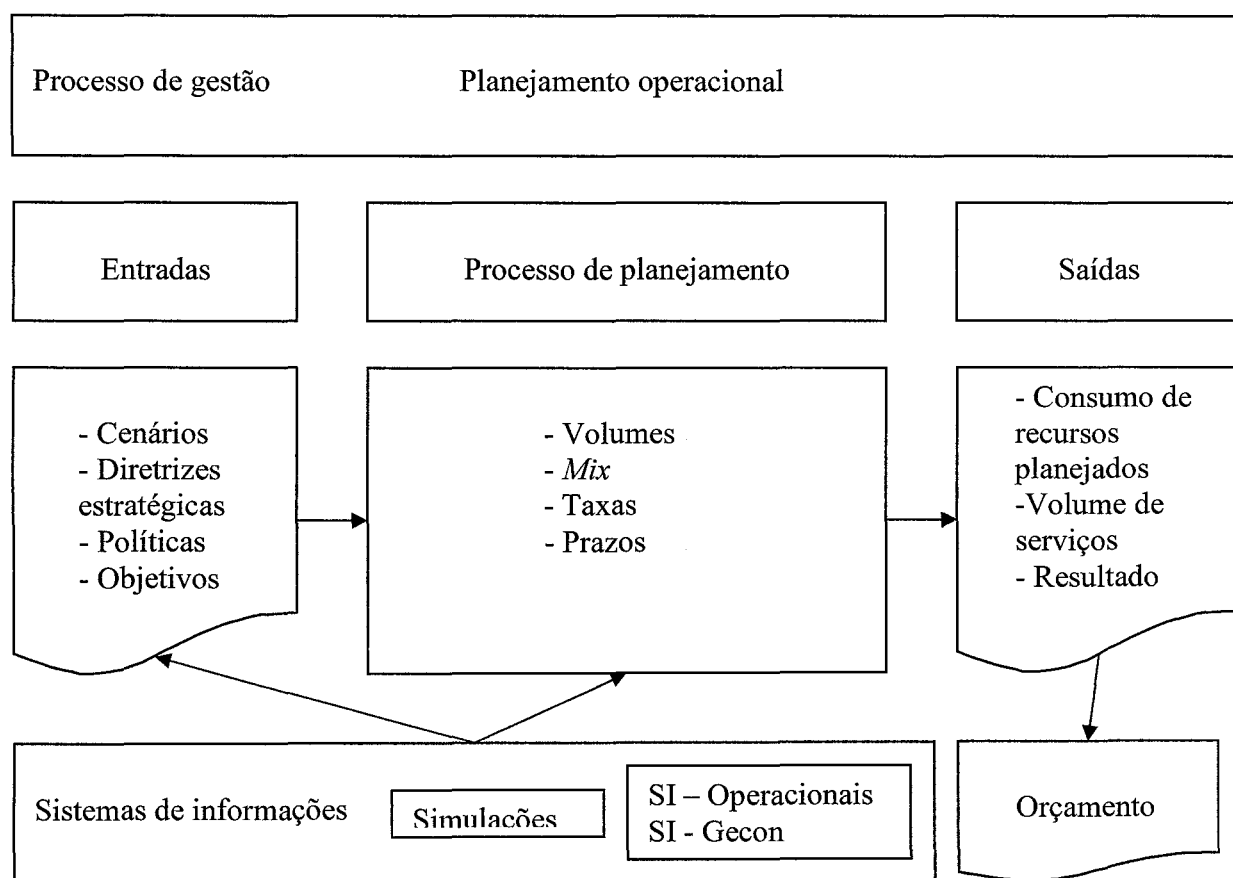
De acordo com (CATELLI, PEREIRA E VASCONCELOS, 1999, p. 132 apud SCHMIDT, 2003, p. 19), o processo de planejamento operacional compreende os seguintes passos:

- "a) estabelecimento de objetos operacionais;*
- b) definição dos meios e recursos;*
- c) identificação das alternativas de ação;*
- d) simulação das alternativas identificadas;*
- e) escolha das alternativas e incorporação ao plano;*
- f) estruturação e quantificação do plano; e*
- g) aprovação e divulgação do plano."*

Note-se que essa abordagem se apresenta em sentido amplo, pois o processo pode ser dividido em várias etapas: pré-planejamento operacional (escolha de alternativas de

ação), planejamento operacional de médio e longo prazos (perspectiva temporal considerada para as alternativas) e planejamento operacional de curto prazo (replanejamento próximo ao período de realização do previsto).

