

JEAN PIERRE ZIMMERMANN DE SOUZA

CONTROLADORIA NA HOTELARIA

Monografia apresentada ao Departamento de Ciências Contábeis, 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

RESUMO

Souza, Jean Pierre Z. CONTROLADORIA NA HOTELARIA. Este trabalho trata da atuação do *Controller* e da Controladoria no Setor Hoteleiro. A Necessidade de suprir uma demanda de profissionais necessários a um mercado que apresenta elevadas taxas de crescimento nos últimos anos e vem se transformando num dos setores mais rentáveis de uma economia globalizada.

O presente trabalho tem por objetivo apresentar o conceito e o enfoque da Controladoria enquanto área responsável por suprir os gestores com informações para otimizar o processo de decisão. A Controladoria é responsável pela modelagem, construção e manutenção de sistemas de informações e modelos de gestão das organizações, suportando a tomada de decisões. Sua missão é zelar pela continuidade das organizações. As organizações são caracterizadas como sistemas abertos e dinâmicos, interagindo com outros num determinado ambiente, sendo necessário que o sistema mantenha um certo equilíbrio, ajustando-se às exigências ambientais. A atividade de controle, enquanto uma das atividades do processo de gestão empresarial, que é composto por planejamento, organização, execução e controle, têm por objetivos suprir as necessidades informacionais dos gerentes e monitorar de forma pró-ativa a performance dos diversos setores de uma organização. Para a realização deste monitoramento prévio, a Controladoria deve fazer uso de um sistema de planejamento e controle orçamentário que possibilite, através da apuração sistêmica do fluxo de informações gerenciais das organizações, projetar de forma agregada o resultado organizacional. Esta projeção agregada permitirá otimizar o resultado da organização como um todo, ao contrário dos orçamentos tradicionais, que nada mais são do que limitadores de despesas setoriais.

Palavras-chave: Controladoria; Hotelaria; Sistemas de Informação; Gestão Tributária e Planejamento.

SUMÁRIO

RESUMO	3
1 INTRODUÇÃO	5
2 PAPEL DA CONTROLADORIA E DO CONTROLLER	11
2.1 APLICABILIDADE	11
2.2 CONTROLADORIA	11
2.3 PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO	13
2.4 PLANEJAMENTO OPERACIONAL	18
2.5 PLANEJAMENTO DA CONTROLADORIA	19
2.6 SISTEMA DE INFORMAÇÃO	21
2.7 PROCESSO ORÇAMENTÁRIO	26
2.7.1 <i>O que Refletem os Orçamentos</i>	27
2.7.2 <i>Princípios Fundamentais do Sistema de Orçamentos</i>	28
2.8 GESTÃO TRIBUTÁRIA (GT)	29
2.8.1 <i>Regras Básicas para a Gestão Tributária</i>	30
2.8.2 <i>Instrumentos da Gestão Tributária</i>	32
2.8.3 <i>Planejamento Tributário</i>	32
2.8.4 <i>Tipos de Planejamento Tributário:</i>	33
2.8.5 <i>Comitê Tributário</i>	33
2.8.6 <i>Relatórios de Gestão Tributária</i>	34
2.8.7 <i>Relacionamento com outras Gerências</i>	34
2.8.8 <i>Atribuições da Unidade</i>	34
2.8.9 <i>Política Tributária</i>	35
2.9 CRESCIMENTO ECONÔMICO	36
2.9.1 <i>Política Fiscal e Crescimento Econômico</i>	37
2.10 ANÁLISE DO MERCADO	37
2.11 PLANEJAMENTO DE MARKETING	40
2.12 CONTROLLER	42
3 CONTROLADORIA NA HOTELARIA	46
3.1 OBJETIVOS	46
3.2 OBJETIVO GERAL	47
3.3 OBJETIVO ESPECÍFICO	49
3.3.1 <i>Estrutura Funcional da Área</i>	49
3.3.2 <i>Localização e Subordinação da Área</i>	49
3.3.3 <i>Missão da Área</i>	49
3.3.4 <i>Condições Necessárias para o Cumprimento da Missão</i>	50
3.3.5 <i>Sistema de Informação</i>	51
3.3.6 <i>Função da Área de Controladoria</i>	54
3.3.7 <i>Requisitos Necessários para o Desempenho da Função</i>	57
3.3.8 <i>Planejamento de Atividades para a Área de Controladoria</i>	59
3.3.9 <i>Formas de Acompanhamento do Planejamento</i>	60
3.3.10 <i>Processo Orçamentário</i>	61
3.3.11 <i>Controles das Atividades</i>	64
3.3.12 <i>Organograma Sugerido</i>	65
4 CONCLUSÃO	66
5 BIBLIOGRAFIA SUGERIDA	69

1 INTRODUÇÃO

Para Masayuki Nakagawa (1993), a Controladoria de ser entendida antes de tudo como um corpo coerente e consistente de conhecimento do que como órgão, departamento, divisão ou função. Como tal ela requer, na maioria das vezes, profundas mudanças em crenças, valores, atitudes e comportamentos dos gestores, ou seja, mudanças na cultura organizacional da empresa significando isto que a implementação com sucesso de tal modelo requer uma estratégia adequada em cada situação real de implementação do modelo.

Este trabalho trata da atuação do *Controller*, assim como da Controladoria no setor hoteleiro. Apesar do assunto ainda ser pouco explorado no Brasil, assume destacada relevância, pois os hotéis apresentam características incomuns envolvendo propriedade e gestão e ainda, o segmento hoteleiro requer níveis elevados de investimento de capital onde os ativos são de longo prazo e isso significa que os investimentos devem ser planejados, estrategicamente, durante um período relevante de tempo. Neste sentido, no caso dos hotéis, a Controladoria, tem destacado papel em termos de fornecimento de informações que possam apoiar os gestores na tomada de decisões.

Sucessivas mudanças desafiam, continuamente, a gestão das empresas. A situação econômica, a ampliação dos mercados, as reorganizações empresariais e o aumento da concorrência levam as empresas a buscar a maximização do desempenho e do controle gerencial. Por isso mesmo a Controladoria exerce papel fundamental, apoiando os gestores no planejamento e controle de gestão.

Hotéis são considerados peças-chave para o turismo. Segundo Medlik e Ingram (2002, p.4), “o negócio hoteleiro, ou, como se diz mais recentemente, a indústria da hospitalidade cada vez mais exerce função importante na maioria dos países, pois fornecem instalações para diversos negócios, tais como reuniões e conferências, recreação e entretenimento. Dessa forma, os hotéis são tão relevantes para a economia e as sociedades quanto o transporte, a comunicação e o comércio de bens e serviços, além de constituírem importante fonte de emprego, oferecendo oportunidades em diversas ocupações. Ademais, a indústria hoteleira caracteriza-se pelo alto nível de competitividade, devido ao grande número de concorrentes, contínua introdução de novos produtos e serviços, e acesso a diferentes canais de promoção”.

Em um ambiente desafiador como se mostra a atividade hoteleira, é fundamental que os gestores façam uso eficiente e eficaz de informações gerenciais, incluindo o sistema contábil-gerencial para tomada de decisão. Neste sentido, no caso dos hotéis, a Controladoria tem papel destacado em termos do fornecimento de informações, seja operacional (por exemplo, receitas por tipo de quarto ou por categoria de clientes), seja estratégica (por exemplo, segmentação das vendas ou da comunicação), que possam apoiar gestores na tomada de decisões.

Segundo Armando Catélli (2001), a Controladoria não pode ser vista como um método, voltado ao como fazer. Para uma correta compreensão do todo, devemos citá-la em dois vértices:

O primeiro como *ramo do conhecimento* responsável pelo estabelecimento de toda base conceitual, enquanto ramo do conhecimento, apoiada na Teoria da Contabilidade e numa visão multidisciplinar, é responsável pelo estabelecimento das bases teóricas e conceituais necessárias para a modelagem, construção e manutenção de Sistemas de Informações e Modelos Gerenciais, que supram adequadamente as necessidades informativas dos Gestores e os induzam durante o processo de gestão, quando requerido, a tomarem decisões ótimas.

As bases de sustentação ao nosso enfoque de Controladoria alicerçam-se na Gestão Econômica, de cujos princípios, conceitos e metodologia de operacionalização, tendo em vista nossos propósitos, enumeramos as seguintes premissas básicas:

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

A Controladoria, por este ângulo, estará voltada para modelar a correta mensuração da riqueza (patrimônio dos agentes econômicos), a estruturação do modelo de gestão – notadamente os relacionados com os aspectos econômicos da entidade, incluindo os modelos de decisão e informação – e do sistema de informações. A interação multidisciplinar é verificada pela agregação de conceitos das áreas de economia, administração e sistema de informação, entre outras.

Enquanto ramo do conhecimento, uma ampla gama de assuntos serão objetos de estudo, dos quais destacamos: modelo de gestão, processo de gestão, modelo organizacional, modelo de decisão (teoria da decisão), modelo de mensuração (teoria da mensuração), modelo de identificação e acumulação e modelo de informação (teoria da informação).

Porém, é paradoxal que a sociedade – com maior intensidade nos dias atuais – seja movida por um grande sentimento de mediatismo, em que o enfoque de valor é por “coisas práticas”. Nesta questão, a sociedade esquece, e nós devemos ter um entendimento mais amplo, pois pensar – teorias – é o grande (e talvez insubstituível) passo que antecede a toda e qualquer nova tecnologia.

Verifica-se, por parte dos menos avisados, um “abismo” quanto ao correto entendimento da vinculação que há entre teoria e prática e que só fica claro com a compreensão do que é tecnologia. O entendimento de Galgraintn (1967 apud Harrison, 1975:107) de que tecnologia

“significa a sistemática aplicação científica ou outros conhecimentos organizados para tarefas práticas...”

põe um fim este “abismo”.

Por fim, a Controladoria como ramo do conhecimento é que possibilitou a definição do modelo de gestão econômica, o desenvolvimento e construção dos sistemas de informações num contexto de Tecnologia de Gestão.

Segundo como *órgão administrativo* respondendo pela disseminação de conhecimento, modelagem e implantação de sistemas de informações. A Controladoria vista como Unidade Administrativa é responsável pela coordenação e disseminação desta Tecnologia de Gestão – quanto ao conjunto teoria, conceitos, sistemas de informações – e também, como órgão aglutinador e direcionador de esforços dos demais gestores que conduzam à otimização do resultado global da organização.

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

- *Desenvolvimento de condições para a realização da gestão econômica* – visto que as decisões tomadas na condução das atividades têm como foco o resultado econômico, significa que os gestores devem estar de posse de instrumentos adequados, bem como devidamente treinados;
- *Subsídio ao processo de gestão com informações em todas as suas fases* – os sistemas de informações devem ser disponibilizados para uso direto do gestor, de modo que as informações sejam oportunas;
- *Gestão dos sistemas de informações econômicas de apoio às decisões* – os sistemas de informações devem propiciar informações que reflitam a realidade físico-operacional. A Controladoria é a responsável pela gestão operacional;
- *Apoio à consolidação, avaliação e harmonização dos planos das áreas* – é a maneira de consistir a otimização do todo, constituindo-se num elemento catalisador da sinergia necessária para a otimização do resultado global.

A Controladoria é por excelência uma área coordenadora das informações sobre gestão econômica; no entanto, ela não substitui a responsabilidade dos gestores por seus resultados obtidos, mas busca induzi-los à otimização dos resultados econômicos. Portanto, os gestores, além de suas especialidades, devem ter conhecimento adequado sobre gestão econômica, tornando-se gestores do negócio, cuja responsabilidade envolve as gestões operacional, financeira, econômica e patrimonial de suas respectivas áreas.

Cabe, então à Controladoria, por ser a única área com uma visão ampla e possuidora de instrumentos adequados à promoção da otimização do todo, a responsabilidade pelo cumprimento de uma missão especial. A missão de “Assegurar a Otimização do Resultado Econômico da Organização”.

Para que a missão possa ser cumprida a contento, objetivos claros e viáveis estarão sendo estabelecidos. Os **objetivos** da Controladoria, tendo em vista a missão estabelecida, são:

- Promoção da eficácia organizacional;
- Viabilização da gestão econômica;
- Promoção da integração das áreas de responsabilidade.

Portanto, o objetivo maior da Controladoria é

“... a gestão econômica, compreendida pelo conjunto de decisões e ações orientado pelo resultado desejados e mensurados segundo conceitos econômicos”
(Guerreiro, Catélli e Dornelles, 1997:3).

Sob este ponto de vista, a Controladoria, ao contribuir enquanto área de responsabilidade e conjuntamente com as demais para o cumprimento da missão e continuidade da organização, terá como **filosofia de atuação**:

- Coordenação de esforços visando à sinergia das ações;
- Participação ativa do processo de planejamento;
- Interação e apoio às áreas operacionais;
- Indução às melhores decisões para a empresa como um todo;
- Credibilidade, persuasão e motivação.

Segundo Geraldo Castelli (2003), no mundo moderno, a gestão de hotéis com qualidade é uma gestão de sobrevivência. Não se pode mais duvidar de que um trabalho feito com conhecimento, com técnica, com atitudes profissionais condizentes resultará num aumento de produtividade, numa melhor competitividade e na própria sobrevivência do hotel.

Os sistemas informatizados vêm sendo incorporados no gerenciamento dos hotéis, com resultados altamente benéficos. Contudo, muitos são os hotéis, sobretudo de pequeno e médio porte, que ainda operam com o sistema convencional.

Cabe ressaltar ainda que o grande intuito deste trabalho seja fornecer uma visão ampla da Controladoria na administração da empresa hoteleira, por isso alguns tópicos foram sucintamente tratados. Certamente mereceriam um maior aprofundamento, contudo todas as pessoas amantes da arte de bem acolher e servir poderão complementar seus conhecimentos através de outros estudos.

Para Welsch (1977), a Controladoria enquanto ramo do conhecimento, apoiada em informações contábeis e numa visão multidisciplinar, é responsável pela modelagem, construção e manutenção de sistemas de informações e modelos de gestão das organizações, que supram adequadamente as necessidades informativas dos gestores e os conduzam durante o processo de gestão, quando requerido, a tomarem decisões ótimas. Estas necessidades informativas são a cada

dia maiores, exigindo que a Controladoria deva agir de forma pró-ativa em relação às estas necessidades, o que exige dos profissionais desta área uma formação bastante sólida em termos de conhecimentos relativos ao processo de gestão organizacional.

É necessário entender que as organizações são entidades de transformação de recursos (materiais, humanos, financeiros, tecnológicos, etc.) que tem por objetivos a geração de benefícios de natureza material (bens, serviços, riquezas) e não material (de ordem afetiva, intelectual, moral), sempre revertidos ao próprio homem. Isto as caracteriza como organizações sociais e econômicas.

Ainda Welsch (1977), afirma, o campo de atuação da Controladoria compreende as organizações, caracterizadas como sistemas abertos e dinâmicos, interagindo com outros num determinado ambiente. *Sistema* é um conjunto de elementos interdependentes que interagem, formando um todo unitário e complexo, desenvolvendo funções para atingir objetivos comuns. É *aberto*, pois é capaz de interagir com seu ambiente, influenciando-o e ao mesmo tempo sendo influenciado. É *dinâmico*, pois está em constante transformação conforme a ocorrência de eventos internos e externos.

2 PAPEL DA CONTROLADORIA E DO CONTROLLER

2.1 Aplicabilidade

A Controladoria é uma atividade de grande importância dentro das organizações, pois é dividida em dois enfoques diferentes, como um órgão administrativo e como uma área do conhecimento humano.

Segundo Figueiredo, Caggiano citado por Mosimann, Alves e Fisch (1993), “a Controladoria consiste em um corpo de doutrina e conhecimentos relativos à gestão econômica”. Pode ser visualizada sob dois enfoques:

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

2.2 Controladoria

Cabe a Controladoria no processo de planejamento, encontrar a melhor alternativa, no que se referem os aspectos econômicos, para garantir o melhor desempenho da empresa.

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

O planejamento pode ser encontrado nas seguintes formas:

- **Planejamento Estratégico.** A Controladoria tem como função interpretar o impacto econômico dos possíveis eventos na riqueza empresarial, necessitando desenvolver habilidades para captar informações do ambiente externo, com objetivo de fornecer suporte quanto aos pontos fracos e fortes da empresa, para que a estratégia seja traçada corretamente.
- **Planejamento Operacional.** Tem como função otimizar os resultados econômicos da empresa. A Controladoria participa neste estágio de maneira mais atuante, sendo administradora do planejamento operacional, onde os planos operacionais

não quantificados se transformam em planos orçamentários, conseqüentemente comparar o que foi orçado com o que foi realizado.

- **Planejamento da Controladoria.** O processo de Planejamento da Controladoria está voltada tanto para a participação no processo de planejamento da organização como para o planejamento de suas próprias atividades e, portanto, para a criação de uma ferramenta de planejamento e controle econômico, que inclui: sistemas de informações econômico-financeiras, sistemas de padrões, sistema contábil, modelos de decisão, mensuração e informação do sistema que sirva tanto para a aferição da eficiência e eficácia das diferentes áreas da empresa, como para a aferição de seu próprio desempenho.
- **Sistemas de Informações.** O Sistema de Informação tem que estar situado, tanto no meio ambiente externo que envolve a empresa, quanto ao sistema operacional que ocorre no ambiente interno, ambos estão direcionados à decisão de seus gestores. Todas as atividades que ocorrem no meio ambiente da empresa, como atividade operacional, tem de ser detectados pelo sistema de informação. Mosimann e Fisch (1999) descrevem: “Os dados que interessam ao sistema de informação gerido pela Controladoria dependem do modelo de mensuração definido e dos conceitos de riqueza que a empresa adota”.

A Controladoria é um órgão administrativo com a incumbência de assegurar que a organização tenha acesso a um sistema de informações que habilite os executivos a tomarem o melhor curso de ação entre as alternativas apresentadas, englobando a área contábil e de custos, financeira, orçamentária, tributaria e outros.

É unânime a referencia à Controladoria como sendo responsável por informações para tomada de decisão econômica e que deve estar em sintonia com as funções principais do processo administrativo.

A Controladoria deve processar, analisar e distribuir as informações gerenciais no tempo certo e na qualidade desejada, auxiliando os gestores com informações que possibilitem o planejamento e o controle dos recursos utilizados nos negócios. Tecnicamente podemos definir a Controladoria como um conjunto de conhecimentos e funções relacionados com a gestão econômica e financeira da empresa. Seus princípios e métodos utilizados são úteis na geração e mensuração dos resultados das operações.

Sendo assim a Controladoria tem por função a geração e a distribuição de informações úteis ao processo decisório, colaborando com os gestores na busca da eficácia gerencial, aplicando-se a qualquer entidade que necessite de informações acerca de sua situação econômica e financeira, possibilitando aos usuários o controle e planejamento do patrimônio sob seu gerenciamento. Neste caso, através de relatórios contábeis e financeiros o administrador certifica-se de que as metas estabelecidas para consecução dos seus objetivos estão sendo cumpridas.

A Controladoria, como área de apoio aos demais órgãos de um empreendimento, é de fundamental importância, pois representará o acompanhamento dos planos, objetivos e metas definidos em cada instância no contexto da empresa. Deve promover a sinergia entre as áreas, assessorando a alta direção no estabelecimento de políticas de planejamento e controle eficazes e que sejam parte de um sistema global de informações de natureza permanente e integrada.

Esse sistema de informação deve proporcionar a condição para que as unidades possam fazer um acompanhamento do reflexo financeiro e econômico nas suas atividades operacionais. É imprescindível, portanto, que a área de Controladoria esteja em sintonia com o que a gestão empresarial requer.

2.3 Planejamento Estratégico

Segundo Mosimann e Fisch (1999), o Planejamento Estratégico tem como função interpretar o impacto econômico dos possíveis eventos na riqueza empresarial, necessitando desenvolver habilidades para captar informações do ambiente externo, com objetivo de fornecer suporte quanto aos pontos fracos e fortes da empresa, para que a estratégia seja traçada corretamente.

Num ambiente de turbulência e de grande competição entre as empresas, a única saída para os gestores alcançarem seus objetivos é planejar cuidadosamente as ações que pretendem empreender, reavaliando, de tempos em tempos, o desempenho efetuado contra o desempenho planejado.

Segundo Armando Catélli (2001), a fase do Planejamento Estratégico tem como premissa fundamental assegurar o cumprimento da missão da empresa. Essa fase do processo de gestão gera um conjunto de diretrizes estratégicas de caráter

qualitativo que visa orientar a etapa de planejamento operacional. Evidentemente, o processo de planejamento estratégico contempla a análise das variáveis do ambiente externo (identificação das ameaças e oportunidades) e do ambiente interno (identificação dos pontos fortes e fracos). Assim o conjunto de diretrizes estratégicas objetiva evitar as ameaças, aproveitar as oportunidades, utilizar os pontos fortes e superar as deficiências dos pontos fracos.

A identificação das oportunidades e ameaças se dará em função do comportamento previsto dessas variáveis e de maneira como elas irão interagir em termos de: mudanças no comportamento do consumidor, escassez ou abundância nas fontes de abastecimento, nível de atividade econômica, possíveis alterações nos movimentos políticos, desenvolvimentos tecnológicos, movimentos sindicais e ecológicos, restrições ou facilidades quanto ao comércio com outros países.

Essas avaliações permitirão à empresa definir produtos que irão ofertar, mercados dos quais participará, canais de distribuição, produção, estrutura organizacional e objetivos econômicos e financeiros.