IV. Figura - Processo de planejamento operacional



Fonte: Baseado em: Controladoria – Uma abordagem da gestão econômica GECON, de Catelli; Armando. São Paulo: Atlas, 2007. Pág 166.

5.6 Execução

Segundo Mosimann e Fisch (1999, p. 37):

"a execução é a fase do processo de gestão na qual as coisas acontecem, as ações emergem. Essas ações devem estar em consonância com o que anteriormente foi planejando. Dessa forma, o planejamento antecede as ações de execução. É por meio das ações (do fazer) que surgem os resultados".

Compreende a fase em que os planos são implementados, as ações se concretizam e as transações ocorrem. Neste momento, é possível que ajustes ainda sejam requeridos para uma adequada implementação do planejamento operacional, tais como mudanças na programação e a conseqüente necessidade de identificação de novas alternativas para adequar-se às mudanças procedidas.

A execução das atividades se revestem de grande importância nas empresas, pois é nessa fase que os recursos são consumidos e os produtos gerados, o que vale dizer que é nessa etapa que ocorrem as mais significativas variações patrimoniais relacionadas às operações físico-operacionais de uma organização.

A execução não está restrita somente aos processos manufatureiros de bens, mas também a produção de serviços, tais como escritórios, hospitais, escolas, estúdios de criação intelectual, etc. Os serviços auxiliares de produção de bens e serviços, tais como contabilidade, xerox, vendas, etc., têm a etapa de execução, pois processam insumos para transformá-los em serviços.

Cada etapa do planejamento na empresa vai ter a sua fase de execução. Isso acontece desde quando o planejamento está sendo elaborado realmente. Segundo Mosimann e Fisch (1999, p. 37), assim, pode-se afirmar que existe:

"1º) o planejamento, a execução e o controle do planejamento;

2º) o planejamento, a execução e o controle da execução; e

3º) o planejamento, a execução e o controle do próprio controle".

A gestão operacional, exposta anteriormente, preocupa-se com a execução de cada etapa do processo de gestão de cada área da empresa e da empresa como um todo.

Todas as etapas do processo de gestão são suportadas pelo sistema de informações, para fins de planejamento e controle. Durante a etapa de execução, é quando são armazenados os dados referentes ao desempenho realizado para posterior análise e elaboração dos relatórios para a comparação com os planos (planejados). Essas análises serão feitas na etapa de controle.

5.7 Controle

A última etapa do processo decisório, denominada controle, na realidade não ocorre por último. Por que esta está associada a todas as fases do processo. Ocorre no planejamento, na execução e em si própria. Não há como dissociá-la das fases do processo decisório, razão pela qual pode-se considerar as demais fases, juntamente com o controle, como um grande modelo de controle.

Não faz sentido planejar se o que foi planejado não se constituir em uma diretriz para a execução, e, da mesma forma, não se deve planejar sem haver controle dos desvios em relação ao planejamento e as causas desses desvios e conseqüentemente tomada de ações corretivas. De outro modo, o controle deve incidir sobre o próprio processo de controle, para detectar se a forma como se está sendo empregado está sendo eficaz.

Nem sempre a busca da maximização dos resultados de um setor, tomada de forma isolada, significa que esta área estará contribuindo para a maximização dos resultados da empresa como um todo. Muitas vezes a maximização do resultado de um setor, tomada isoladamente, pode reduzir o resultado de outra, com repercussões negativas no resultado global da empresa. Para que não haja desintegração dos setores do todo da empresa, para que não se busque apenas melhoria em setores isolados, faz-se necessária uma sincronização entre todos os setores da empresa, desde o setor de vendas até o setor de entregas ou de cobranças.

É de extrema importância que os gestores empresas possuam uma visão generalista no exercício de suas atividades.

Os conceitos econômicos que norteiam a controladoria devem ser absorvidos por todos os gestores e empregados no planejamento, na execução e no controle de sua empresa.