Desse processo deverão surgir os cenários, onde se supõe que a empresa atuará no período planejado, as diretrizes, as políticas e os objetivos estratégicos, que deverão possibilitar a escolha de alternativas para aproveitamento das oportunidades, evitando as ameaças, tendo em vista os pontos fortes, fracos e neutros. Esses elementos serão utilizados como dados de entrada no processo de Planejamento Operacional.

O processo de adoção da metodologia de planejamento estratégico por inúmeras organizações brasileiras tem-se mostrado gradativo, porém, contínuo. Dirigentes têm reconhecido que esta parece ser a melhor alternativa para uma entidade que procura garantir sua sobrevivência e desenvolvimento, através de maior interação com o ambiente no qual atua.

Para a formulação de um Plano Estratégico efetivo o conhecimento da realidade ambiental é de suma importância, sendo a análise ambiental o único caminho para que tal conhecimento seja alcançado.

Análise ambiental, que definimos como o processo sistemático que procura mapear, classificar e examinar as variáveis ambientais que povoam o ambiente total da organização, o qual é composto de três segmentos, a saber:

1. **Macroambiente** - onde se acham as variáveis de nível macro, tais como as econômicas, sociais, culturais, demográficas, políticas, tecnológicas, legais e ecológicas;
2. **Ambiente Operacional** - composto pelos públicos relevantes externos com os quais a organização mantém vários tipos de relacionamentos. Os públicos relevantes são pessoas, grupos de pessoas, entidades, empresas e órgãos de governo que mantêm um processo de Intercâmbio com a organização, através de relacionamentos diversos (consumo, fornecimento, financiamento, apoio, antagonismo, etc.);
3. **Ambiente Interno** - formado pelos públicos relevantes internos e pelos elementos da oferta expandida da organização.

Pelo quadro abaixo, podemos visualizar o exposto:

AMBIENTE TOTAL DA ORGANIZAÇÃO



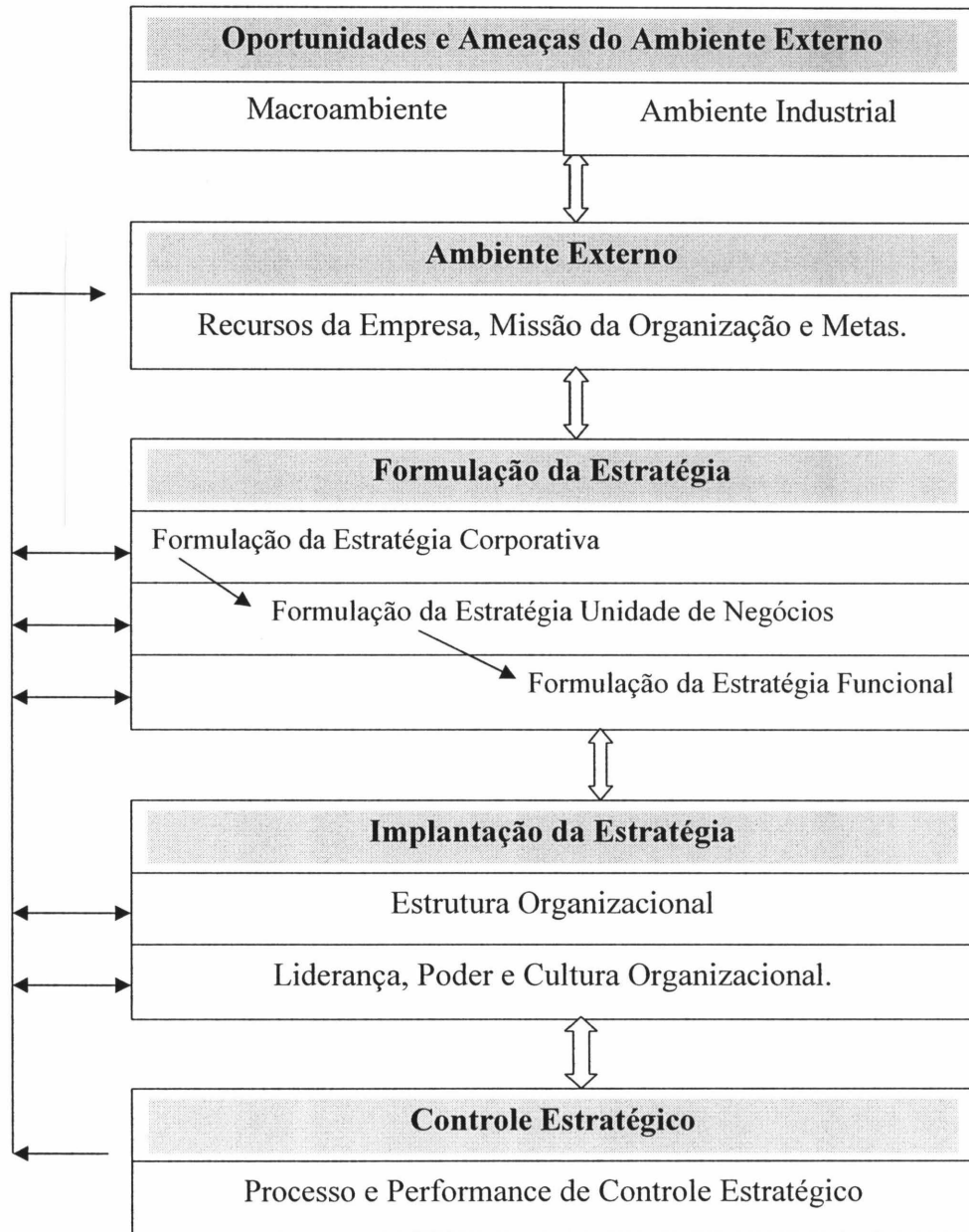
Fonte: CATELLI, Armando. Controladoria: uma abordagem da gestão econômica-GECON – 2. ed. – São Paulo: Atlas, 2001.

Dois fatores devem ser levados em consideração, para obtenção de resultados eficazes na tarefa de mapeamento das variáveis ambientais:

1. Não podemos considerar o universo como ambiente de uma organização. É vital que sejam mapeadas variáveis realmente pertinentes à organização para a qual a análise ambiental esteja sendo realizada. O maior condicionante do processo é o âmbito de atuação da organização, o qual deve ser determinado como primeira etapa do processo de formulação do planejamento estratégico.
2. As características de cada organização (tamanho, autonomia, âmbito de atuação, grau de participação, etc.) irão estabelecer o grau de relevância das variáveis de cada segmento ambiental.

Além do que, deve-se levar em consideração o grau de inter-relacionamento entre as variáveis, considerando-se, portanto, a *malha de variáveis*, como um todo. Por exemplo, a variável econômica *mercado de capitais*, é resultante de um composto de variáveis diversas, entre elas: Política monetária (variável política); Política de crédito (variável política) ; Legislação fiscal (variável legal) ; Taxa de juros (variável econômica) ; Política econômica (variável política), etc.

Modelo de Gerenciamento Estratégico



Fonte: CATÉLLI, Armando. Controladoria: uma abordagem da gestão econômica-GECON – 2. ed. – São Paulo: Atlas, 2001.

2.4 Planejamento Operacional

Segundo Armando Catélli (2001), com base nas diretrizes e cenários traçados durante o processo de Planejamento Estratégico, será elaborado o Planejamento Operacional, que consiste na identificação, integração e avaliação de alternativas de ação e na escolha de um plano de ação a ser implementado.

O processo de planejamento operacional compreende as seguintes etapas:

1. Estabelecimento dos objetivos operacionais;
2. Definição dos meios e recursos;
3. Identificação das alternativas de ação;
4. Simulação das alternativas identificadas;
5. Escolha das alternativas e incorporação ao plano;
6. Estruturação e quantificação do plano;
7. Aprovação e divulgação do plano

Esse processo deve acontecer com a participação dos responsáveis pelas diversas áreas funcionais da empresa, para que reflita as condições operacionais adequadas e exista o compromisso com seu cumprimento.

O planejamento das diversas áreas funcionais deve ser feito tendo em vista os cenários e diretrizes estratégicas desenhados durante o processo de planejamento estratégico. Adicionalmente é elaborado um planejamento de consumo de recursos, volume produzido, mix de produtos, investimentos em tecnologia, recursos humanos e ativos fixos, finalizando o processo em um plano de lucros.

Essa fase divide-se em:

- *Pré-planejamento operacional* - A fase de pré-planejamento corresponde à fixação de objetivos, identificação das alternativas de ação e escolha das melhores alternativas que viabilizem as diretrizes estratégicas. O produto dessa fase do processo gerencial é o conjunto de alternativas de ação selecionadas.
- *Planejamento operacional (médio e longo prazo)* - Essa fase de planejamento operacional corresponde ao detalhamento das alternativas selecionadas, dentro de determinada perspectiva temporal considerada pela empresa como médio e longo prazo, quantificando-se analiticamente recursos, volumes, preços, prazos,

investimentos e demais variáveis planejadas. Com base nas diretrizes e cenários traçados durante o processo de planejamento estratégico, será elaborado o planejamento operacional, que consiste na identificação, integração e avaliação de alternativas de ação e na escolha de um plano de ação a ser implementado. A Controladoria atua no sentido de disponibilizar sistemas de informações que contemplem os modelos de decisão e de mensuração adequados, tendo em vista a realidade operacional da empresa.

- *Planejamento operacional (curto prazo)* - Essa fase corresponde a um replanejamento efetuado em momento mais próximo à realização dos eventos e à luz do conhecimento mais seguro das variáveis envolvidas. O produto dessa fase é o programa operacional, ou ajuste no plano, para um módulo no horizonte temporal de curto prazo do planejamento operacional. O ajuste no plano envolve a elaboração de planos operacionais alternativos, com a seleção do programa a ser implementado. Esse programa seria um ajuste ao plano operacional, tendo em vista sua aplicação no curto prazo.

Para Mosimann e Fisch (1999), Planejamento Operacional tem como função otimizar os resultados econômicos da empresa. A Controladoria participa neste estágio de maneira mais atuante, sendo administradora do planejamento operacional, onde os planos operacionais não quantificados se transformam em planos orçamentários, conseqüentemente, comparar o que foi orçado com o que foi realizado.

2.5 Planejamento da Controladoria

Segundo Mosimann e Fisch (1999), o processo de Planejamento da Controladoria está voltado tanto para a participação no processo de planejamento da organização como para o planejamento de suas próprias atividades e, portanto, para a criação de uma ferramenta de planejamento e controle econômico, que inclui: sistemas de informações econômico-financeiras, sistemas de padrões, sistema contábil, modelos de decisão, mensuração e informação do sistema que sirva tanto para a aferição da eficiência e eficácia das diferentes áreas da empresa, como para a aferição de seu próprio desempenho.

Para Masayuki Nakagawa (1993), É recomendável, preliminarmente, realizar uma palestra de sensibilização sobre o modelo conceitual de Controladoria para a alta administração da empresa. Esta palestra devera ter como meta deixar claro os objetivos, conceitos-chave e princípios contidos no modelo, de modo a ficarem evidentes os seguintes aspectos:

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

O plano de implementação de Controladoria é composto, basicamente, de duas etapas principais:

- Etapa de ações imediatas, contemplando a introdução de aperfeiçoamentos e melhorias, a médio e curto prazo, nos sistemas existentes na empresa, acompanhada de palestras, seminários e treinamentos a grupos de gestores de áreas específicas, como forma de preparar a migração da empresa para sistemas, métodos e procedimentos do novo modelo;
- Etapa de ações a médio e longo prazo, contemplando mudanças de crenças, valores, atitudes e comportamentos, de modo a viabilizar a plena implementação do modelo conceitual de Controladoria, com as soluções desejadas pela empresa.

Conforme Armando Catélli (2001), a Controladoria, para ser eficaz em sua missão, é profundamente dependente da cultura organizacional vigente. Essa cultura organizacional tem sua gênese no Subsistema Institucional e, em função da missão, crenças e valores, será definido o Modelo de Gestão que estabelece a maneira como a empresa será conduzida.

A Controladoria contribuirá com suas crenças e valores na definição do Modelo de Gestão, no estabelecimento, entre outras, das seguintes “regras” para os gestores:

- Grau de autonomia dos gestores;
- Processo de gestão;
- Avaliação de desempenho;
- Sistema de recompensas / punições.

Dessa forma, ao participar da definição do Modelo de Gestão, divulgar os conceitos de gestão econômica, disponibilizar os instrumentos necessários e zelar pelo pronto atendimento, caracteriza-se a Controladoria como um Agente de Mudanças Comportamentais.

2.6 Sistema de Informação

Para Mosimann e Fisch (1999), o Sistema de Informação tem que estar situado, tanto no meio ambiente externo que envolve a empresa, quanto ao sistema operacional que ocorre no ambiente interno, ambos estão direcionados à decisão de seus gestores. Todas as atividades que ocorrem no meio ambiente da empresa, como atividade operacional, tem de ser detectados pelo sistema de informação. Segundo ainda Mosimann e Fisch (1999) descrevem: “Os dados que interessam ao sistema de informação gerido pela Controladoria dependem do modelo de mensuração definido e dos conceitos de riqueza que a empresa adota”.

Para Armando Catélli (2001), cada uma das fases, anteriormente descritas, deve ser atendida pelo Sistema de Informação Gerencial com informações oportunas, confiáveis, com a periodicidade necessária para viabilizar a tomada eficaz de decisões por parte dos gestores da organização. O sistema de informação contempla, entre outros, os seguintes aspectos:

- *É estruturado sob conceito de banco de dados:* planos de contas, plano de áreas de responsabilidade / centro de resultados, contabilidade gerencial e contabilidade societária.
- *As informações e relatórios atendem os conceitos e o modelo de decisão dos usuários:* modelo de informação com base no modelo de decisão e modelo de mensuração
- *A mensuração das transações é efetuada com a utilização de conceitos econômicos:* valor de mercado, reconhecimento da receita pela produção dos bens e serviços, preço de transferência, custo de oportunidade, equivalência de capitais.
- *Aos recursos e produtos/serviços das atividades são atribuídos, respectivamente, custos e receitas com base em valor de mercado:* preço de transferência, preço e custos correntes.

O sistema de informação é o conjunto de subsistemas de pré-orçamento, orçamentos, custos e contabilidade, que reflete as decisões tomadas por ocasião do planejamento em termos monetários e, posteriormente, confronta os resultados reais com planejados, possibilitando então as ações de controle. Dessa forma, cada fase do processo é atendida de forma particular pelo Sistema de Informações.

Como os dados se transformam em informações e, no contexto contábil, como padrões, orçamentos e contabilidade constituem o sistema contábil de informações. Vejamos preliminarmente, como Hendriksen (1977) faz a distinção entre dados e informação:

“A contabilidade faz uma distinção geral relevante entre dados e informação. Os dados podem ser definidos como mensurações ou descrições de objetos ou eventos. Se estes dados já são conhecidos ou não interessam à pessoa a quem são comunicados, não podem ser definidos como informação. A informação pode ser definida como um dado (ou conjunto de dados) que provoca o efeito surpresa na pessoa que a recebe. Além disso, ela deve reduzir a incerteza, comunicar uma mensagem, ter um valor superior ao seu custo e ser capaz, potencialmente, de evocar uma resposta do tomador de decisão.”

Mock (1976), por sua vez, ao estudar os critérios de mensuração e de informação contábil, faz a seguinte distinção:

“Muitas vezes a informação é tida como um subconjunto de dados úteis na solução de problemas ou tomada de decisão. Em um sentido geral o dado deriva do verbo latino ‘dare’ (dar) significando fatos, dados a conhecer e, aparentemente, de pouco interesse às necessidades de decisão. Contrastando com isso, a informação está relacionada com o verbo latino ‘informare’ (dar estrutura a). Desta forma, a informação é considerada como dados que foram selecionados e organizados, tornando-se relevantes (espera que seja) para alguma questão.”

Gil (1978) afirma que:

“Um sistema de informações tem que trabalhar dados para produzir informações. Logo:

- Dado é a matéria-prima que o sistema de informações vai trabalhar;
- Informação é o produto final do sistema de informações, e deve ser apresentada em forma e conteúdo adequados ao usuário.”

Bio (1985) reconhece que, dependendo do ângulo de observação e do campo de conhecimento em que se busque o conceito, haveria muitas formas de conceituar informação:

“Só a ótica de sistemas de informações examina-se o conceito a partir do entendimento da informação como resultado do tratamento de dado.”

Davis (1974), também, define a informação no contexto do sistema de informações da seguinte maneira:

“A informação é o dado que foi processado de uma forma compreensível para seu recipiente e que apresenta um valor real ou percebido para suas decisões correntes ou prospectivas.”

Existe entre a informação e o dado a mesma relação observável entre matéria-prima e produto acabado e, esta analogia ilustra o conceito de que a informação para uma pessoa pode ser um dado para outra pessoa.

Conforme Masayuki Nakagawa (1993), os gerentes sempre se defrontam com a responsabilidade pela solução dos grandes problemas de uma empresa e tomam decisões fazendo a escolha entre soluções alternativas, o que caracteriza uma preferência, que se supõe baseada em um adequado sistema de informação.

No passado, a informação era obtida através de uma heterogeneidade de fontes e os gerentes processavam a informação com base em sua habilidade pessoal. Era freqüente os gerentes solicitarem uma informação sem o conhecimento adequado do impacto que teriam suas decisões em determinada área ou até mesmo outras áreas da empresa.

Modernamente, porém, observa-se que ocorreram pelo menos três grandes mudanças, que estão contribuindo fortemente para o aperfeiçoamento da gestão de uma empresa e, conseqüentemente, para a eficácia gerencial:

1. A gestão da empresa passou a ser feita sob uma abordagem sistêmica e as próprias técnicas gerenciais obtiveram um avanço considerável;
2. A informação passou a ser tratada como um produto de um sistema planejado, de modo a torná-la disponível de acordo com as necessidades dos gerentes;
3. Desenvolveram-se sistemas de informações, que suportam os processos de planejamento e controle dos gerentes, bem como, os sistemas operacionais de gestão das atividades de produção da empresa.

Sob este enfoque sistêmico, o sistema de informações é um subsistema do sistema empresa, e nesta linha de raciocínio pode-se concluir que o sistema de informações é um conjunto de subsistemas de informações interdependentes.

Conforme Bio (1985), é desta maneira que se podem considerar os subsistemas de orçamentos, padrões e contábil como componentes dos sistemas de informação global da empresa.

As interações ou relações de interdependência entre esses subsistemas decorrem da troca de informações que ocorre entre eles. É o que ocorre, por exemplo, na preparação de plano de lucros, em que os dados sobre receitas, custos e despesas previstas precisam ser processados pelos vários subsistemas que integram os sistemas de orçamentos.

O sistema de orçamentos, por sua vez, interage com o sistema de padrões solicitando dele dados sobre padrões físicos e monetários de materiais, mão-de-obra e custos indiretos para a elaboração do orçamento de produção, ou dados sobre o preço de vendas, descontos, comissões, impostos, etc., para a elaboração do orçamento de vendas, e assim por diante.

Uma vez aprovado o plano de lucros, em início as atividades operacionais que correspondem às transações de compras, vendas, produção, pagamento de salário, etc., e o sistema contábil, então, é solicitado a interagir com o sistema de orçamentos para a elaboração de relatórios gerenciais de avaliação de custos e desempenhos, comparando eventos e transações reais com os orçados.

Os dados sobre compras são processados nos subsistemas de estoques, contas a pagar e contábil. Os dados sobre vendas são processados nos subsistemas de estoque de produtos acabados, contas a receber e contábil, e assim por diante.

Esta descrição nos leva ao conceito de sistema de informação global da empresa, cuja finalidade, como se pode ver é atender às necessidades de informações para a tomada de decisões dos gerentes de diversos níveis hierárquicos e funcionais da empresa.

Nash e Roberts definem o sistema de informação global de uma empresa da seguinte maneira:

“O sistema de informações é uma combinação de pessoas, facilidades, tecnologias, mídias, procedimentos e controles, com os quais se pretende manter canais de comunicações relevantes, processar transações rotineiras, chamar a atenção dos gerentes e outras pessoas para eventos internos e externos significativos e assegurar as bases para a tomada de decisões inteligentes.”

Os vários subsistemas interdependentes que constituem o sistema global de informações podem ser classificados, geralmente, em dois grupos:

- *Sistema de apoio às operações* – são os que processam dados relativos a transações rotineiras, recorrentes e, portanto, programáveis. Estes podem ser, ainda, subdividido em duas categorias:
 - a) Sistemas que processam dados ligados a transações individualizadas, tais como compras, faturamento, contas a pagar, contas a receber, que envolvem decisões menos complexas, mas importantes como à eficiência e a produtividade;
 - b) Sistemas que processam dados de transações agregadas, tais como planejamento e controle da produção, custos contabilidade, envolvendo decisões operacionais mais complexas que afetam a eficácia da empresa;
- *Sistema de apoio à gestão* – são os que processam dados para a tomada de decisões e atividades de solução de problemas dos gerentes, portanto, não programáveis, tais como previsão de vendas, análises de custos, elaboração de orçamentos. Estes sistemas destinam-se a:
 - a) Auxiliar o processo decisório dos gerentes;
 - b) Dar suporte às avaliações e aos julgamentos dos gerentes;
 - c) Aumentar a eficácia dos processos decisórios.

A identificação dos dois principais grupos de sistemas de informações de uma empresa não significa em absoluto que na prática os mesmos devam ser encontrados completamente separados. Isto exigiria a duplicação de pessoas, facilidades, equipamentos, esforços e, também, a duplicação de dados, implicando ineficiências e custos desnecessários.

As informações necessárias aos dois sistemas têm usualmente a mesma origem: as transações contábeis. A folha de pagamento pode ser à base de dados para se decidir sobre o nível de pessoal necessário; os dados da contabilidade de custos podem decidir se a empresa pode adicionar um produto novo ou se deve descontinuar um produto obsoleto.

Dessa maneira, torna-se muito claro que é mais vantajoso desenvolver um único sistema de informações capaz de atender às duas categorias de necessidades. O sistema deve ser capaz de aceitar, armazenar, processar e comunicar as informações requeridas por seus usuários, através de um banco de dados comum, porque os sistemas operacionais e o sistema de apoio às decisões são funções complementares.

A integração dos sistemas de padrões e orçamentos será, pois, estudada em nível de um sistema de informação global, mas este, como afirma Jaedicke e Sprouse, na maioria das vezes, têm o suporte de um sistema contábil.

2.7 Processo Orçamentário

Para Antony (1974) e Govindarajan (2002) um importante instrumento para o planejamento e controle das empresas, a curto prazo, é o orçamento. Segundo os autores, “um orçamento operacional cobre um ano e inclui as receitas e as despesas previstas para esse ano”. Cabe destacar que tanto o planejamento estratégico, quanto a elaboração do orçamento certamente incluem planejamento, mas os tipos de atividades de planejamento são diferentes para os dois processos. O processo orçamentário concentra-se em um só ano, enquanto que o planejamento estratégico contempla atividades que podem estender-se por vários anos. Além disso, o planejamento estratégico precede a elaboração do orçamento e proporciona a estrutura na qual o orçamento se apóia.

O sistema de orçamentos pode ser descrito como o modelo de mensuração que avalia e mostra, sob um formato contábil, as projeções de desempenhos econômicos e financeiros periódicos de uma empresa como um todo e das unidades que a compõem, que deveriam resultar da execução dos planos de ação por ela aprovados.

O sistema de orçamentos associa os dados físicos relativos ao volume total de produtos que deverão ser produzidos e vendidos com os padrões das receitas, custos e despesas, elaborando, então, os orçamentos de cada área de responsabilidade, que após serem aprovados pela empresa juntamente com os respectivos planos de ação são confiados ao responsável pela execução dos mesmos.

Usualmente durante a elaboração destes orçamentos, costuma-se utilizar um modelo de simulação, o qual serve para compatibilizar os resultados projetados com os desejados pela empresa. Os principais elementos que integram este sistema são:

- a) Orçamentos de vendas;
- b) Orçamentos de produção;
- c) Orçamentos de matérias-primas e compras;
- d) Orçamentos de mão-de-obra direta e seus encargos;
- e) Orçamentos de custos indiretos de fabricação;
- f) Orçamentos de despesas administrativas, vendas e financeiras;
- g) Orçamentos de investimentos.

A interdependência e interações que ocorrem entre estes elementos na busca do resultado “ideal” chegam a ser tão significativas e numerosas que Welsch (1977) atribui ao conjunto de orçamentos a designação de sistemas dinâmicos.

2.7.1 O que Refletem os Orçamentos

Os orçamentos não são meros exercícios de projeções de números para se tentar visualizar prováveis resultados econômicos e financeiros de uma empresa.

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

Pode-se assumir que esta expectativa, subjacente ao sistema, é realística, porque os orçamentos têm como apoio e suporte padrões cientificamente elaborados.

Conseqüentemente, o que os orçamentos refletem são as políticas de compras, estoques, lotes de produção, vendas, qualidade, seleção e remuneração do pessoal, e contabilidade por área de responsabilidade, embutidas nos planos de ação, na expectativa de que serão implementadas corretamente com o suporte de um sistema de informações, adequadamente estruturado e capaz de mostrar aos gerentes os desvios que estão ocorrendo e, portanto, merecedores de ações corretivas.

2.7.2 Princípios Fundamentais do Sistema de Orçamentos

Com base nos que refletem os orçamentos, pode-se concluir que os princípios fundamentais que os norteiam são os seguintes, de acordo com Welsch(1977).

- *Envolvimento dos gerentes* – pressupondo a aderência dos gerentes à filosofia, crenças e valores da empresa, este princípio preconiza a necessidade de os gerentes participarem ativamente do processo de planejamento e controle;
- *Adaptação organizacional* – por este princípio deve haver perfeita compatibilização entre a estrutura organizacional e o processo de tomada de decisão, para que seja possível implementar o princípio da accountability;
- *Contabilidade por áreas de responsabilidade* – os sistemas de informações, de orçado e do realizado, devem estar estruturados por áreas de responsabilidade, a fim de que a elaboração e aprovação de planos, e o controle da execução dos mesmos sejam atribuíveis aos responsáveis de cada área;
- *Orientação para objetivos* – o sistema de orçamentos deve contribuir para que na elaboração e aprovação dos planos de ação as políticas e diretrizes sejam elaboradas no sentido de que as metas e os objetivos da empresa sejam atingidos eficientes e eficazmente;
- *Comunicação integral* – para que se verifique a efetiva comunicação das políticas, diretrizes, planos e objetivos da empresa a todos os níveis de gerentes é preciso buscar a compatibilização entre o sistema de informações, o processo de tomada de decisões e a estrutura organizacional;
- *Expectativas realísticas* – para que os objetivos do sistema de orçamentos sejam motivadores, eles precisam ser desafiadores e, para tanto, os padrões de produtividade, eficiência e eficácia devem ser elevados, embora não impossíveis

de serem atingidos, ou seja, devem ser fixados com base em valores esperados compatíveis com a realidade da empresa e de seu ambiente;

- *Oportunidade* – cada etapa do sistema de orçamentos deve ter uma data de início e fim de atividades. Nada é mais desastroso para a confiabilidade e a eficácia dos sistemas do que os planos de ação ou relatórios de avaliação de desempenhos chegarem às mãos dos gerentes, após o início das atividades ou muito tempo após seu término, respectivamente;
- *Aplicação flexível* – o sistema de orçamentos é um guia para ações racionais e sistematizadas e não instrumentos de dominação e, dado o limitado conhecimento do futuro, a filosofia de planejamento adaptativo enfatiza a crença de que o principal valor do sistema está no processo de produzir os planos, e não nos planos em si. Assim, o sistema deve permitir correções, ajustes, revisões de orçamentos e revisões de planos, à medida que, não o fazendo, se inibe os orçamentos como sistema de apoio às operações e à gestão;
- *Reconhecimento dos esforços individuais e de grupos* – os gerentes são contratados porque são competentes tomadores de decisões e pra mantê-los sempre motivados é preciso reconhecer os esforços individuais e de grupos, necessitando-se, pois, que a empresa tenha políticas e planos de incentivos adequados e claramente definidos;
- *Acompanhamento* – este princípio reforça o envolvimento dos gerentes, uma vez que as atividades em execução precisam ser mensuradas, avaliadas e controladas com vistas a três objetivos:
 - a) No caso de desempenho inferior, dar início a ações corretivas;
 - b) No caso de desempenho favorável, reconhecê-lo e, se possível, permitir a transferência do conhecimento aos gerentes de outras áreas;
 - c) Aperfeiçoar o próprio processo de tomada de decisões.

2.8 Gestão Tributária (GT)

A Gestão Tributária, tão importante quanto o Planejamento Estratégico e Financeiro, parte do princípio de que todo o contribuinte tem o direito de ordenar tributariamente sua atividade empresarial visando: reduzir custos; otimizar a

competitividade; promover a expansão empresarial e em alguns casos, manter a sobrevivência da empresa.

As vantagens fiscais apuradas em consequência da Gestão Tributária, traduzidas em reais, alavanca o caixa da empresa. Se revertido pelo menos parte deste resultado, em favor da melhoria do produto, chega-se a uma boa receita conjugada em dois extremos: fim do desperdício tributário e maior competitividade da empresa.

Como em qualquer outra atividade, quando se conclui um estudo, um novo horizonte é vislumbrado pelos legisladores e tributaristas. Por se tratar de uma matéria inserida em um contexto dinâmico, dificilmente sua amplitude poderá ser delimitada. A Gestão Tributária tem uma potencialidade de desenvolvimento muito grande, mas muito difícil de otimizar e explicar teoricamente. Muito irá depender do preparo, e da imaginação de cada profissional, em saber utilizar as informações contábeis e interpretar a legislação para apresentar ações inteligentes.

Gestão Tributária é a atividade empresarial responsável pela articulação e execução de planos e controles voltados à racionalização das obrigações e encargos tributários visando:

- Cumprir, observada a equidade, a legislação tributária;
- Diminuir o “quantum” a recolher;
- Recolher no maior prazo possível;
- Reduzir os custos das obrigações acessórias;
- Evitar sanções fiscais.

Assim é legal toda e qualquer providência (Gestão Tributária, Planejamento Tributário, Economia Fiscal ou Elisão Legal) não contrária a lei e tomada antes da ocorrência do fato gerador, mesmo que visando única e exclusivamente a economia fiscal.

2.8.1 Regras Básicas para a Gestão Tributária

Não existem normas rígidas para a operacionalização da Gestão Tributária. O que existe são recomendações para torná-la mais eficiente, a saber:

- A GT não pode ser executada por uma só pessoa ou departamento, muito pelo contrário, deve contar com representantes de todos os departamentos

envolvidos em operações sujeitas a tributação e inclusive estimular todos os funcionários da empresa a sugerir propostas para redução da carga tributária. A busca por se otimizar a gestão tributária requer um esforço complexo de revisão de todos os processos que envolvam a entrada e saída de materiais e serviços, as operações "intercompany", as apurações e cálculos de impostos, o cumprimento das obrigações acessórias e o fechamento e contabilização fiscal, sem esquecer de todo trato referente ao arquivamento de documentos e comprovantes. Em tese, o desafio consiste em se varrer a empresa de uma ponta a outra de sua cadeia, contemplando todos os departamentos que exercem alguma atividade que tenha implicação tributária. O que, nos dias de hoje, significa dizer que quase todos os funcionários de uma grande empresa estão direta ou indiretamente envolvidos na questão tributária. É necessário, ainda, se obter agilidade e eficiência na interpretação e adequação das questões regulatórias ao dia-a-dia das operações, o que implica revisão de processos, redistribuição de responsabilidades, construção de um adequado modelo de gestão e o aproveitamento de soluções tecnológicas.

- Gerência de GT deve ter poderes suficientes para implantar novos procedimentos redutores da carga tributária;
- A economia tributária deve ser considerada ante o ônus administrativo/financeiro que pode acarretar (*custo x benefício*);
- Todo o procedimento de GT deve ser verificado periodicamente para constatação de seus resultados e de possíveis distorções;
- Recomenda-se que sejam elaborados demonstrativos que apresentem os resultados dos procedimentos implantados em decorrência da GT.

Inclui-se na Gestão Tributária, indiretamente, a discussão de todas as exações inconstitucionais ou ilegais.

2.8.2 Instrumentos da Gestão Tributária

- Amplos conhecimentos da legislação tributária (*pode ser por tributo*);
- Conhecimentos contábeis;
- Conhecimentos inerentes de direito aplicado;
- Razoáveis conhecimentos de finanças;
- Planejamento Tributário;
- Comitê Tributário;
- Legislação Atualizada: Diário Oficial, Literatura Técnica, Jornais, etc;
- Dados Comparativos de Concorrentes;
- Apoio de Consultorias Externas, Participação em Cursos, Seminários de Atualização;
- Manuais de Procedimentos, Planilhas de Acompanhamento, Sistema de Arquivo;
- Relatórios de Gestão Tributária;
- Relacionamento com Outras Gerências;
- Consulta Fiscal.

2.8.3 Planejamento Tributário

São ações, desenvolvidas de forma estritamente preventiva, com o objetivo de apurar, informar, planejar quais serão os ônus tributários incidentes sobre determinados atos administrativos. O Planejamento Tributário Consiste em:

- Modificar estruturas societárias;
- Modificar operações;
- Modificar procedimentos.

Para Conseguir:

- Evitar a ocorrência do fato gerador;
- Reduzir as incidências tributárias.

2.8.4 Tipos de Planejamento Tributário:

- *Preventivo* - Desenvolvem-se continuamente através de orientações, manuais de procedimentos, reuniões e abrange principalmente as atividades de cumprimento da legislação tributária nas obrigações principais e acessórias;
- *Corretivo* - Detectada determinada anormalidade procede-se ao estudo e indicam-se alternativas de correção da anomalia. Normalmente não deve surgir na empresa que adote o sistema preventivo.
- *Especial* - Surge em função de determinado fato como, por exemplo: abertura de filial, lançamento de novos produtos, aquisição e/ou alienação da empresa, processos societários de reestruturação (fusão, incorporação, associação, etc.).

A operatividade sistêmica de um planejamento fiscal “especial” compreende cinco fases, a seguir mencionadas:

- A pesquisa do fato objeto do planejamento fiscal;
- A articulação das questões fiscais oriundas do fato pesquisado;
- Estudo dos aspectos jurídico-fiscais relacionados com as questões decorrentes do fato pesquisado;
- Conclusão;
- Formalização do planejamento num expediente técnico-funcional.

2.8.5 Comitê Tributário

Órgão colegiado de tomada de decisões, o Comitê Tributário deverá atuar de forma conjugada, reunindo representantes das seguintes unidades: Gestão Tributária, Contabilidade, Jurídico, Auditoria Interna e Finanças. Sendo as principais atribuições:

- Avaliar trabalhos/estudos de planejamento tributário;
- Fornecer idéias sugestões ou planos que possibilitem a legítima anulação, redução ou adiamento do ônus tributário;
- Avaliar a viabilidade fiscal de relevantes transações idealizadas pela empresa;
- Coordenar o processo de contencioso fiscal;
- Avaliar recomendações contidas em expedientes recebidos de Consultorias, Advogados e Auditores Externos.

2.8.6 Relatórios de Gestão Tributária

Considerando que o “produto” final da Gestão Tributária, tem como “cliente” o “dono” (proprietário, acionista controlador, presidente, conselheiros, diretor executivo, etc.), que necessariamente não precisam entender do assunto, os relatórios devem ser sucintos, práticos e “cleans”, demonstrando principalmente: economia tributária obtida; ganho financeiro decorrente; validação de procedimentos por órgãos externos, etc.

Vale salientar ainda que além dos bons resultados obtidos, cabe a Gestão Tributária, alertar o “dono” sobre riscos potenciais existentes em determinadas situações que ocorrem na companhia.

2.8.7 Relacionamento com outras Gerências

Este relacionamento consiste num Intercâmbio de idéias, informações e experiências voltadas à satisfação das necessidades departamentais e por conseqüência, a obtenção de elevado índice de produtividade, visando à plena realização do objeto social da empresa.

- *Gerência de Produção* - processos de creditamento dos impostos indiretos (IPI e ICMS);
- *Gerência de Compra/Vendas* - períodos ideais de compras e vendas, diferenças de alíquotas, tipos de materiais;
- *Gerência Contábil e Jurídica* - deverá existir perfeita integração;
- *Gerência Financeira* – prazos e formas de pagamento dos tributos.

2.8.8 Atribuições da Unidade

A Gestão Tributária, através da combinação de técnicas e fatores humanos, tem como missão desenvolver atribuições visando iniciar, disciplinar e, sobretudo dinamizar ações necessárias ao eficaz cumprimento das obrigações e encargos tributários da empresa.

É importante salientar que o rol de atividades a serem desenvolvidas está intrinsecamente ligado ao “porte” e natureza das operações realizadas pela empresa, assim, as atribuições a seguir apresentadas são exemplificativas e não exaustivas.

- Elaborar rotinas, práticas e procedimentos fiscais adequados às operações promovidas pelas diversas unidades da empresa, acompanhar a implantação e proceder as revisões periódicas;
- Realizar um follow-up das disposições legais e jurisprudenciais, para que havendo alterações normativas, promover-se às adaptações necessárias;
- Orientar, coordenar e controlar o processo de emissão e escrituração dos documentos fiscais;
- Coordenar e controlar o processo de apuração e recolhimento dos tributos bem como elaboração de Declarações de Informações Econômico-Fiscais;
- Apresentar através de memorandos e relatórios, soluções para os problemas de natureza fiscal, ocorridos na dinâmica operacional da empresa;
- Formular expedientes sobre as conseqüências de novas legislações nos negócios da empresa;
- Elaborar estudos a serem submetidos à decisão do Comitê Tributário sobre questões complexas ou controvertidos resultantes de lacuna ou obscuridade da legislação tributária;
- Elaborar sistema de controle interno necessário à obtenção de elevada produtividade no cumprimento das obrigações fiscais;
- Contatar Autoridades Fazendárias visando fiel cumprimento das obrigações fiscais e obtenção de prerrogativas de administração tributária;
- Acompanhar os trabalhos de fiscalização desenvolvidos por fiscais, auditores externos, etc.

2.8.9 Política Tributária

A política tributária afeta crescimento econômico, tanto pelos seus aspectos estáticos como dinâmicos. No aspecto estático (um primeiro momento) o canal de influência surge pelos efeitos alocativos não neutros oriundos de qualquer imposto. Dessa forma, as decisões alocativas dos agentes econômicos serão diferentes na presença de impostos do que seriam na ausência deles. Isto gera distorções que resultam em perdas de eficiência para a economia como um todo. No aspecto dinâmico (momentos seguidos no tempo), os efeitos negativos surgem pelo impacto na acumulação de fatores produtivos sobre os quais incidem os impostos,

notadamente capital. No caso brasileiro, os impostos em cascata (PIS, COFINS e CPMF) têm efeitos distorcivos tanto no setor produtivo quanto no setor financeiro.

A política tributária pode influenciar os investimentos através da sua influência nos fluxos de caixa dos projetos. O aumento das incertezas com relação ao regime tributário futuro pode gerar dúvidas quanto ao retorno do investimento e conseqüentemente afetar negativamente os investimentos totais. Neste sentido, as constantes mudanças no regime fiscal brasileiro ou a própria incerteza quanto à futura reforma fiscal podem ter efeitos negativos sobre o investimento privado e, assim, afetar o crescimento tanto no curto prazo como no longo prazo.

2.9 Crescimento Econômico

O crescimento econômico apresenta-se hoje como uma questão central no debate de política econômica no Brasil. Com a estabilização da inflação, o Plano Real e a consecução de importantes reformas estruturais, as atenções voltaram-se mais intensamente para a performance de crescimento da renda. Duas são as razões básicas para as preocupações mais intensas em torno da questão do crescimento.

- O desenvolvimento econômico brasileiro no período 1980-2000 mostrou-se bastante inferior a sua trajetória histórica. Nesse período, a renda per capita em reais cresceu a uma taxa média de 0,6% ao ano, consideravelmente inferior à média do período 1949-1979, cerca de 4,41%. Esta performance após 1980 é bastante inferior aquela conseguida pelos países desenvolvidos e por alguns países em desenvolvimento, notadamente do Leste Asiático.
- Essa performance insatisfatória do crescimento da renda foi acompanhada por uma estagnação dos indicadores sociais, especialmente pobreza e desigualdade, durante todo o período. Em períodos mais recentes, notadamente após 1994, houve uma piora considerável no índice de desemprego para todas as regiões metropolitanas. Isso pode ter gerado uma piora considerável na renda familiar per capita, especialmente para as camadas mais pobres.

2.9.1 Política Fiscal e Crescimento Econômico

A influência da política fiscal no crescimento deve ser analisada sob os seguintes aspectos:

- A política tributária representada pela estrutura de impostos responsáveis pelas rendas governamentais;
- As políticas de gastos públicos;
- Pela existência dos déficits ou superávits orçamentários.

Estes três aspectos influenciam o crescimento econômico através de um conjunto de canais diferenciados e que devem ser considerados em uma análise sobre os efeitos agregados da política fiscal.

2.10 ANÁLISE DO MERCADO

A importância de separar, sob o ponto de vista do processo de análise e avaliação de empresas e negócios, as questões estratégicas apresentam abordagem mais ampla e, também, proporcionam metodologias e técnicas para interligar os fatores externos ou não controláveis com os fatores internos ou controláveis pela empresa que está realizando a avaliação, bem como da empresa ou negócio que está sendo avaliado.

A seguir algumas considerações a respeito dos fatores externos ou não controláveis, principalmente o mercado em que a empresa atua ou poderá atuar. São apresentados, a seguir, alguns aspectos inerentes ao mercado, que podem considerar na análise de empresas ou negócios, sendo que os detalhes são abordados com maior ou menor intensidade.

Os principais aspectos mercadológicos a serem considerados na empresa ou negócio são:

- a) Quanto aos canais de distribuição dos produtos e serviços, em que se analisam:
- A forma de atuação dos vendedores da empresa ou negócio considerado;
 - Seus distribuidores e representantes;
 - Sua quantidade e correspondente capacidade de escoamento dos canais;
 - O processo de estabelecimento de preços e suas conseqüências;
 - Suas políticas mercadológicas com as vantagens, desvantagens e peculiaridades.