Segundo (CATELLI appud Mosimann e Fisch, 1999, p. 117) à controladoria devem estar aferidas as seguintes funções: orçamento, custos, contabilidade financeira, lucros cessantes⁴ e política fiscal. As informações necessárias para o desempenho dessas funções perfazem o sistema de informações econômico-financeiras empresa, que nesse caso, são seus dados administrativos e contábeis.

Estas definições são exatamente os postos designado na 3ª Empresa pesquisada, em âmbito macro, ocupados por posições de coordenação.

⁴ – por lucros cessantes entendem-se os lucros que a empresa deixou de obter, em função de incêndio, explosão e ação de agentes da natureza, tais como: vendavais, furacões, terremotos, granizos etc. À controladoria cabe avaliar os bens para que seguros sejam feitos contra tais eventos, de forma que a empresa consiga repô-los, caso os eventos venham a se concretizar.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com a realização desta pesquisa junta empresas do setor comercial do nosso país, as quais representam a grande parte das empresas nacionais e, conseqüentemente, maior representatividade em termos quantitativos de empregados e movimentação da economia, vimos os processos e atribuições da controladoria para auxílio ao planejamento, tomadas de decisões e controle, para todas as etapas da gestão.

Os profissionais da área podem contribuir com a aplicação das técnicas e conhecimentos, através da figura do *controller*, fundamentado em conhecimentos teóricos da controladoria, pois, esses profissionais vivem intensamente a realidade do mercado externo e tem o aporte teórico suficiente para interpretar determinadas situações nas quais os tomadores de decisão sozinhos muitas vezes não teria a capacidade o fazer.

Vimos que no processo de gestão planejar é fundamental estabelecer objetivos, princípios, prever, atingir metas. Isto tudo norteará o processo de gestão da organização. Só com esses planos traçados, os gestores saberão qual a melhor decisão a tomar operacional, financeira e economicamente.

À controladoria, é necessário salientar:

A qualidade do processo de controle será diretamente proporcional à qualidade do processo de planejamento;

Apesar da complexidade existente nos procedimentos necessários à realização das atividades da controladoria, estes procedimentos são aplicáveis em organizações de qualquer porte ou segmento de mercado;

A implantação de um processo de controle deve ser realizada de maneira a contemplar o monitoramento das principais variáveis de cada etapa do fluxo operacional da organização;

A implantação de um processo de controle requer uma mudança cultural no processo de gestão organizacional, o que afeta muito as áreas de vendas.

É planejar, executar e controlar o planejamento; planejar, executar e controlar a execução; e planejar, executar e controlar o próprio controle. A alma da administração para projetar melhor o futuro e seus percalços.

7 REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

MOSIMANN, Clara Pellegrinello, ALVES, Osmar de C. e FISCH, Sílvio. **Controladoria: seu papel na administração de empresas**. São Paulo: Atlas, 2ª Edição, 1999.

CATTELI, Armando. **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica - GECON**. São Paulo: Atlas, 2007.

OLIVEIRA, Luis Martins de; PEREZ JR, Jose Hernandez; SILVA, Carlos Alberto dos Santos. **Controladoria Estratégica**. São Paulo: Atlas, 2007.

GARRISON, Ray H.; NOREEN, Eric W.. **Contabilidade gerencial**. Rio de Janeiro: LTC, 2001.

WELSCH, Glenn Albert.. **Orçamento empresarial**. São Paulo, Atlas: 1992.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Sistemas de informações contábeis: fundamentos e análise**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

KAPLAN. Robert, NORTON. David. **Estratégia em Ação** Balanced Scorecard; Elsevier Editora Ltda, 1997.

Histórico da Gráfica Posigraf - Disponível em < <http://www.posigraf.com.br/> > acesso em: 01 mar. 2008.

Histórico do Fadaleal Supermercados – Casa Fiesta - Disponível em <
<http://www.casafiesta.com.br/> > acesso em: 01 mar. 2008.

Portal Sebrae Paraná - Gestão em Foco, Disponível em <
<http://www.sebrae.com.br/searchgsa> > acesso em: 26 abr. 2008.

Revista EXAME. Melhores & Maiores As 500 maiores empresas do país. São Paulo: Agosto, 2007, p. 151.