- b) Quanto à análise dos produtos e serviços, em que se consideram, entre outros, os seguintes aspectos:
- Marca;
 - Descrição básica do produto ou serviço;
 - Aspectos de embalagens e despachos, com especificações;
 - Sistema de transporte e responsabilidades inerentes;
 - Participação de mercado, separada por produto ou serviço, por período, por área, considerando os dados por unidades, em valores monetários e em percentagens;
 - Vantagens competitivas básicas, analisando qualidade, preço, promoção e outros aspectos necessários;
 - Desvantagens competitivas básicas, considerando qualidade, preço, promoção e outros aspectos.
- c) Quanto à pesquisa de mercado, que representa um dos aspectos mais relevantes para o processo decisório, considerando-se:
- Dados gerais de mercado, verificando a organização da pesquisa e sua função, bem como a identificação de fatos, sua análise, interpretação e recomendações;
 - Forma de apresentação e debate com a alta administração da empresa e correspondente influência nas vendas e no lucro;
 - Opinião dos clientes e dos canais de distribuição sobre a empresa, seus produtos e serviços, pessoal, políticas comerciais e concorrentes;
 - Análise das tendências de mercado, considerando o mercado global, os produtos e serviços de sucesso, as diferenças na qualidade e no preço dos produtos e serviços;
 - Fontes de sugestões sobre o produto ou serviço e o mercado, consolidadas através de pesquisas, distribuidores, vendedores e consumidores. A pesquisa de mercado deve apresentar as razões para o novo produto ou serviço existir;
 - Aspectos da sazonalidade e do modismo do produto ou serviço; e levantamento e análise dos potenciais de mercado, bem como as vendas previstas por produtos ou serviços, região, zona, período e o correspondente potencial de compra.

d) Quanto à força de venda, devem-se analisar, entre outros, os seguintes aspectos:

- Seu número e localização;
- Especificação de suas tarefas;
- Quais as fontes de recrutamento e os processos de seleção e treinamento;
- Como são estabelecidas as quotas de vendas;
- Como são desenvolvidos e controlados seus planos de trabalho;
- Quais os auxílios e ajudas de custo que recebem;
- Quais as informações que recebem e fornecem;
- Quais os critérios de avaliação.

e) Quanto aos novos produtos ou serviços, podem-se considerar:

- Como são idealizados;
- Como são selecionados;
- Como são lançados;
- Como são avaliados.

f) Quanto à promoção e propaganda, podem-se considerar:

- O orçamento por produto ou serviço, período e veículo (mídia);
- O processo de pesquisa;
- As alternativas de veículos (mídia), tais como revistas, catálogos, mala-direta, rádio, jornal, televisão, shows;
- Os critérios para escolha da veiculação, considerando custo, freqüência, alcance, periodicidade, audiência etc.;
- As formas de elaboração do texto promocional;
- Os critérios de escolha e a forma de atuação das agências de promoção e propaganda;
- A maneira de coordenar todo o processo de promoção e propaganda dos produtos ou serviços.

g) Quanto às políticas mercadológicas, o executivo pode considerar, entre outros assuntos:

- Estabelecimento de preços;
- Descontos por quantidade;

- Devolução de mercadorias;
 - Escolha de revendedores e representantes;
 - Pagamentos de comissões.
- h)** Quanto à organização do departamento de marketing, podem-se considerar:
- Tipo de departamentalização (funcional, matricial, projetos, processos etc.);
 - Distribuição das tarefas e responsabilidades;
 - Nível de capacitação e motivação dos profissionais;
 - Interação entre as diversas atividades de marketing e destas para com as outras unidades organizacionais da empresa.

Deve-se considerar, também, o instrumento administrativo da pesquisa de mercado. Pesquisa de mercado é o instrumento de investigação das condições dos diversos fatores que interagem com a estratégia mercadológica e o modelo de gestão da empresa. A prática tem demonstrado que os empreendedores devem proporcionar elevada atenção para a estruturação e a qualidade das informações resultantes da pesquisa de mercado, pois, caso contrário, o nível de risco no processo de análise e avaliação da empresa ou negócio pode ser muito elevado.

Por tudo que foi apresentado acima, verifica-se que a análise do mercado da empresa ou negócio que está sendo avaliado é de suma importância. Talvez se possa afirmar que essa análise de mercado deva estar sustentada por otimizado planejamento de marketing.

2.11 Planejamento de Marketing

Planejamento de marketing é a metodologia administrativa para o estabelecimento do contexto ideal atual e, principalmente, futuro da interação dos negócios, produtos e serviços da empresa com as necessidades e expectativas dos diversos segmentos de mercado.

O marketing pode ser considerado o foco central do processo de planejamento das empresas, quando o executivo considera a importante abordagem de direcionar a empresa rumo à satisfação das necessidades do consumidor e contra os avanços dos concorrentes; e tudo isso com resultados para a empresa, ou seja, com lucro.

A atividade de marketing procura satisfazer às necessidades do consumidor através de identificação e adição de valores - reais e/ou percebidos - aos produtos e serviços básicos. Nesse contexto, marketing pode ser reativo e pró-ativo, mas, principalmente, interativo. Portanto, deve contribuir para fazer as coisas acontecerem. A atividade de marketing é responsabilidade de todas as áreas da empresa, tais como produção, pesquisa e desenvolvimento, recursos humanos, finanças e, logicamente, marketing. Se isso ocorrer de forma adequada, pode-se afirmar que a empresa tem marketing total.

Marketing é o processo administrativo estruturado de planejar, executar e avaliar a concepção de idéias de produtos, serviços ou negócios, seus preços, promoções e sistemas de distribuição, visando otimizar o atendimento das expectativas e necessidades de pessoas e empresas. O marketing pode ser:

- a) *Diferenciado* – em que se procura identificar os diferentes segmentos de mercado com critérios específicos previamente estabelecidos. Sua vantagem é a maior fidelidade e repetição da compra, pois a adequação é do produto ao cliente, mas a empresa pode necessitar de maiores investimentos;
- b) *Concentrado* – em que se procura identificar um ou dois segmentos de mercado, focando o atendimento através de produtos, serviços ou negócios altamente especializados. Sua vantagem é que pode proporcionar forte e sustentado posicionamento competitivo em alguns poucos segmentos de mercado, mas a empresa pode ficar vulnerável ao declínio dos segmentos escolhidos e à possível entrada de alguns fortes competidores;
- c) *Indiferenciado* – em que se procura identificar as expectativas e as necessidades comuns ao maior número de clientes atuais e potenciais do mercado. Sua vantagem é a economia de escala em vários níveis, mas pode ocorrer a superconcorrência nos principais segmentos.

De qualquer forma, devem-se sempre considerar algumas questões para o melhor posicionamento do produto ou serviço em cada segmento de mercado:

- Quais são os atributos e benefícios mais valorizados pelos clientes atuais ou potenciais?
- Como os clientes percebem cada um dos concorrentes com relação a esses atributos e benefícios?

- Quais são os nichos de mercado, ou seja, onde a empresa pode ter atuação representativa de mercado?
- Como os fatores ambientais ou não controláveis podem alterar a situação atual do mercado?
- Quais os cenários mais prováveis para esse mercado?
- Qual a capacidade dos concorrentes para atender aos segmentos existentes e potenciais?
- Em que segmento deve atuar, frente a que tipo de concorrência?

Marketing requer uma abordagem disciplinada e analítica, julgamento intuitivo, inovação e criatividade. O executivo de marketing deve ter a constante lembrança de que deixado a sua própria sorte, o ciclo de vida de um produto ou serviço tem um padrão inevitável: atinge-se o pico e, então - algumas vezes rapidamente, outras devagar -, vem o declínio.

O executivo de marketing com visão e atuação interativa tem um ponto de vista segundo o qual o ciclo de nascimento, crescimento, maturidade e declínio pode ser trabalhado, o que torna possível mudar a forma da curva do ciclo de vida do produto ou serviço e renovar, em qualquer ponto, esse processo.

2.12 Controller

O Controller é o profissional responsável pela área de Controladoria; seu papel é, por meio do gerenciamento de um eficiente sistema de informação, zelar pela continuidade da empresa, viabilizando as sinergias existentes, fazendo com que as atividades desenvolvidas conjuntamente alcancem resultados superiores aos que alcançariam se trabalhassem independentemente.

As empresas têm no Controller, o profissional que se utiliza de ferramentas gerenciais, através de um sistema de informação gerencial, buscando otimizar os dados que se encontram à sua disposição.

O Controller surgiu no início do século XX, nas grandes corporações americanas, como executivo de estreita confiança do proprietário ou acionista majoritário, cuja responsabilidade era realizar rígido controle de todos os negócios das subsidiárias ou filiais. Acompanhando as transformações gerenciais ocorridas

durante este século, a função do Controller e o papel da área de Controladoria nas organizações assumiram diferentes enfoques.

Conforme Anthony (1974), o Controller é responsável pelo projeto e funcionamento do sistema por meio do qual se coleta e relata a informação de controle, porém, o uso desta informação no controle real é responsabilidade da administração de linha. O Controller é algo mais do que o contador e algo menos de um diretor principal. Este profissional deve procurar obter a otimização no uso do sistema de informação gerencial, efetuando os ajustes necessários para que o SIG possa ser efetivamente utilizado pelos gestores para sua tomada de decisões.

Alguns conhecimentos são essenciais ao Controller, tais como, uma visão clara, global e particularizada do negócio. Conhecimentos de sistemas de informação são igualmente requeridos, como também uma sensibilidade no trato de questões humanas e sociais na organização. Pois agregar informações através da relação entre os colaboradores é uma das tarefas do Controller. Esta sinergia faz com que a empresa busque sempre os melhores resultados.

A função do Controller envolve a compilação, síntese e análise das informações geradas e não a responsabilidade por sua elaboração. Sua função básica é garantir que tais informações sejam preparadas e distribuídas oportunamente dentro da entidade. Por este enfoque o Controller atua como um órgão de staff ligado diretamente à alta administração, selecionando e filtrando as informações oriundas dos diversos departamentos, que serão utilizadas para a tomada de decisão. Neste processo, o Controller naturalmente também avalia os resultados obtidos em comparação com o planejamento, influenciando a tomada da decisão.

A função do Controller é importantíssima dentro do processo decisório, pois ele é o responsável pelo fluxo das informações dentro da empresa, como também pela avaliação destas informações, sua mensuração e comparação com padrões.

Conforme Mosimann e Fisch (1999) o Controller, na desincumbência de suas funções, deve ter a seguinte atuação em relação ao sistema de informação:

- a) Identificar os eventos que ocorrem na empresa;
- b) Identificar as decisões que são tomadas na empresa;
- c) Identificar os modelos de decisão dos gestores e participar da elaboração dos modelos de decisão do sistema de informação;

- d) Identificar as informações que são necessárias para supri os modelos de decisão, onde e como busca-las;
- e) Identificar os modelos de mensuração e participar de sua elaboração;
- f) Elaborar o modelo de comunicação ou informação.

O Controller, para que possa subsidiar as demais unidades no gerenciamento de valores econômicos em suas respectivas áreas, necessita ter elementos que sejam levantados continuamente para poder ter uma visão global da situação e para isso ele se utiliza, numa escala bastante grande, de dados que são fornecidos pelo Sistema de Informação Gerencial e que irão ajudá-lo tornar a informação um instrumento de muito valor na tomada de decisão.

O Controller deve ser pró-ativo na avaliação das tendências negociais e na proposição de alternativas, sendo o membro da equipe gerencial com a melhor visão financeira sobre os efeitos provocados pelas decisões tomadas.

Pode ser definido como o processo pelo qual a organização planeja, executa e controla os planos e políticas de gestão. Esta etapa, não se encontra somente na última parte do processo decisório, mas sim em todas as outras etapas, pois toda a estrutura da execução não poderá ficar além ou aquém do que foi planejado, por isso a importância do Controller no processo decisório.

Objetivos do Controle:

- Verificação permanente dos fatos;
- Oferecer segurança à administração, evidenciando se tudo está de acordo com os planos e diretrizes estabelecidas;
- Possibilitar a identificação de erros e ineficiência;
- Permitir pronta atuação do tomador de decisão, visando corrigir os desvios em relação ao plano original;
- Ser uma etapa do sistema de gestão;
- O controle é uma fase do processo decisório em que, com base no sistema de informação, é avaliada a eficácia empresarial de cada área, resultando daí ações que se destinam a corrigir eventuais distorções.

O papel da Controller neste processo consiste em avaliar os resultados de acordo com suas metas e objetivos estabelecidos no planejamento. Esta verificação

de resultado pode ser dividida em duas partes. A primeira controla a própria área e quando a empresa como um todo.

Conforme Mosimann e Fisch (1999): Assim, é do interesse da Controller, quando for da sua própria área:

- Avalie se seus esforços no sentido de otimizar o resultado econômico da empresa estão, de fato, atingindo seus objetivos, portanto, garantindo o cumprimento da sua própria missão;
- Avalie se as informações econômico-financeiras geradas pelos sistemas de informação por ela administrada são adequadas às necessidades dos modelos de decisão, em qualidade, quantidade e temporaneidade;
- Avalie se sua gestão em coordenar os esforços dos gestores das demais áreas está conduzindo a empresa à eficácia, no que tange a aspectos econômicos;
- E quando for a empresa como um todo. Avalie, economicamente, os desvios ocorridos entre o planejando e o realizado de todas as áreas da empresa.

Busca garantir informações adequadas aos gestores, no intuito de obtenção de eficácia de suas áreas auxiliando desta forma no processo decisório.

Kanitz (1976) afirma que “os controllers 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 de natureza quantitativa, seja física, monetárias, ou ambas”.

No entanto, Masayuki Nakagawa (1993) sugere que o Controller atue como o executivo criador e comunicador de informações na organização. Dessa forma, poderá auxiliar, por exemplo, o executivo da área de marketing em sua meta de lucratividade no âmbito geográfico e de consumidores e na eficiência da mídia e política de promoções. Da mesma maneira, a área de produção poderá ser auxiliada com vistas à utilização mais eficiente dos custos diretos e indiretos aplicados à produção. Para tanto, cabe-lhe a tarefa de projetar, implementar, coordenar e manter um sistema de informações capaz de atender adequadamente às necessidades informativas do processo de planejamento e controle da empresa.

3 CONTROLADORIA NA HOTELARIA

3.1 Objetivos

Uma empresa hoteleira pode ser entendida como sendo uma organização que, mediante o pagamento de diárias, oferece alojamento à clientela indiscriminada. Empresa hoteleira, segundo o Instituto Brasileiro de Turismo (Embratur), Anexo A, é a pessoa jurídica que explora ou administra meio de hospedagem e que tem em seus objetivos sociais o exercício de atividade hoteleira.

Ao estudarmos o objetivo da Controladoria na hotelaria, é necessário fazermos uma reflexão acerca do Objetivo do Hotel. Qual é seu propósito maior, sua missão. A missão é decorrente daquilo que a empresa pretende desempenhar num dado cenário social, sendo também influenciada pelas crenças e valores dos seus dirigentes, produtos e serviços oferecidos, mercado onde atua, clientela, etc. É um objetivo permanente e estratégico, razão de sua existência. A missão não deve constituir apenas numa frase de efeito, deve representar um pensamento organizacional explícito e comum a todos. Num sentido econômico pode-se considerar que a missão ou o propósito maior de uma empresa não é o lucro e sim sua continuidade. O lucro é uma condição para a organização assegurar sua continuidade, mas não pode ser considerado como um valor absoluto.

Esse lucro é obtido a partir do desempenho realizado pelas áreas e processos organizacionais. Esse desempenho, para oferecer um resultado como contribuição máxima à organização, deve ser levado a efeito com eficiência e eficácia, que são atributos mensurados e reportados por relatórios de controle gerencial. O Controller é responsável pela comunicação desses diversos desempenhos (por área, atividade, processo, etc.) a toda a organização, possibilitando que tempestivamente se verifiquem distorções que possam comprometer a continuidade do negócio. Há que se ter uma estrutura de sistemas que habilite o Controller a desincumbir-se dessa tarefa, ou seja, uma combinação adequada de tecnologia. Essa tecnologia da informação deve estar integrada e permitir a apreensão, processamento e comunicação dos eventos econômicos ocorridos em determinado período.

A Controladoria, portanto, tem o objetivo de manter um adequado planejamento e sistema de informação gerencial que possibilite a análise de desempenho, o reporte de informações à toda a empresa de forma a acompanhar e avaliar se a geração de resultados está de acordo com o planejado, possibilitando, a

correção de possíveis desvios constatados. Resumindo, o objetivo da Controller é comunicar o reflexo econômico dos eventos para que o objetivo maior da organização seja atingido, ou seja, sua continuidade.

3.2 Objetivo Geral

Este trabalho trata da atuação do Controller e da Controladoria no Setor Hoteleiro. A Necessidade de suprir uma demanda de profissionais necessários a um mercado que apresenta elevadas taxas de crescimento nos últimos anos e vem se transformando num dos setores mais rentáveis de uma economia globalizada.

De acordo com Burgess (1996, p.19) a literatura internacional sobre a função dos *Controllers* de hotéis é carente; além disso, prossegue o autor, embora haja alguns artigos relacionados a esse assunto, geralmente expressam mais opiniões do que fatos. Quanto aos livros, a maioria das obras relevantes sobre contabilidade hoteleira limita-se a descrever as 10 tarefas do departamento de contabilidade e raramente aborda as responsabilidades do gerente deste departamento; ademais, concentra-se em técnicas financeiras e não na gestão.

O conhecimento da operação do hotel é essencial ao efetivo gerenciamento do processo de controle. Burgess (1994, p.13) comenta que o conhecimento do negócio hoteleiro é de grande importância para o *Controller*, assim como a formação e o treinamento constante. O tipo de formação do *Controller* pode variar de acordo com o indivíduo e a organização. Idealmente, ele deve dominar as técnicas hoteleiras, tanto quanto as técnicas contábeis, embasadas pela formação contábil.

No entanto, a pesquisa realizada por Burgess (1994), no Reino Unido, revelou que a tendência era o *Controller* conseguir, primeiro, qualificação e experiência em hospitalidade e mais tarde especializar-se em contabilidade, sem necessariamente, tornar-se contador. Geller *et.al.* (1990, p.92) fizeram um estudo sobre o perfil dos *Controllers* de hotéis entre os membros da Associação Internacional de Contadores do Setor de Hospitalidade. Os resultados que merecem destaque estão resumidos no Quadro abaixo. Pode-se observar que existe uma concentração na formação em contabilidade, enquanto que a experiência média no setor hoteleiro gira em torno de 10 anos.

Aqueles autores sublinharam o aumento do número de indivíduos envolvidos em programas de treinamento de administração hoteleira. Esse aumento pode significar que os cursos de graduação, agora, vêem a posição de *Controller* como carreira, ou pelo menos como um passo para atingir a alta gerência. Por outro lado, os hotéis também estão reconhecendo o valor do treinamento específico em administração hoteleira para os *Controllers*.

Quadro - Áreas de Estudos e Experiência

Principais áreas de estudo		Experiência em Contabilidade em Hotéis	
Contabilidade	54,7%	< 3 anos	7,2%
Administração Hoteleira	17,4%	3 – 5 anos	22,3%
Finanças	7,0%	6 – 9 anos	17,6%
Outros	20,9%	10 – 12 anos	17,6%
		13 – 15 anos	14,2%
		> 15 anos	21,1%

Fonte: Adaptado de Geller, Ilvento e Schmidgall, 1990, p.92.

A maior parte do trabalho realizado por empresas e organizações, diz J.Teboul “é feito por grupos de pessoas. Portanto, a qualidade das realizações de uma empresa ou organização não é somente o resultado do desempenho de cada pessoa, mas também reflete os esforços coletivos”. Até porque a empresa é um TODO, um sistema. Por isso é preciso impregnar a empresa toda desse espírito de equipe. Quando o espírito de trabalho em equipe, afirma P.R.Scholtes “invade uma organização, todos os empregados começam a trabalhar juntos visando à qualidade – sem barreiras, sem facções, todos em uma única equipe, movendo-se juntos na mesma direção”.

Se quase tudo o que se faz na vida, e nas empresas, é feito em conjunto com outras pessoas, conclui-se que é preciso aprender a trabalhar em equipe. Para tanto, é necessário aprender a:

- Compreender as pessoas que estão conosco;
- Atuar numa equipe evitando conflitos internos;
- Concentrar as energias para meta proposta;
- Lutar e vencer em conjunto;

- Conhecer a si mesmo;
- Interagir com os membros da equipe;
- Apoiar e encorajar os membros da equipe

3.3 Objetivo Específico

3.3.1 Estrutura Funcional da Área.

Em qualquer organização, o processo decisório é influenciado pela atuação da Controladoria através das informações de planejamento e controle. As informações de planejamento e controle exigem sistemas de informações que suportem estas decisões.

3.3.2 Localização e Subordinação da Área

A Controladoria inicia seu trabalho participando do estudo e definição dos planos e estratégias (planejamento estratégico), sendo responsável pela coordenação do orçamento, que representa a quantificação dos planos previamente estabelecidos.

À medida que o orçamento é divisionalizado (responsabilizando-se cada gestor pelo desempenho de sua respectiva área) cabe à Controladoria controlar o cumprimento (eficiência e eficácia) dos objetivos e metas estabelecidos para cada uma dessas áreas. Pense num hotel! Cada quarto pode ser enquadrado na estrutura organizacional (para efeito de controle gerencial) como um legítimo centro de resultado; e a Controladoria (através da codificação proporcionada pelo Sistema de informações gerenciais) irá mensurar e comunicar a contribuição dessas unidades ao resultado global da empresa.

3.3.3 Missão da Área

A missão da Controladoria é assegurar que a organização tenha acesso a um sistema de informações que habilite os executivos a tomarem o melhor curso de ação entre as alternativas apresentadas. A continuidade da empresa, depende, pois, de uma Controladoria ágil e eficiente.

O fator positivo e fundamental para o desempenho dos resultados de cada área, está em executar o cumprimento da missão da Controladoria que é zelar pela continuidade da empresa assegurando a otimização de seus resultados econômicos da empresa.

A missão do departamento de Controladoria é otimizar os resultados econômicos da empresa através da definição de um modelo de informações baseado no modelo de gestão buscando garantir informações adequadas aos gestores, no intuito de obtenção de eficácia de suas áreas auxiliando desta forma no processo decisório.

Moscov e Simkin citado em Mosimann e Fisch (1999), afirmam que a Controladoria desempenha um importante papel no êxito empresarial, tendo como missão primordial a geração de informações relevantes para a tomada de decisão no âmbito da organização.

Segundo Mosimann e Fisch (1999), "O objeto da Controladoria é a gestão econômica, ou seja, todo conjunto de decisões e ações orientado por resultados desejados mensurados segundo conceitos econômicos."

O homem é um animal social. É por isso que ele busca se agrupar em organizações (hotéis, indústrias, escolas, etc.), através das quais ele visa, ao realizar o seu trabalho nelas, tornar mais fácil, segura, amena e feliz sua passagem pela vida terrena. As organizações possuem como missão: contribuir para a satisfação das necessidades das pessoas, ou seja, auxiliar as pessoas em suas necessidades de sobrevivência.

A empresa hoteleira é uma dessas organizações. Ela também possui como missão suprir a necessidade humana.

3.3.4 Condições Necessárias para o Cumprimento da Missão

Para o adequado funcionamento de uma área de Controladoria é essencial o apoio da alta gestão da empresa. A cúpula e as gerências intermediárias devem perceber a nobre missão dessa área e os benefícios advindos de sua implantação.

Além do apoio dos maiores escalões da empresa requer-se igualmente a existência de um sistema de informação gerencial que permita o controle e avaliação adequados das operações. Deve-se definir o escopo de atuação da área, ou seja, quais funções irão exercer e qual será sua abrangência em termos de áreas. O

empreendedor deve se assegurar de que existe uma saudável política de planejamento e controle de recursos em seu negócio.

Deve haver um sistema de informações que habilite a gestão às melhores decisões possíveis para maximizar o valor do empreendimento. Deve-se ter um conhecimento razoável da capacidade de geração de lucros e caixa do negócio, caso contrário navega-se às escuras. Ressalte-se que um bom nível de informações não assegura a continuidade do empreendimento, mas possibilita um conhecimento antecipado de possíveis problemas que poderão afetá-lo no presente e no futuro, possibilitando ações corretivas em tempo hábil.

3.3.5 Sistema de Informação

Na visão de Mia e Patiar (2001, p.112), um “Sistema de Informação” adequado pode ajudar os gerentes hoteleiros a satisfazer seus clientes e a alcançar suas metas organizacionais. De acordo com os autores existe evidência empírica, na indústria manufatureira, que sustenta uma relação positiva entre o uso do sistema contábil gerencial pelos gerentes e seu desempenho profissional. Entretanto, na indústria hoteleira essa evidência é praticamente inexistente. Os autores justificam a diferença argumentando que as evidências empíricas da indústria manufatureira podem não ser aplicáveis à indústria hoteleira:

“comparado com o gerente de produção, o gerente de *marketing*, na indústria manufatureira, enfrenta um alto nível de incerteza no trabalho”. Isto porque o gerente de *marketing* lida com o ambiente externo, em particular com os clientes e a concorrência, e (dessa forma, é ele que) usufrui de maiores benefícios do uso do sistema contábil gerencial. (Mia e Patiar, 2001, p.112)

Além disso, a simples transposição do sistema contábil gerencial pode não ser possível da manufatura para as empresas de serviços, em particular na indústria hoteleira, exatamente porque todos os gerentes de hotel, independentemente de seu nível hierárquico ou de responsabilidade, estão constantemente expostos aos ambientes externo (clientes e concorrência) e interno (produção e preparação de refeições, e alojamento). Confirmando esse argumento, Hansen e Mowen (2003,p.123) afirmam que a contabilidade de custos tradicional enfatizou a manufatura e virtualmente ignorou os serviços.

Nesta época que destaca a “revolução dos serviços”, essa abordagem não serve mais. A economia tem crescido para os serviços, de modo que os custos dos serviços devem ser rastreados tão precisamente quanto os custos dos produtos manufaturados. Hansen e Mowen (2003, p.124) destacam quatro características nas quais os serviços diferem dos produtos, sendo:

- Intangibilidade, refere-se à natureza incorpórea dos serviços, quando comparados aos produtos;
- Inseparabilidade (ou simultaneidade) significa que a produção e o consumo são inseparáveis no caso dos serviços;
- Heterogeneidade refere-se à maior variação no desempenho dos serviços do que na produção industrial;
- Perecibilidade significa que serviços não podem ser estocados, devendo ser consumidos quando executados.

Essas diferenças afetam os tipos de informações necessárias para o planejamento, controle e tomada de decisão na produção de serviços.

Harris e Brown (*apud* Mia e Patiar, 2001, p.113) apontam três razões específicas para explicar porque não existe associação entre uso do sistema contábil gerencial e desempenho no caso da indústria hoteleira. São elas:

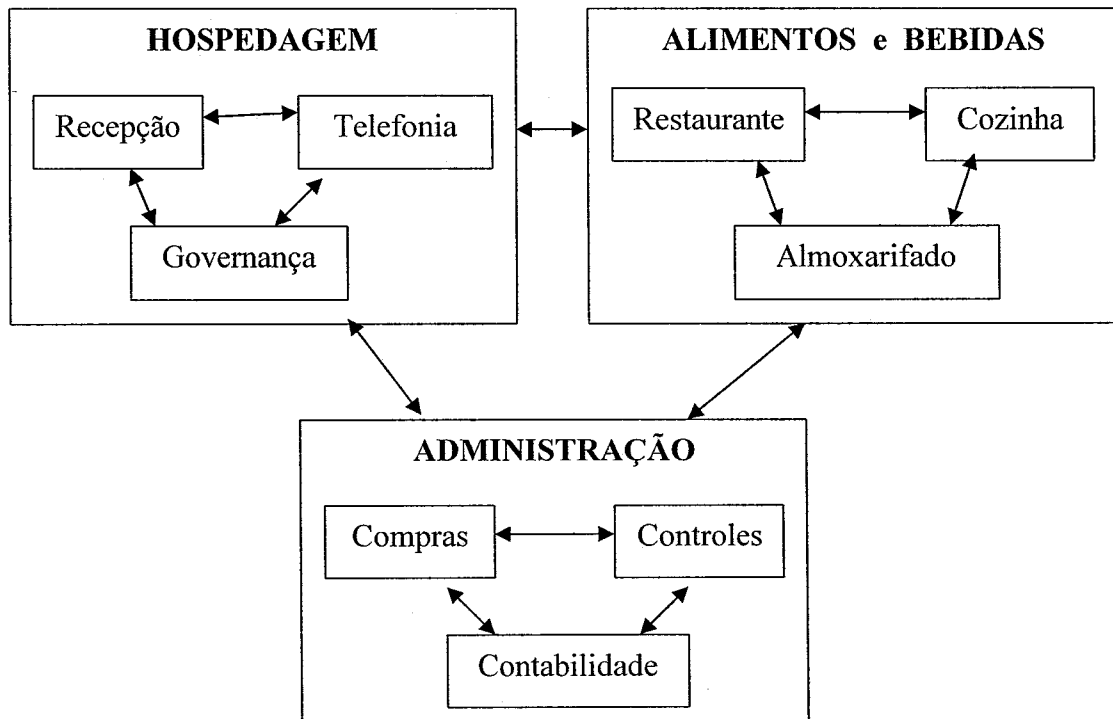
- a) O processo de produção na indústria manufatureira é repetitivo, envolvendo produtos padronizados e processo de produção mecanizado. Este não é o caso da indústria hoteleira. Por exemplo, a estimativa de alimentos e bebidas ou a acomodação dos hóspedes envolvem considerável interação com os clientes, exigindo, então, uma ampla variedade de atividades. Um hotel recebe clientes heterogêneos (homens, mulheres, jovens, idosos, variedade de culturas, etc.), cada um com seus gostos e expectativas sobre aspectos intangíveis do serviço, o que cria uma demanda por múltiplos tipos de serviços e gera alto nível de incerteza no ambiente de trabalho;
- b) O fornecimento de produtos e serviços de hospitalidade exige trabalho intenso, e os gerentes desempenham papel-chave na gestão da qualidade. Além da citada heterogeneidade, o alto envolvimento dos gerentes e o contato direto entre funcionários e clientes também aumentam a incerteza no ambiente de trabalho;
- c) Sendo perecíveis e simultâneos, os produtos e serviços hoteleiros são afetados tanto pela flutuação da demanda, quanto pelo fato de que produção, entrega e

consumo ocorrem simultaneamente. Por exemplo, a demanda por quartos e restaurante de um hotel flutua diariamente, se não houver venda no dia, o potencial de vendas será perdido. Enquanto, na indústria manufatureira, os produtos acabados podem ser estocados e vendidos mais tarde para recuperar, na pior das hipóteses, uma parcela dos custos. A produção simultânea, a entrega e consumo de acomodações, alimentos e bebidas não permitem aos gerentes tomar ações corretivas, caso haja algum desvio do planejamento.

De acordo com Adams (*apud* Araújo, 2001, p.71) a contabilidade gerencial praticada em hotéis está voltada para atender a demanda por informações necessárias ao planejamento, e para elaborar a avaliação de condições de mercado e a análise dos competidores, objetivando aquela provisão de informações (que ajudem no desenvolvimento de planos estratégicos) e o monitoramento das condições de mercado, incluindo estruturas de preços e custos dos competidores.

Segundo Araújo (2001, p.72), a política de tarifas das acomodações ou diárias é definida a partir do conhecimento dos preços de mercado, de modo que a tarefa principal da contabilidade não é determinar o custo total, mas gerenciar o nível de ocupação, adotando estratégias de diferenciação na qualidade dos serviços, respaldadas por uma marca forte.

Sistema de Informação do Hotel



3.3.6 Função da Área de Controladoria

No contexto da Administração Financeira, a Controladoria serve como órgão de observação e controle da cúpula administrativa preocupando-se com a constante avaliação da eficácia dos vários departamentos no exercício de suas atividades.

Segundo Kanitz (1976) “estabelece como função primordial da Controladoria a direção e a implantação dos sistemas de”:

- Informação – compreendendo os sistemas contábeis e financeiros da empresa, sistema de pagamento e recebimento, folha de pagamento, etc.
- Motivação – referente aos efeitos dos sistemas de controle sobre o comportamento das pessoas diretamente atingidas.
- Coordenação – visando centralizar as informações com vistas à aceitação de planos sob o ponto de vista econômico e à acessória da direção da empresa, não somente alertando para situações desfavoráveis em alguma área, mas também sugerindo soluções.
- Avaliação – com intuito de interpretar fatos, avaliar resultados por centro de resultado, por área de responsabilidade e desempenho gerencial.
- Planejamento – de forma a determinar seus planos são consistentes ou viáveis se não aceitos e coordenados e se realmente poderão servir de base para uma avaliação posterior.
- Acompanhamento – relativo a continua verificação da evolução dos planos traçados para fins de correção de falhas de revisão do planejamento”.

Para Heckert e Wilson, associam a atividade do Controller com a navegação, “Ao controle não compete o comando do navio, pois é a tarefa do primeiro executivo; representa entretanto o navegador que cuida dos mapas de navegação. É sua tarefa manter informado o comandante quanto à distância percorrida, local em que se encontra, velocidade da embarcação, resistência encontrada, desvios da rota, recifes perigosos e o caminho traçado para que o navio chegue ao destino.”

Neste tocante surgiu uma serie de responsabilidades e atividades básicas para o Controller. Como o planejamento, controle, informação, contabilidade e outras funções. São assim definidas:

1. Planejamento: estabelecer e manter um plano integrado para as operações consistentes com os objetivos e as metas da companhia, a curto e a longo prazo,

- que deve ser analisado e revisado constantemente, comunicado aos vários níveis de gerência por meio de um apropriado sistema de comunicação.
2. Controle: desenvolver e revisar constantemente os padrões de avaliação de desempenho para que sirvam como guias de orientação aos outros gestores no desempenho de suas funções, assegurando que o resultado das atividades esteja em conformidade com os padrões estabelecidos.
 3. Informação: preparar, analisar e interpretar os resultados financeiros para serem utilizados pelos gestores no processo de tomada de decisão, avaliar os dados, tendo como referência os objetivos das unidades e da companhia; preparar as informações para uso externo para que atendam às exigências do governo, aos interesses dos acionistas, das instituições financeiras, dos cliente e do público em geral.
 4. Contabilidade: delinear, estabelecer e manter o sistema de contabilidade geral e de custos em todos os níveis da empresa, inclusive em todas as divisões, mantendo registro de todas as transações financeiras com finalidades de controle interno. Preparar as demonstrações financeiras externas de acordo com as exigências do governo.
 5. Outras funções: administrar e supervisionar cada uma das atividades que impactam o desempenho empresarial, como impostos federais, estaduais e municipais, envolvendo-se até mesmo com negociações com as autoridades fiscais, quando necessário. Manter relacionamento adequado com os auditores internos e externos; estabelecer planos de seguro; desenvolver e manter sistemas e procedimentos de registro; supervisionar a tesouraria; instituir programas de financiamento; e muitas outras atividades”.

No entanto Heckert e Wilson, destacam as seguintes qualificações:

1. Reunir, analisar e interpretar a informação que a Administração precisa para operar a empresa e
2. Manter os registros contábeis adequados, com o fim de prover informações corretas para várias entidades externas.

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, o sistema de informações econômico-financeiras por ele administradas deverá possuir os referidos conceitos econômicos para a emissão de relatórios gerenciais.

Segundo Oliveira (1998) (2002), “Nas empresas de médio e grande porte, a Controladoria normalmente compreende quatro principais áreas: contabilidade financeira, contabilidade gerencial, custos de produção de bens ou serviços e a contabilidade fiscal ou tributária. Esquemáticamente, tais atribuições podem ser resumidas conforme a Figura 1”.

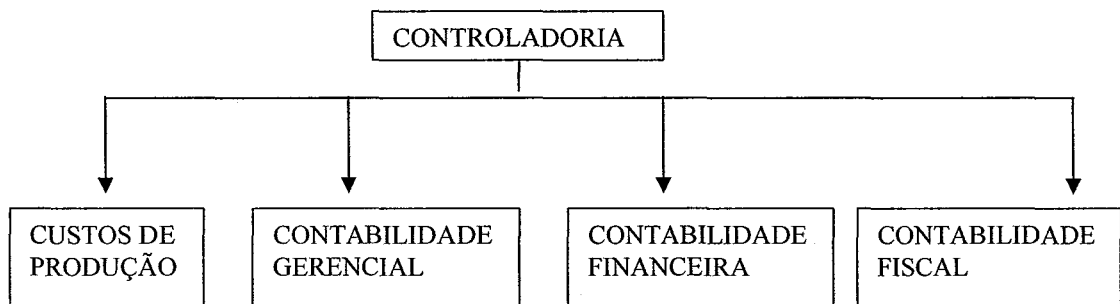


FIGURA 1 - Modelo de organograma de uma Controladoria em empresas de médio e grande porte.

A Controladoria para ser colocada em prática necessita de um profissional responsável e capaz com conhecimento da empresa como um todo, no intuito de gerir as informações recebidas e processá-las para a tomada de decisão, este profissional é denominado de Controller.

Alguns princípios devem ser norteadores para o Controller saber o caminho a seguir são eles: iniciativa, persistência, visão econômica, voltado para o futuro, imparcialidade, síntese, comunicação racional, persuasão, oportunidade, consciência das limitações, cooperação.

Constitui igualmente referência a obra de Nakagawa (1993), que relaciona as palavras Controladoria e Controller:

“Os modernos conceitos de Controladoria indicam que o Controller desempenha sua função de controle de maneira muito especial, isto é, ao organizar e reportar dados relevantes, exerce uma força de influência que induz os gerentes a tomarem decisões lógicas e consistentes com a missão e objetivos da empresa.”

A Controladoria serve como órgão de observação e controle da cúpula administrativa preocupando-se com a constante avaliação da eficácia dos vários departamentos no exercício de suas atividades; bem como já mencionado anteriormente, a implantação dos sistemas de Informação, Motivação, Coordenação, Avaliação, Planejamento e Acompanhamento.

A Controladoria tem papel fundamental na consecução dos objetivos e na continuidade das operações, pois negócios como os hotéis são relativamente dependentes da receita e, normalmente, precisam manter altos níveis de vendas para sobreviver e gerar o retorno adequado. Adicionalmente, eles experimentam variações desproporcionais dos lucros durante períodos de flutuação sazonal da demanda.

3.3.7 Requisitos Necessários para o Desempenho da Função

A ênfase na lucratividade dos hotéis tem resultado na expansão das funções do Controller. As principais responsabilidades do Controller giram em torno das áreas de planejamento, gestão contábil, sistemas, finanças, operações e auditoria.

Os requisitos para o desempenho da função são profissionais formados nas áreas de contabilidade ou de finanças com experiência e conhecimento do setor de hospitalidade, 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 de natureza quantitativa, seja física, monetárias, ou ambas.

O Controller deve ser pró-ativo na avaliação das tendências negociais e na proposição de alternativas, sendo o membro da equipe gerencial com a melhor visão financeira sobre os efeitos provocados pelas decisões tomadas. Na prática profissional, o que fazem os Controllers em ambiente hoteleiro? Burgess (1996,p.19) afirma que o aumento da ênfase na lucratividade tem resultado em nítida expansão das funções dos Controllers em hotéis.

Entre as principais habilidades técnicas e conhecimento possuídos pelos Controllers entrevistados, Gelleretail (1990, p.92) destacaram a gestão de recursos financeiros, o controle interno e o uso de computadores. Em relação às áreas de autoridade do Controller, os autores apontaram a concessão de créditos, a

assinatura de cheques, a aprovação de compras, a aplicação e obtenção de fundos e a fixação de tarifas (pricing). Quanto às responsabilidades do Controller de hotel, conforme a mesma pesquisa, envolvem a contabilidade geral, as contas a receber e a pagar, a folha de pagamentos, a auditoria noturna e de receita, o controle de alimentos e bebidas, compras e estoques, entre outras.

Resumindo, pode-se perceber que, cada vez mais, o Controller vem ampliando seu envolvimento com os aspectos operacionais do hotel, o que lhe confere posição de importância na equipe gerencial.

Importante mencionar, dentro do enfoque ora em análise, as lições que K. Albrecht diz ter aprendido sobre serviços e administração de serviços com grupos de pessoas responsáveis por treinamento e desenvolvimento organizacional em diversas empresas. Lições estas que trazem uma valiosa colaboração para Controller e para quem gerência um hotel e, quer melhorar o seu serviço. São elas:

1. Os serviços possuem um impacto econômico mais forte do que pensávamos, e sua qualidade é pior do que imaginávamos;
2. Muitas organizações de serviço estão em posição de defesa no que se refere à qualidade;
3. A administração precisa ver o impacto do serviço sobre o lucro pra levá-lo a sério;
4. Quanto mais tempo se esta num ramo de serviço, maior a probabilidade de não se compreender o cliente;
5. Um serviço é profundamente diferente de um produto físico;
6. Os administradores não controlam a qualidade do produtor quando o produto é um serviço;
7. A melhoria do serviço começa no topo da organização, os administradores devem fazer o que dizem;
8. A pratica da administração precisara passar de uma orientação de produção para orientação de "horas da verdade" para fazer frente às exigências da concorrência;
9. Seus funcionários são o seu primeiro mercado, você precisa primeiro convencê-los da ideia de "serviços", ou eles nunca a conseguirão passar ao cliente;
10. Os sistemas geralmente são os inimigos do serviço;
11. O serviço esta se tornando cada vez mais fator de competição;

Transforma-se numa empresa orientada para prestação de serviço e muito mais difícil do que pensávamos.

3.3.8 Planejamento de Atividades para a Área de Controladoria

Cabe a Controladoria no processo de planejamento, encontrar a melhor alternativa, no que se refere aos aspectos econômicos, para garantir o melhor desempenho da empresa.

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

O planejamento pode ser encontrado nas seguintes formas:

- **Planejamento Estratégico:** A Controladoria tem como função interpretar o impacto econômico dos possíveis eventos na riqueza empresarial, necessitando desenvolver habilidades para captar informações do ambiente externo, com objetivo de fornecer suporte quanto aos pontos fracos e fortes da empresa, para que a estratégia seja traçada corretamente.
- **Planejamento Operacional:** Tem como função otimizar os resultados econômicos da empresa. A Controladoria participa neste estágio de maneira mais atuante, sendo administradora do planejamento operacional, onde os planos operacionais não quantificados se transformam em planos orçamentários, conseqüentemente comparar o que foi orçado com o que foi realizado.
- **Planejamento da Controladoria:** O processo de planejamento da Controladoria está voltado tanto para a participação no processo de planejamento da organização como para o planejamento de suas próprias atividades e, portanto, para a criação de um ferramental de planejamento e controle econômico, que inclui: sistemas de informações econômico-financeiras, sistemas de padrões, sistema contábil, modelos de decisão, mensuração e informação do sistema que sirva tanto para a aferição da eficiência e eficácia das diferentes áreas da empresa, como para a aferição de seu próprio desempenho.

Segundo Welsch (1977), dentre os vários aspectos relacionados às atividades desenvolvidas pela Controladoria, é necessário salientar os seguintes:

- a) *Qualidade do processo de controle* – será diretamente proporcional à qualidade do processo de planejamento, uma vez que somente o planejamento sistêmico permite projetar todas as interações e conflitos existentes entre as decisões de todos os setores de uma organização;
- b) *Procedimentos metodológicos* – apesar da complexidade existente, são necessários à realização das atividades da Controladoria, estes procedimentos são aplicáveis em organizações de qualquer porte;
- c) *Monitoramento das principais variáveis* – a implantação de um processo de controle deve ser realizada de maneira a contemplar cada etapa do fluxo operacional da organização, não incorrendo no erro de somente monitorar resultados financeiros e contábeis, pois as informações financeiras e contábeis são apenas conseqüências de decisões tomadas nos mais diversos setores de uma organização;
- d) *Mudança cultural* – a implantação de um processo de controle requer, muitas vezes, uma mudança cultural no processo de gestão organizacional, na medida em que devera haver uma postura de colaboração de todos os setores organizacionais no fornecimento de informações a Controladoria.

3.3.9 Formas de Acompanhamento do Planejamento

De acordo com Saab e Daemon (2001, p.130), a pouca divulgação do Brasil no exterior, os altos preços de passagens aéreas e da locação de veículos no país, a imagem turística externa negativa, os problemas associados à violência urbana, entre outros, constituem alguns dos entraves estruturais contra o turismo brasileiro, especialmente à hotelaria brasileira.

De acordo com Adams (apud Araújo, 2001, p.71) a contabilidade gerencial praticada em hotéis está voltada para atender a demanda por informações necessárias ao planejamento, e para elaborar a avaliação de condições de mercado e a análise dos competidores, objetivando aquela provisão de informações (que ajudem no desenvolvimento de planos estratégicos) e o monitoramento das condições de mercado, incluindo estruturas de preços e custos dos competidores.

Segundo Araújo (2001, p.72), a política de tarifas das acomodações ou diárias é definida a partir do conhecimento dos preços de mercado, de modo que a tarefa principal da contabilidade não é determinar o custo total, mas gerenciar o nível de ocupação, adotando estratégias de diferenciação na qualidade dos serviços, respaldadas por uma marca forte.

O orçamento é definido como um plano administrativo que abrange todas as fases das operações para um período futuro definido, representando a expressão formal das políticas, planos, objetivos e metas estabelecidas pela alta administração para a empresa como um todo, bem como para uma de suas subdivisões. No orçamento ou planejamento operacional, são definidas as políticas e metas operacionais da organização.

3.3.10 Processo Orçamentário

De acordo com Saab e Daemon (2001, p.130), a pouca divulgação do Brasil no exterior, os altos preços de passagens aéreas e da locação de veículos no país, a imagem turística externa negativa, os problemas associados à violência urbana, entre outros, constituem alguns dos entraves estruturais contra o turismo brasileiro, especialmente à hotelaria brasileira.

Segundo DeFranco e Schmidgall (2000, p.5) o orçamento é muito similar ao planejamento estratégico, já que é um método de controle que compara os resultados atuais aos estimados para que medidas corretivas possam ser tomadas.

O orçamento operacional é também conhecido como orçamento de receitas e despesas. Ele espelha o resultado estimado pelos hoteleiros, antes do período contábil corrente. Também serve como parâmetro para que os hotéis possam comparar os resultados de seus esforços e ações passadas com metas realísticas e atingíveis.

Há quatro principais elementos na preparação dos orçamentos operacionais:

- a) Objetivos financeiros,
- b) Previsão de receitas,
- c) Previsão de despesas e custos,
- d) Previsão do resultado líquido.

O processo começa com a definição dos principais objetivos financeiros pela cúpula de diretores, a equipe gerencial e/ou os proprietários. Esses objetivos podem tomar a forma de metas de lucros, de contenção de custos, ou, ainda, de fornecimento de produtos e serviços de alta qualidade. Os objetivos podem ser distinguidos segundo o prazo (curto, médio ou longo). Uma vez definidas as metas e objetivos, iniciam as previsões. Os diferentes departamentos podem empregar vários métodos de previsão, tais como séries históricas, intuição, experiências passadas, volume já registrado de reservas e outros fatores. O próximo passo no processo de elaboração do orçamento operacional é a estimativa dos custos e despesas. O escritório central reunirá todas as informações, incluindo expectativas de aumento dos custos de fornecedores, alimentos, bebidas e outros gastos, assim como, aumento dos custos de mão-de-obra, benefícios trabalhistas e impostos sobre a folha de pagamentos.

Os centros de lucros ou departamentos operacionais - tais como "apartamentos" ou "alimentos e bebidas" - estimarão tanto as vendas, quanto os gastos. No caso dos centros de custos - tais como "administração", "manutenção" e "marketing" - serão estimados apenas os gastos.

Uma vez que os orçamentos departamentais estejam completos, deve ser produzido um relatório consolidado, a partir do qual são feitas revisões, modificações para, posteriormente, ser aprovado.

Ainda de acordo com DeFranco e Schmidgall (2000), usualmente um orçamento segue um ou outro método dentre o método incremental simples ou o orçamento com base-zero. Devido ao uso crescente da contabilidade por (centros de) responsabilidade e do controle de custos, sempre à frente dos negócios, muitos orçamentos operacionais são elaborados sob o método do orçamento base-zero. Nessa metodologia, cada real orçado deverá ser justificado, ao invés de, simplesmente, usar os valores do exercício anterior, acrescido de um determinado percentual. Por exemplo, a quantia total a ser orçada para mão-de-obra poderá ser justificada pelo número de pessoas exigidas para atingir um determinado nível de vendas, o tipo de tarefa a ser desempenhada, o número de horas de trabalho, a taxa horária de mão-de-obra, os benefícios, os impostos e vários outros componentes.

Os orçamentos operacionais são classificados, principalmente, em duas categorias: estático (fixo) e flexível (análise de cenários). Segundo Horngren *et al* (2000, p.154) o orçamento estático é baseado em um único nível de produção e não

é alterado ou ajustado, após ter sido estabelecido. Já o orçamento flexível é ajustado de acordo com as mudanças no nível de atividade real.

Segundo DeFranco e Schmidgall (2000) as maiorias das unidades hoteleiras de pequeno porte não vêem necessidade de desenvolver orçamentos flexíveis. Os orçamentos flexíveis fornecem à administração informações tais como receitas, custos, despesas e lucro, em diferentes níveis de atividade. Assim sendo, os orçamentos flexíveis são, usualmente, elaborados em hotéis maiores, para que todos os departamentos e variáveis possam ser contemplados.

Antony (1974) e Govindarajan (2002, p.514) acreditam que a maioria das empresas faz uma análise mensal das diferenças entre receitas e despesas reais e orçadas, para cada unidade, e para a empresa como um todo, relatando apenas o valor das variações. No entanto, uma análise mais detalhada pode identificar as causas das variações e a unidade responsável por elas. Sistemas eficientes identificam as variações até o nível mais baixo do organograma. Assim as variações ganham uma escala hierárquica.

A análise se inicia pelo desempenho geral da unidade, que esta dividida em duas variações, as de receitas e as de despesas. As variações de receitas, por sua vez, são separadas em variações de volume e variações de preços para a unidade inteira e para cada centro de responsabilidade, e podem ainda ser separadas por área de vendas e por região. As variações de despesas podem ser separadas em variações de despesas de produção e variações de outras despesas. As variações de despesas de produção podem ainda ser separadas por fábrica, ou por departamento. Assim, é possível imputar cada variação ao executivo responsável por ela. Esse tipo de análise é um poderoso instrumento, sem o qual a eficácia dos orçamentos ficaria limitada.

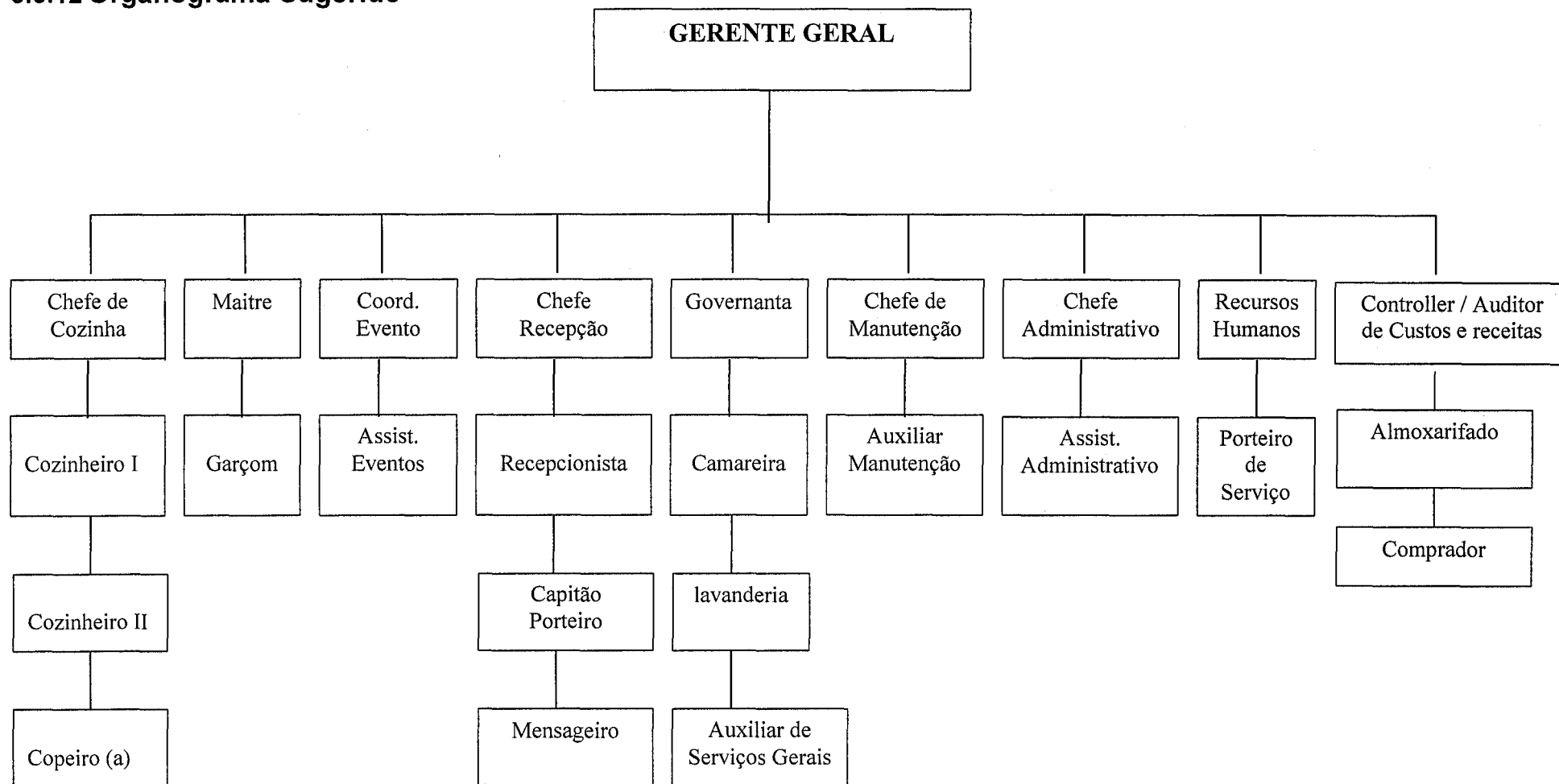
De acordo com a pesquisa desenvolvida por Jones (1998, p. 97) durante os anos de 1996 e 1997, entre todas as 97 empresas listadas no Cadastro de Operadores de Hotéis do Reino Unido, constatou-se que as principais razões para o uso dos orçamentos estavam relacionadas à avaliação de desempenho e ao apoio ao processo de controle, seguidas de planejamento para curto e longo prazo, da comunicação dos planos e da coordenação das operações.

3.3.11 Controles das Atividades

À Controladoria, portanto, cabe as seguintes funções de controles:

- Planejamento para o controle das operações, incluindo: planejamento de lucros, programas de investimentos e financiamentos, previsões de vendas, orçamentos, definição de padrões e dos procedimentos de execução.
- Informação e interpretação dos resultados das operações, da comparação entre os planos operacionais e os padrões, a formulação da política contábil e a coordenação dos sistemas de dados e dos relatórios.
- Assessoria a todos os segmentos da gestão na avaliação da eficácia das políticas, da estrutura e procedimentos da organização para a obtenção dos seus objetivos.
- As políticas e práticas tributárias.
- Os relatórios às autoridades governamentais.
- A proteção dos ativos mediante controle interno, auditoria e cobertura de seguros.
- A avaliação dos efeitos das tendências econômicas e sociais das influências governamentais nos negócios da organização.

3.3.12 Organograma Sugerido



4 CONCLUSÃO

É inegável, a ocorrência de problemas relacionados à administração pouco profissionalizada e à mão-de-obra pouco especializada, à estrutura desbalanceada na oferta de unidades hoteleiras, à carência de sistemas de informações gerenciais e à ausência de planejamento estratégico setorial. Os problemas gerais do turismo, associados às questões específicas ao setor hoteleiro, acarretam elevados custos de manutenção e hospedagem, baixa qualidade e produtividade, maior impacto da sazonalidade e baixa taxa média de ocupação.

Em relação ao profissional que atua na Controladoria dos hotéis, a maioria tem formação em contabilidade e conhecimento do setor de hospitalidade. A ênfase na lucratividade dos hotéis tem resultado na expansão das funções do *Controller*. As principais responsabilidades do *Controller* giram em torno das áreas de planejamento, gestão contábil, sistemas, finanças, operações e auditoria. A Controladoria tem papel fundamental na consecução dos objetivos e na continuidade das operações, pois negócios como os hotéis são relativamente dependentes da receita e, normalmente, precisam manter altos níveis de vendas para sobreviver e gerar o retorno adequado. Adicionalmente, eles experimentam variações desproporcionais dos lucros durante períodos de flutuação sazonal da demanda.

O setor hoteleiro é um elo importante para a expansão da indústria do turismo e da hospitalidade. Como negócio, os hotéis apresentam características incomuns, devido à natureza de suas atividades, envolvendo propriedade e gestão. Essas características propiciam algumas implicações interessantes para o desenvolvimento das estratégias de gestão. Além do mais, o segmento hoteleiro requer níveis elevados de investimento de capital, pois predominam os ativos de longo prazo. Isso significa que os investimentos devem ser planejados durante um período relevante de tempo. Nesse sentido, a Controladoria assessora a administração, fornecendo medidas das alternativas econômicas, possibilitando a integração e a comunicação das informações para facilitar o processo decisório.

A literatura apresenta uma clara concentração no estudo da contabilidade voltada para a área manufatureira em detrimento da contabilidade aplicada à hotelaria. É fato que a contabilidade encontrou campo fértil para o seu desenvolvimento na época da revolução industrial. Entretanto, constata-se hoje um crescimento inegável na hotelaria e turismo. Assim sendo, a contabilidade não deve

ignorar as especificidades do setor de *serviços*. Neste trabalho procurou-se mostrar que, no caso particular dos *serviços* de hospitalidade, existe campo fértil para estudos e pesquisas contábeis, especialmente de cunho aplicado.

Para que o setor hoteleiro se torne mais competitivo, algumas ações específicas, já iniciadas, precisam ter continuidade, tais como:

- a) Investimentos em formação de recursos humanos e em capacitação profissional, visando o aprimoramento da administração dos hotéis e a melhoria da qualidade dos serviços prestados,
- b) Investimentos na modernização dos equipamentos turísticos existentes, viabilizando a oferta segmentada de alojamentos e a diferenciação dos serviços de hospitalidade.

A participação, no setor hoteleiro, das cadeias internacionais de hotéis vem sendo cada vez maior. Entre outros fatores, isto se deve, à maior capacidade de penetração, aos serviços altamente padronizados, ao elevado padrão de qualidade nas acomodações, a esquemas não tradicionais para distribuição dos serviços (tais como franquias e contratos de gestão), que ampliam a presença no mercado.

Os setores de hoteleiro vêm ganhando um crescimento gigantesco nestes últimos tempos. Dentro dele destaca-se a área de lazer, na qual as viagens turísticas têm ganhado uma dimensão nunca antes vista. A hotelaria se constitui num suporte indispensável para a prática dessas atividades. Ela é formada por empresa essencialmente prestadora de serviços. Os Controllers precisam, pois, conhecer a fundo como conduzir empresas com esse perfil. Daí a importância da Controladoria nos fundamentos da administração de serviços.

A administração de serviços é um enfoque organizacional global que faz da qualidade do serviço, tal como sentida pelo cliente, a principal força motriz do funcionamento da empresa. Porém, a Controladoria não pode ser confundida com o departamento de atendimento ao cliente ou departamento de reclamações. Neste caso a qualidade fica limitada tão somente a um departamento, ou seja, a falta de qualidade não faz parte da preocupação global da empresa, mas tão somente daquelas pessoas a ele vinculadas.

Essas lições são de grande valia para fomentar a discussão sobre o assunto. Contudo, elas estão muito longe de esgotá-lo. Cada pessoa que lida diariamente com o setor hoteleiro poderiam, certamente, acrescentar varias outras lições.

5 BIBLIOGRAFIA SUGERIDA

- FIGUEREDO, Sandra, CAGGIANO, César Paulo. **Controladoria: Teoria e Prática**. São Paulo, Editora Atlas S.A. – 1997
- KANITZ, Stephen C. **Controladoria: teoria e estudo de casos**. São Paulo : Pioneira, 1976. p.5-6.
- MOSIMANN, Clara Pellegrinello. **Controladoria: seu papel na administração de empresas**. Colaboração de Silvio Fisch. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- CÂNDIDO, Índio. **Controles em hotelaria: coleção hotelaria**. 5. ed. Caxias do Sul – RS: EDUCS, 2003.
- ZANELLA, Luiz Carlos. **Administração de custos em hotelaria**. 3. ed. Caxias do Sul: EDUCS, 2004.
- SEYLLER, Bertrand. **"O medico de empresas": planejamento empresarial**. Fortaleza: Premius, 2002.
- GIL (1978), Loureiro. **Sistema de informações contábeis**. São Paulo: Atlas, 1978
- BIO (1985), Sergio Rodrigues. **Sistemas de informação: um enfoque gerencial**. São Paulo: Atlas, 1985.
- DAVIS (1974), Gordon B. **Management information systems: conceptual foundations, struture and development**. New York: McGraw, 1974.
- HENDRIKSEN (1977), Eldon S. **Accouting theory**. Homewood, Illinois: Richard D. Irwin, 1977.
- MOCK (1976), Theodore Jaye. **Measurement and accounting information criteria**. AAA, 1976, p 3.
- NAKAGAWA, Masayuki. **Introdução à Controladoria: conceitos, sistemas, implementação** – 5.ed. - São Paulo: Atlas, 1993.
- CATÉLLI, Armando. **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica-GECON** – 2. ed. – São Paulo: Atlas, 2001.
- CASTELLI, Geraldo. **Administração Hoteleira** – 9. ed. – Caxias do Sul: Educus, 2003
- WELSCH (1977) (1977), Glen A. **Orçamento empresarial-planejamento e controle de lucro**. São Paulo: Atlas, 1977

- BANCO CENTRAL. Disponível em: www.bcb.gov.br. Acesso em: janeiro de 2007.
- OLIVEIRA (1998), Martins de Luis. **Controladoria: Conceitos e Aplicações**. São Paulo : Futura, 1998.
- BANCO MUNDIAL. **Relatório Sobre o Desenvolvimento Mundial 2005**. São Paulo: Ed. Singular, 2005.
- BOYER, Robert. **Estado, mercado e desenvolvimento: uma nova síntese para o século XXI?** *Economia e Sociedade*, n. 12, junho de 1999.
- CASTRO, Antônio Barros de. **El Segundo catch-up brasileiro. Características e limitaciones**. *Revista de la CEPAL*, n. 80, agosto de 2003.
- CHANG, Ha-Joon. **The economic theory of the developmental state**. In: WOO-CUMINGS, Meredith (Ed.). *The Developmental State*. Ithaca and London: Cornell University Press, 1999.
- EVANS, Peter. **El Estado como problema y como solución**. *Desarrollo Económico*, v. 35, n. 140, enero-marzo 1996.
- IBGE. *Estatísticas do Século XX*. Rio de Janeiro: IBGE, 2003. Disponível em: www.ibge.gov.br. Acesso em: dezembro de 2006.
- IMF. *World Economic Outlook Database, September 2006*. Disponível em: www.imf.org. Acesso em: dezembro de 2006.
- IPEADATA. Disponível em: www.ipeadata.gov.br. Acesso em: janeiro de 2007.
- SUZIGAN, Wilson; FURTADO, João. **Política industrial y desarrollo**. *Revista de la CEPAL*, n. 89, agosto de 2006.
- UNDP. Disponível em: www.undp.org/hdro. Acesso em: dezembro de 2006.

ANEXOS

ANEXO A - Ministra do Turismo encerra visita aos EUA

Ter, 04 de Março de 2008 11:15

A ministra do Turismo, Marta Suplicy, encerrou hoje sua viagem aos Estados Unidos, onde cumpriu agenda de divulgação do Brasil, junto a importantes publicações norte-americanas.

Eram publicações como a Condé Nast Traveler e Travel + Leisure (ambas especializadas em turismo), Wall Street Journal e Pathfinders, além da TV e Radio One.

Nessa segunda-feira, a ministra conversou com a revista Fortune – cujo público-alvo são executivos. Marta Suplicy falou principalmente sobre o impacto econômico do turismo no Brasil, o desenvolvimento expressivo do setor no país, a realização da Copa 2014, o turismo de eventos em São Paulo, o crescimento do segmento de luxo no Brasil e o programa Viaja Mais Melhor Idade, que entrou em sua segunda fase, no último dia 22.

“Nossas receitas quase dobraram, passando de pouco mais de US\$2,4bi em 2003 para quase US\$5 bi em 2007. O Brasil, portanto, superou o crescimento mundial das receitas proporcionadas pelo turismo, registrado pela OMT, que no período entre 2003 e 2006, foi de cerca de 40%. O turismo hoje é o quinto item da nossa pauta de exportações”, enfatizou a ministra na entrevista.

Sobre o crescimento do turismo de negócios e eventos, a ministra destacou que o país ocupa hoje a sétima colocação entre os países que mais recebem eventos internacionais no mundo, segundo ranking da ICCA (International Congress and Convention Association). “Contamos com uma sólida infra-estrutura para receber congressos, feiras e encontros associativos internacionais. São Paulo e Rio de Janeiro são os principais destinos, mas já aparecem com destaque Fortaleza (CE), Brasília (DF), Florianópolis (SC), Curitiba (PR), Campinas (SP) e Salvador (BA).”

<http://www.jornaldeturismo.com.br/noticias/1-geral/14675.html>

ANEXO B - Favecc divulga balanço do setor corporativo em 2007

Qua, 27 de Fevereiro de 2008 18:59

Em coletiva de imprensa realizada em São Paulo na tarde desta quarta-feira, Mauro Schwartzmann, presidente do Fórum das Agências de Viagens Especializadas em Contas Comerciais, divulgou o balanço das atividades do setor no último ano.

Para se chegar ao valor total movimentado em 2007 – R\$4,4 bilhões -, foram somados os números obtidos nos oito segmentos envolvidos nas viagens de negócios: transporte aéreo, hospedagem, locação de carros, eventos, excursões, cruzeiros marítimos, cartões de assistência e outros serviços. Assim, foi constatado que a arrecadação foi 4,68% maior do que em 2006.

Hospedagem em alta

Um estudo encomendado à USP pelo Favecc e por mais três entidades – Abgev, Fohb e TMC Brasil – , que foi chamado de IEVC (Indicadores Econômicos das Viagens Corporativas), apontou o crescimento da contribuição da hotelaria no valor total arrecadado. Segundo Schwartzmann, isso aconteceu porque, com o advento da crise aérea brasileira, muitas empresas passaram a agendar viagens e eventos em locais mais próximos (de fácil acesso por via terrestre), e a enviar seus funcionários um ou dois dias antes ao local do compromisso para evitar atrasos, tendo assim que pagar mais diárias.

E por falar na crise aérea, o Favecc continua insatisfeito com as atitudes do governo perante o problema. “Em Brasília, as pessoas não nos ouvem, e acabam favorecendo a política em detrimento da técnica. Não é possível entender como algo que antes era considerado por eles perigosíssimo em Congonhas agora passará a ser permitido. E o fato é que a infra-estrutura dos aeroportos brasileiros está atrasada em mais de 30 anos”, lamentou Mauro Schwartzmann.

Eventos em alto mar

Outro segmento que apresentou um crescimento significativo dentro do setor de viagens corporativas foi o de cruzeiros marítimos. O presidente da Favecc explicou que realizar eventos nos navios presentes na costa brasileira é uma forte tendência entre as empresas clientes da entidade, por conta custo-benefício. “Em um cruzeiro, não é preciso se preocupar em contratar serviços separadamente, já que está tudo no mesmo lugar: as salas de reunião, a hospedagem, a alimentação”, explicou Mauro Schwartzmann.

Apesar de não considerar 2007 um ano excelente para as agências especializadas em viagens corporativas – principalmente por conta da acentuada queda do dólar -, o presidente do Favecc faz um balanço positivo do setor, pois acredita que o serviço prestado tem sido bastante reconhecida pelas empresas brasileiras: “O apoio logístico – e até “espiritual”, em alguns casos - que oferecemos a nossos clientes tem sido cada vez mais valorizado”, disse ele.

Irena Grassi / JT

<http://www.jornaldeturismo.com.br/noticias/1-geral/14543.html>

ANEXO C – Baixo Crescimento Econômico no Brasil

02 de abril de 2007 - 16:56

“O Brasil já está há mais de 15 anos patinando para tentar acompanhar o ritmo de crescimento do PIB da China, Rússia, Índia, África do Sul e México.”

Jamil Chade

OCDE destaca baixo crescimento econômico no Brasil

O Brasil pode ter revisto o cálculo de seu Produto Interno Bruto (PIB) e, com isso, elevado sua participação entre os maiores mercados do mundo. Mas em um raio X da situação das principais economias do planeta, segundo dados da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), deixam claro que o País tem um longo caminho a percorrer para superar suas deficiências na área econômica e social. Na economia, por exemplo, o Brasil já está há mais de 15 anos patinando para tentar acompanhar o ritmo de crescimento do PIB da China, Rússia, Índia, África do Sul e México.

Desde o início dos anos 90, o crescimento médio anual brasileiro foi de 2,9%. A taxa é um pouco superior à média dos países ricos, que tradicionalmente crescem a um percentual menor que os emergentes diante do tamanho de suas economias. Entre 1992 e 2005, o aumento do PIB das economias desenvolvidas foi de 2,6%. Enquanto a Coreia e Irlanda apresentaram aumentos de mais de 5% por ano em média em suas economias, outras como Alemanha, França, Itália e Japão cresceram menos de 2%. No caso do Brasil, porém, o País ficou atrás de todos os países emergentes avaliados pela OCDE. A China apresentou um crescimento médio de 9,7%, seguido pela Índia com 6,5%, Rússia e Turquia com 3,8%, México com 3,1% e a África do Sul com 3%.

O Brasil chegou a ter anos de crescimento elevado, como 1994 quando registrou uma alta de 5,9%. Mas em média teve um desempenho nos últimos 15 anos inferior ao Reino Unido, Espanha, Noruega, Grécia e Estados Unidos, que cresceu 3,2%.

Investimento baixo

Um dos fatores que é considerado como problemático no País é o nível de investimentos internos em formação de capital, seja na compra de máquinas e equipamentos, seja na construção de novas instalações para fábricas. No geral, os investimentos nessa área representam 21% do PIB nos países ricos. No Brasil, a taxa foi de 19,9% em 2005, contra mais de 43% na China, 27% na Irlanda e 29% na Espanha. O que também preocupa aos economistas da OCDE é que a taxa brasileira tem se mantido inalterada desde 1992.

No que se refere aos investimentos externos à economia brasileira, o País foi o 12^a maior destino entre 2003 e 2005 de recursos estrangeiros. No ranking, os americanos são os primeiros, seguido pelo Reino Unido e China. Os investimentos registraram US\$ 10 bilhões em 2003, US\$ 18 bilhões em 2004 e US\$ 15 bilhões em 2005. Os valores são bem superiores ao volume registrado em 1992, quando o País recebeu apenas US\$ 2 bilhões em investimentos. Mas longe dos US\$ 32 bilhões registrados em 2000.

No total, os estoques de investimentos estrangeiros no Brasil até 2005 somaram US\$ 180 bilhões, contra US\$ 536 bilhões na China e US\$ 6,7 trilhões nos países ricos. Segundo a OCDE, o Brasil está entre os 20 maiores investidor no exterior entre 2003 e 2005. As empresas brasileiras ainda têm estoques de US\$ 69 bilhões investidos no exterior, contra US\$ 107 bilhões da Rússia e US\$ 2,3 trilhões dos Estados Unidos.

Importação

No que se refere ao comércio, a OCDE destaca que o Brasil apresentou o menor crescimento em termos de importações entre 1992 e 2005. Os demais países emergentes como China, Índia, Turquia e México estiveram entre os que mais incrementaram suas compras nesse período. Mesmo os países ricos tiveram um aumento de importação bem superior ao do Brasil.

De outro lado, o Brasil apresentou o oitavo maior crescimento de exportações entre os 35 países avaliados. Não por acaso, em 2005, o País somou o oitavo maior superávit do mundo, com US\$ 40 bilhões. A líder foi a Alemanha, com US\$ 200 bilhões, seguido por China e Rússia.

No início do governo Lula, em julho de 2003, o Brasil foi apresentado a uma expressão que refletia uma mistura de promessa e esperança. Era o "espetáculo do crescimento". Por trás dessa frase, havia uma história redentora. Após anos de sacrifício e de timidez econômica, de aperto fiscal e de contenção de investimentos, o país finalmente deslancharia rumo a uma nova era, com mais dinheiro, mais emprego e mais progresso. Três anos depois, os brasileiros continuam todos na platéia, e o espetáculo ainda não começou. Na véspera do Carnaval, como para tirar o impacto da notícia, o governo anunciou que o país cresceu 2,3% em 2005 - o que dá ao governo Lula um crescimento médio anual de 2,6%. É pouco. Muito pouco. Enquanto isso, a China se consolidou como potência econômica e cresce 10% todos os anos. A Índia, vedete do momento (leia artigo à página 46), avançou 9% no ano passado. Até a Rússia, que saiu de uma moratória recentemente, cresceu mais de 6% na última temporada. O desempenho da economia brasileira é um fiasco até quando comparado ao do resto da América Latina. O país só cresceu mais que os miseráveis Haiti, Jamaica e Guiana. Quando, afinal, o espetáculo vai começar?

Na semana passada, em entrevista à revista Economist, Lula disse que não tem pressa: "Primeiro, queremos consolidar a base macroeconômica do Brasil, para alcançar um ciclo de crescimento que possa durar por dez, 15 anos, algo que os economistas chamam de crescimento sustentável". A realidade, no entanto, não espera. O país exibe um desempenho econômico pífio num momento em que tudo parece jogar a favor. O mundo vem comprando muita matéria-prima - terreno em que o Brasil é grande fornecedor. O mercado internacional tem dinheiro sobrando à procura de países atraentes para investir. E há muito tempo não ocorre uma crise financeira internacional - um alívio para quem, no final dos anos 90, se esborrachou com as quebras das economias da Ásia, da Rússia e da Argentina. "Todos os países estão competindo pelos investimentos produtivos, e o Brasil não pode perder tempo", afirma Roger Agnelli, presidente da Vale do Rio Doce, maior mineradora de ferro do mundo. "Aqui as coisas demoram para andar e no mundo dos negócios isso é um problema sério." O economista brasileiro José Alexandre Scheinkman, professor da Universidade Princeton, gosta de sublinhar uma tese: falta ao país "senso de urgência".

No conjunto, a economia mundial cresceu 4,3% no ano passado - exatamente dois pontos percentuais acima da brasileira. A diferença parece pequena, mas as

aparências enganam. Quem costuma debater as taxas de crescimento em geral se debruça sobre as casas decimais. Uma diferença de um único ponto porcentual por ano pode fazer a riqueza do país dobrar na metade do tempo - num prazo de 25 anos, não em 50. Por isso, é um verdadeiro desastre que o Brasil tenha completado dez anos de desempenho econômico fraco, sempre atrás da média mundial. Se, no ano passado, tivesse ao menos repetido os números do resto do planeta, o Brasil teria irrigado a economia com algo como R\$35 bilhões adicionais. Haveria mais emprego, mais renda, mais vendas para as empresas e mais impostos para o governo.

Mudou, portanto, a essência do debate sobre o futuro do país. O Brasil passou tempo demais vidrado no combate à inflação e na manutenção da estabilidade. A discussão agora passa a ser como empurrar a economia para a frente. Em ano de eleição para a Presidência, esse debate estará no centro da agenda de todos os candidatos. "Hoje, o crescimento é a questão central do país", diz Márcio Cypriano, presidente do Bradesco, o maior banco brasileiro. "O crescimento econômico será o principal tema do debate eleitoral", disse a *ÉPOCA* o ex-ministro da Fazenda Pedro Malan.

O que, afinal, está errado? Por que países pobres como Índia ou China estão conseguindo erguer a cabeça e sair da miséria, enquanto o Brasil continua patinando e dando margem à repetição das mesmas metáforas de sempre - do eterno "vôo de galinha" à recente "nanoeconomia"? Por que não conseguimos crescer mais rápido? No plano mais imediato, o governo ficou paralisado - em parte, com uma boa dose de razão - pelo temor da volta da inflação. O empresariado ficou assustado com a crise política do mensalão, que, nos momentos mais dramáticos, gerou até o medo de um processo de impeachment do presidente Lula. Tudo somado, o setor produtivo investiu menos do que tinha planejado no ano anterior. Para muitos economistas e para o próprio vice-presidente, José Alencar, o Banco Central também errou a mão ao manter os juros em um patamar elevado por tempo de mais. "A política monetária apertada feita pelo BC no ano passado matou o crescimento. Seria surpreendente se o país crescesse mais rapidamente com uma taxa de juros tão alta", diz Scheinkman, da Universidade Princeton. (O BC afirma que era preciso ser cauteloso, pois no ano passado a volta da inflação era uma ameaça real.) Para completar o quadro cinzento, a agricultura, setor que vinha

adubando a economia, decepcionou. Houve quebra de safra de vários produtos e a desvalorização do dólar afetou o preço das mercadorias exportadas pelos agricultores.

Mas todos esses são problemas circunstanciais. A verdadeira causa da paralisia brasileira está na incapacidade de lidar com as questões mais difíceis, de eternamente empurrar com a barriga reformas que, independentemente de interesses políticos ou de cores partidárias, são necessárias para todos. Está, sobretudo, na insistência em ver o Estado como provedor de soluções, não como a raiz do problema. Recursos que poderiam ser aplicados no crescimento do país acabam eternamente tapando os buracos do governo. "O governo é grande demais, gasta mal e investe pouco", afirma Paulo Leme, diretor para Mercados Emergentes do banco Goldman Sachs, em Nova York. De cada R\$ 100 gerados no país, R\$ 38 vão para os cofres públicos na forma de tributos. Na China e na Índia, a carga tributária é metade da brasileira. Só os alemães ou os suecos pagam tanto imposto quanto os brasileiros. Em compensação, não precisam se preocupar com serviços básicos, como saúde e educação, garantidos pelo Estado. Os impostos altos são apontados, por empresários e por economistas, como um dos principais fatores de inibição de investimentos no aumento da produção. "A carga tributária é altíssima e distorcida", diz o economista Edmar Bacha, ex-presidente do BNDES. "Os impostos são altos quer você gere renda ou não. Se a Microsoft fosse brasileira, talvez nunca deixasse de ser uma empresa de garagem."

É quase um consenso no país que o sistema tributário precisa ser refeito. Fernando Henrique Cardoso tentou, Lula também. Mas, no fundo, nenhum governante aceita abrir mão de arrecadação. Seja para pagar juros, seja para alimentar a máquina pública. É por aí que se entende outro dos grandes gargalos que impedem o crescimento econômico: embora arrecade muito, o governo investe pouco, menos de 3% do PIB. Brasília esqueceu que é preciso cuidar da infraestrutura e não há prova mais contundente que a Operação Tapa-Buracos, um remendo anunciado em ano de eleição para consertar estradas que ficaram abandonadas até agora. A maior parte dos recursos se destina a sustentar a máquina pública. Contas feitas pelo Ministério da Fazenda, apenas para uso interno, mostram que as despesas do governo aumentaram 10% no ano passado, basicamente para bancar a folha do funcionalismo. "O país fez uma opção. Gastar

mais com despesas correntes e menos com educação, saúde e transportes. O preço disso é baixo crescimento", diz Armando Castelar, economista do Instituto de Pesquisas Econômicas Aplicadas (Ipea).

O custo da Previdência Social é um dos itens mais preocupantes. Desde a década de 80, ele triplicou. A diferença entre o que a Previdência arrecada e o que paga em pensões não fecha há vários anos. O déficit está em R\$ 38 bilhões - e continua crescendo. No início do governo Lula, o sistema passou por uma reforma, mas ela foi muito tímida. Algumas medidas nem saíram do papel, como a criação de um fundo de pensão para os servidores. Segundo os especialistas, será preciso fazer uma nova reforma. "Ninguém é contra políticas sociais, até porque o país tem uma enorme carência", afirma Margarida Gutierrez, economista do Coppead, escola de pós-graduação da Universidade Federal do Rio de Janeiro. "Mas não tem jeito. Se o país quiser crescer, terá de fazer mais reformas."

O Brasil precisa de conserto em várias áreas. O ambiente não é amistoso para os negócios, o que funciona como incentivo à informalidade. As leis são confusas e mudam freqüentemente. Não há respeito à propriedade privada e intelectual. O Poder Judiciário brasileiro leva mais tempo que em outros países para decidir questões corriqueiras. No campo trabalhista, há regras muito rígidas para que as empresas contratem ou demitam. Isso impede a geração de mais vagas com carteira assinada. "Uma reforma trabalhista é fundamental", diz o economista Sergio Werlang, diretor-executivo do Itaú. A China está no extremo oposto. Quando a receita de uma empresa cai, o salário dos funcionários também diminui. Isso, na ótica do governo comunista chinês, evita demissões. O desafio, para o Brasil, não é repetir o modelo chinês. É encontrar algum modelo que funcione.

O país também herdou, desde os tempos do Império, a cultura da burocracia. Isso não ajuda em nada empresas que competem internacionalmente, às vezes até com outras filiais do mesmo grupo. Um exemplo é a fabricante de celulares Nokia. A fábrica brasileira, em Manaus, concorre com a mexicana para abastecer os Estados Unidos. A Nokia brasileira leva uma grande desvantagem por causa da burocracia. "Quando um componente sai dos EUA, disparamos um cronômetro e medimos quanto ele custa e quanto tempo demora para que esse componente chegue aqui ou à filial mexicana, vire um produto acabado e seja exportado. A

diferença é de dias devido à burocracia", diz o presidente da Nokia no Brasil, Fernando Terni. "Perdemos tempo e dinheiro."

Além de haver necessidade de urgentes reformas do Estado, o país também leva uma enorme desvantagem em razão de deficiências na área de educação. "As estatísticas de investimento não incluem o capital humano. Mas isso não quer dizer que ele não seja importante. Pelo contrário. Neste quesito, o Brasil está muito mal na foto", afirma o economista Eduardo Giannetti da Fonseca, professor do Ibmec. Em testes matemáticos, de ciências e de leitura, os alunos brasileiros ficam muito atrás dos coreanos, mexicanos ou espanhóis. Num estudo recente encomendado pela Confederação Nacional da Indústria (CNI), a educação foi apontada (ao lado da infra-estrutura e do ambiente institucional e regulatório) como uma das principais barreiras ao crescimento sustentado do país. "Na década de 80, o governo chinês já financiava milhares de bolsas de estudo em Harvard e em outras escolas de prestígio. É essa turma que está administrando as empresas chinesas hoje", afirma André Coutinho, diretor-executivo da Symnetics e responsável pela pesquisa. "Educação é um investimento de longo prazo. E o Brasil está muito atrás. É preciso acelerar."

A China está fazendo uma verdadeira revolução nesse quesito. Leva adiante um projeto destinado a proporcionar nove anos de educação a todas as suas crianças, mesmo as que moram em rincões do país. Nas grandes cidades, como Xangai ou Pequim, esse objetivo já foi atingido e uma nova meta foi estabelecida. "Nos próximos anos, o país quer ter universidades de primeira linha como as americanas. Para isso, está atraindo cérebros de todas as partes do mundo, pagando salários altamente competitivos", diz o economista Scheinkman. No Brasil, segundo ele, não há projeto para levar qualidade às universidades. "A Rússia também tem mão-de-obra bem educada, e a Índia está investindo nisso, com foco em ciência e tecnologia", afirma. O que o país ganha investindo em educação? Com mão-de-obra qualificada, ganha em produtividade, o que aumenta a geração de riquezas. No Brasil, a produtividade da indústria decresceu entre 2001 e 2003, segundo o estudo da CNI. Enquanto isso, na Coréia, país onde os alunos têm as notas mais altas, a produtividade aumentou 9% apenas em 2003, o maior aumento do mundo.

O Brasil precisa crescer tanto ou mais que os demais países e esse será o desafio do próximo governo. Os candidatos sabem disso e estão procurando economistas para debater idéias, elaborar projetos e afinar o discurso. Na última campanha, o então candidato Lula prometeu crescimento anual de 7% num dia, de 5% em outro. Atacou Fernando Henrique, ridicularizando o fraco desempenho da economia em sua gestão. Em julho de 2002, Lula escreveu o seguinte: "A evolução do PIB nos anos Fernando Henrique foi medíocre. No século XX, somente os governos de Wenceslau Brás, na Primeira Guerra Mundial, de Washington Luiz, na crise de 1929, e o de Collor fizeram o país crescer menos que no período de FHC, o qual apresenta uma taxa média de apenas 2,3% de expansão do PIB ao ano". Exatamente o número que Lula acaba de apresentar.

A EQUAÇÃO DO ATRASO	
As razões para o Brasil crescer pouco - valores em % do PIB	
O governo aumenta os impostos...	
1995	28,2
1997	29
1999	31
2001	33,5
2003	34
2005	37
...gasta mais para manter a máquina administrativa...	
1995	14,8
1997	15,4
1999	16,1
2001	17,3
2003	16,9
2005	18,8
...e investe cada vez menos	
1995	0,6
1997	0,6
1999	0,4
2001	1,2
2003	0,4
2005	0,5
Fontes: Ministério do Planejamento e Fazenda, IBGE, Banco Central. Elaboração Raul Velloso	

O BRASIL FICOU PARA TRÁS	
O país que já foi a oitava economia do mundo está hoje na décima posição (PIB - em US\$ trilhões) *	
EUA	12,7
Japão	4,9
Alemanha	2,6
Reino Unido	2,2
China	2,23
França	2,11
Itália	1,73
Canadá	1,04
Espanha	1,04
BRASIL	0,79
Rússia	0,76
México	0,75
Índia	0,75
Coréia	0,72
Austrália	0,65
Fonte: GRC Visão *Estimativa	

ANEXO D – Papel Econômico do Estado

“O artigo argumenta que a mudança do papel econômico do Estado é o principal determinante das baixas taxas de crescimento do Brasil. Depois de fazer uma comparação com os desempenhos econômicos internacionais, o texto apresenta uma análise sobre o caráter cíclico ou anticíclico das políticas macroeconômicas nos últimos governos. Em seguida, na órbita da Oferta Agregada, analisa as taxas de investimento internacionais e dos setores público e privado brasileiros e a mudança do papel econômico do Estado. Conclui-se que a construção de um “Estado mínimo” (em termos de capacidade de promoção de crescimento por meio de investimentos e planejamento) está na origem da semi-estagnação do último quarto de século”.

Ricardo Dathein

Introdução

O baixo crescimento econômico brasileiro tem sido explicado pelo uso de políticas macroeconômicas equivocadas ou exageradas, o que estaria impedindo aumentos sustentáveis da taxa de investimentos. Portanto, mudanças nestas políticas aparecem como solução. De outra parte, aqueles que sustentam que o curto prazo não define o longo prazo, sob uma ótica liberal, defendem reformas microeconômicas no sentido de estimular os investimentos privados. Uma terceira corrente explica o baixo dinamismo pela mudança do papel do Estado, que teria se transformado em um Estado mínimo em termos de capacidade de investimentos e de planejamento, além de liberal em suas políticas de inserção internacional. Tendo isto em vista, somente mudanças na atuação deste Estado conseguiriam destravar o crescimento.

Com o objetivo de esclarecer a terceira posição, o artigo faz, em primeiro lugar, uma comparação internacional do desempenho econômico brasileiro, destacando a piora de indicadores nos últimos governos. Em segundo lugar, faz-se uma análise sobre o caráter pró ou anticíclico das políticas monetária e fiscal, em relação ao desempenho do PIB, do desemprego e da inflação. Por último, discute-se a órbita da oferta agregada em suas relações com as políticas macroeconômicas e com a atuação do Estado em termos de políticas de desenvolvimento (investimentos e planejamento), argumentando-se que aí está o maior gargalo econômico do país.

O baixo crescimento

Apesar do contexto internacional favorável, o Brasil tem crescido relativamente pouco, como pode ser observado no Quadro 1. Nos três governos examinados¹ isto aconteceu em proporção crescente, passando-se de um crescimento médio de cerca de 70% da média mundial para 54% desta média. Além disto, a participação do PIB brasileiro no PIB mundial apresenta uma sistemática redução, como mostra o Gráfico 1.

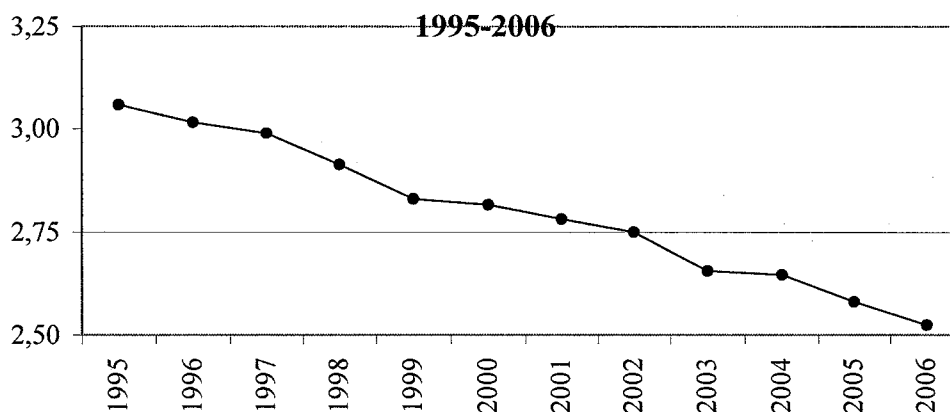
Quadro 1- Relação entre as taxas de crescimento do Brasil e do Mundo
(Em percentuais)

Governos	Taxas médias de crescimento real		Relação Brasil/Mundo
	Brasil	Mundo	
FHC1	2,6	3,7	69,5
FHC2	2,1	3,6	58,7
Lula1	2,6	4,9	54,4

Estimativas de crescimento do PIB para 2006: Brasil = 2,8% e Mundo = 5,1%

Fontes dos dados brutos: IMF (2006) e IPEADATA (2007)

**Gráfico 1- Participação Percentual do PIB do Brasil no PIB
Mundial
1995-2006**



Base: PIB em PPC de 2004

Estimativas de crescimento do PIB para 2006: Brasil = 2,8% e Mundo = 5,1%

Fontes dos dados brutos: UNDP (2006), IMF (2006) e IPEADATA (2007)

Comprando-se o desempenho do Brasil com outras regiões, também se constata uma relativa estagnação. Mesmo regiões que estavam antes em dificuldades, como África e América Latina, têm melhorado seus resultados. Além disto, os países não desenvolvidos têm conseguido avançar sua participação no PIB

¹ Primeiro mandato de Fernando Henrique Cardoso, ou FHC1, de 1995 a 1998; segundo mandato do mesmo, ou FHC2, de 1999 a 2002; e primeiro mandato do presidente Lula, ou Lula1, de 2003 a 2006.

mundial e em relação aos países avançados, ao contrário do Brasil, conforme o Quadro 2.

Quadro 2- Taxas Médias de Crescimento para o Mundo, o Brasil e Regiões Seleccionadas
(Em percentuais)

Períodos	Mundo (1)	Economias Avançadas (2)	Tigres Asiáticos (3)	África	América Latina (4)	Outros Emergentes (5)	Brasil
1995-2006	4,0	2,7	4,8	4,1	2,9	5,7	2,4
2000-2006	4,3	2,5	4,7	4,5	3,1	6,4	2,6
2003-2006	4,9	2,7	4,6	5,2	4,3	7,3	2,6

Notas:

(1) 174 países.

(2) 29 economias: Alemanha, Austrália, Áustria, Bélgica, Canadá, Chipre, Coreia do Sul, Dinamarca, Espanha, Estados Unidos, Finlândia, França, Grécia, Holanda, Hong Kong, Irlanda, Islândia, Israel, Itália, Japão, Luxemburgo, Nova Zelândia, Noruega, Portugal, Reino Unido, Singapura, Suécia, Suíça, Taiwan.

(3) Coreia do Sul, Singapura, Hong Kong e Taiwan.

(4) 33 países do Hemisfério Ocidental, não incluindo EUA, Canadá e Cuba.

(5) Outros mercados emergentes e países em desenvolvimento: 145 países (Mundo menos as Economias Avançadas).

Estimativas para 2006.

Fonte dos dados brutos: IMF (2006)

Especificamente em relação aos países ditos emergentes (um conjunto de 29 países, incluindo o Brasil), têm-se taxas de variação do PIB crescentes no período (ver Quadro 3), e muito superiores às do Brasil. Como esta taxa é muito influenciada pelo excepcional crescimento da China e Índia, e também da Rússia no período recente (pois estes países têm um peso relativo de seu PIB muito elevado para o conjunto), o Quadro 3 mostra também o desempenho para 25 países (excluindo-se esses 3 países e o Brasil) e os chamados BRICs. Deste modo, o desempenho do Brasil continua fraco mesmo quando comparado com os 25 países não desenvolvidos com produtos importantes no mundo.

Quadro 3- Crescimento Médio Ponderado das Economias Emergentes (1)

(Em percentuais)

Períodos	29 países (2)	25 países (3)	BRICs (4)	Brasil
1995-2006	5,9	3,6	7,3	2,4
2000-2006	6,4	4,3	7,7	2,6
2003-2006	7,2	5,3	8,4	2,6

Notas:

(1) Ponderação pelo PIB PPC de 2004.

(2) África do Sul, Argélia, Arábia Saudita, Argentina, Bangladesh, Brasil, Chile, China, Colômbia, Egito, Filipinas, Hungria, Índia, Indonésia, Iran, Malásia, México, Nigéria, Paquistão, Peru, Polônia, República Checa, Romênia, Rússia, Tailândia, Turquia, Ucrânia, Venezuela e Vietnam (seleção do autor).

(3) Seleção anterior exclusive Brasil, Rússia, Índia e China.

(4) Brasil, Rússia, Índia e China.

Estimativas para 2006.

Fontes dos dados brutos: IMF (2006) e UNDP (2006)

Desempenho das políticas monetária e fiscal

Comparando-se o comportamento da taxa SELIC com a evolução do PIB, do desemprego e da inflação, nota-se uma substancial melhora de desempenho no período Lula1 em comparação com os períodos de FHC. Quanto à relação da política monetária com o produto, nos períodos FHC1 e FHC2, as correlações indicam a ocorrência de uma política pró-cíclica. No período Lula1, ao contrário, e principalmente excluindo-se o ano de 2003 (dedicado ao combate à inflação), a política monetária passou a ser anticíclica (ver Quadro 4 e Gráfico 2).

Em relação ao desemprego, a política monetária de FHC também foi pró-cíclica, enquanto a de Lula, depois de 2003, foi anticíclica. Quanto ao combate à inflação, a política monetária de Lula aparece como mais eficiente, principalmente levando-se em conta o ano de 2003 (ver Quadro 4 e Gráfico 3). Os períodos de FHC foram muito afetados pelos choques de taxas de juros do primeiro semestre de 1998 (crise asiática) e do primeiro semestre de 1999 (desvalorização cambial), quando a prioridade foi o ajuste do Balanço de Pagamentos. Os impactos dessas crises foram, no entanto, amplificados pelas opções de políticas, que deixaram a economia muito mais vulnerável.

Quadro 4- Correlações da Política Monetária com o PIB, o Desemprego e a Inflação

Períodos	SELIC X PIB (1)	SELIC X Desemprego (2)	SELIC X Inflação (2)
FHC1	-0,0172	0,0229	0,0656
FHC2	-0,4823	0,4423	-0,5009
Lula1 (2003-2006)	0,0096	0,4269	0,9159
Lula1 (2004-2006)	0,6878	-0,3474	0,6987

Notas:

(1) FHC1 de jul/96 a dez/98; FHC2 de jan/99 a dez/02; Lula1 de jan/03 a set/06 e de jan/04 a set/06.

(2) FHC1 de jul/96 a dez/98; FHC2 de jan/99 a dez/02; Lula1 de jan/03 a nov/06 e de jan/04 a nov/06.

SELIC: índice das médias mensais.

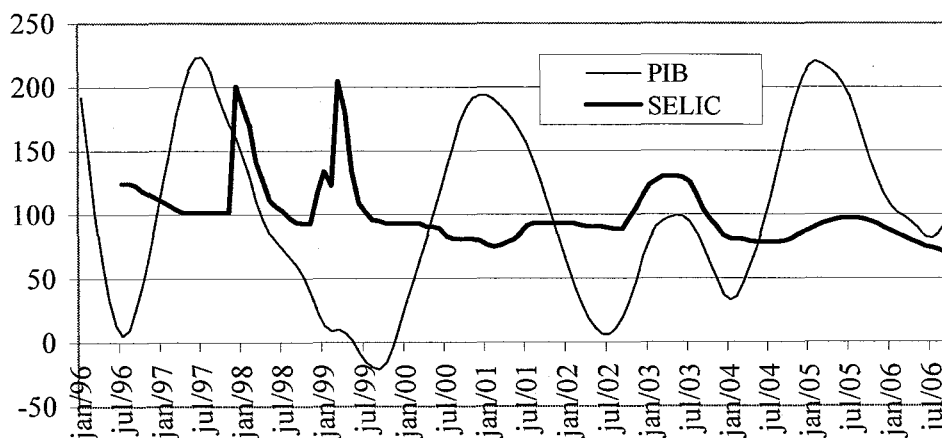
PIB: índices mensais interpolados e anualizados.

Desemprego: índice conectado das séries antiga e nova da PME (IBGE).

Inflação: índice anualizado do IPCA.

Fontes dos dados brutos: IBGE (2006) e IPEADATA (2007)

**Gráfico 2- Evolução dos Índices do PIB e da Taxa SELIC
Jan/1996-Set/2006**



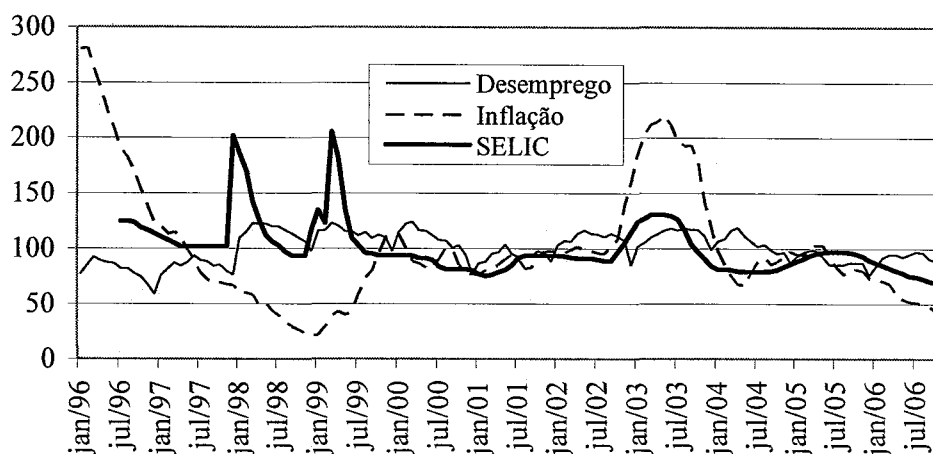
Base dos índices: Média do período = 100

PIB: índices mensais interpolados e anualizados

SELIC: índice das médias mensais

Fontes dos dados brutos: IBGE (2006) e IPEADATA (2007)

Gráfico 3- Evolução dos Índices do Desemprego, da Inflação e da Taxa SELIC - Jan/1996-Nov/2006



Base dos índices: Média do período = 100

Desemprego: índice conectado das séries antiga e nova da PME (IBGE)

Inflação: índice anualizado do IPCA

SELIC: índice das médias mensais

Fontes dos dados brutos: IBGE (2006) e IPEADATA (2007)

O Quadro 5 demonstra a existência de uma política fiscal anticíclica em relação ao produto e ao desemprego. A correlação entre déficit nominal e PIB aumentou seu caráter anticíclico no período 2004-2006, enquanto a relação do superávit primário com o PIB melhorou substancialmente seu caráter anticíclico no Governo Lula (Gráfico 4). Em relação ao desemprego, não há claramente um melhor desempenho entre os dois governos no tocante ao déficit nominal, mas sobre o superávit primário a correlação também aparece muito superior no Governo Lula (Gráfico 5). No entanto, tem-se que considerar que provavelmente estes resultados da política fiscal são mais efeitos do que causa do desempenho do produto e do desemprego. Na relação entre política fiscal e inflação também aparece um comportamento anticíclico, principalmente para o período posterior ao Governo FHC1, mas com a exceção provocada pelo ano de 2003 (Gráfico 6).

Quadro 5- Correlações da Política Fiscal com o PIB, o Desemprego e a Inflação

Períodos	Déficit Nominal X PIB (1)	Déficit Nominal X Desemprego (2)	Déficit Nominal X Inflação (2)
FHC1	-0,7731	0,3654	0,1944
FHC2	-0,6766	0,5888	-0,5694
Lula1 (2003-2006)	-0,7566	0,7484	0,7172
Lula1 (2004-2006)	-0,9175	0,4469	-0,5235
	Superávit Primário X PIB (1)	Superávit Primário X Desemprego (2)	Superávit Primário X Inflação (2)
FHC1	0,6960	-0,4702	0,1363
FHC2	0,4914	-0,4617	0,8014
Lula1 (2003-2006)	0,8228	-0,6124	-0,1903
Lula1 (2004-2006)	0,7914	-0,5909	0,4987

Notas:

(1) FHC1 de jan/96 a dez/98; FHC2 de jan/99 a dez/02; Lula1 de jan/03 a set/06 e de jan/04 a set/06.

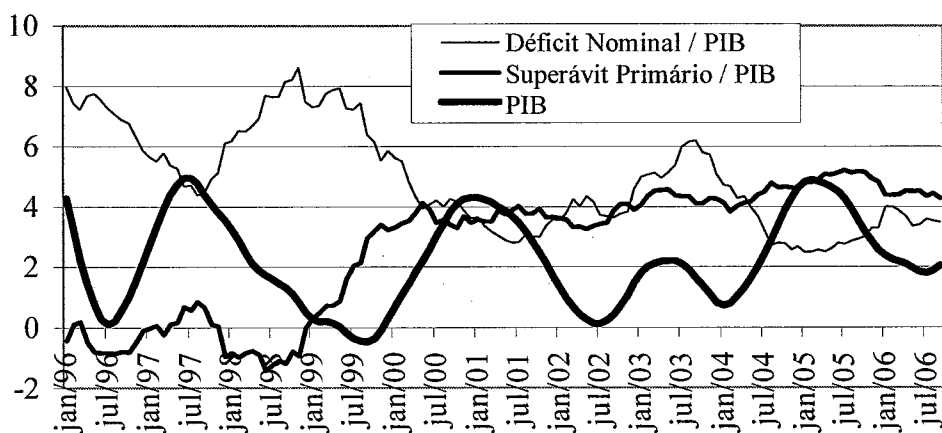
(2) FHC1 de jan/96 a dez/98; FHC2 de jan/99 a dez/02; Lula1 de jan/03 a nov/06 e de jan/04 a nov/06.

PIB: índices mensais interpolados e anualizados.

Desemprego: índice conectado das séries antiga e nova da PME (IBGE).

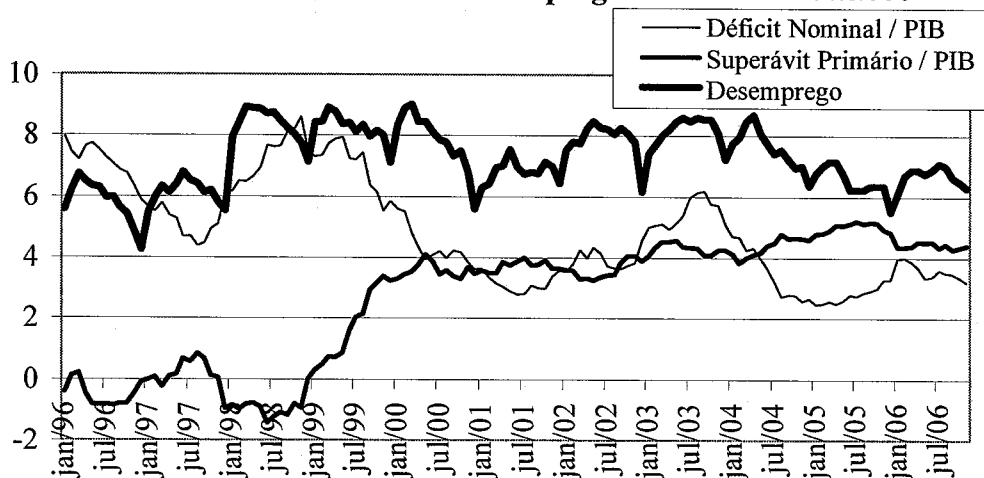
Inflação: índice anualizado do IPCA.

Fontes dos dados brutos: Banco Central (2007), IBGE (2006) e IPEADATA (2007)

Gráfico 4- Política Fiscal e PIB - Jan/1996-Set/2006

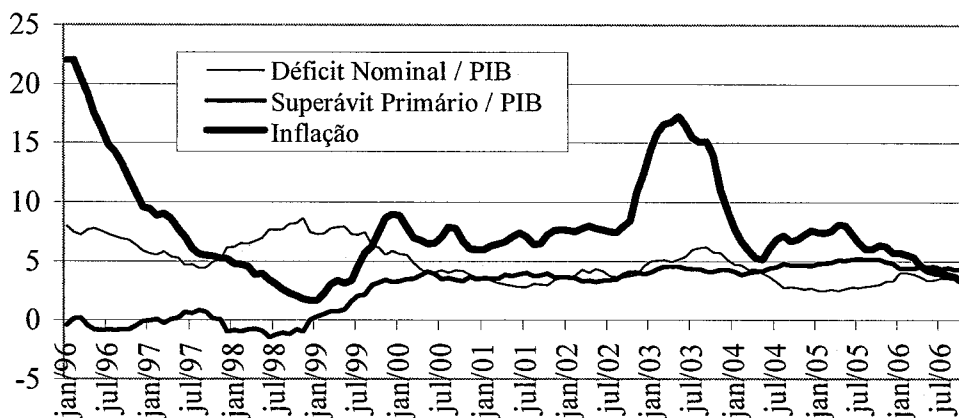
PIB: taxas anuais de variação com base em índices mensais interpolados

Fontes dos dados brutos: Banco Central (2007), IBGE (2006) e IPEADATA (2007)

Gráfico 5- Política Fiscal e Desemprego - Jan/1996-Nov/2006

Desemprego: taxa conectada das séries antiga e nova da PME (IBGE)

Fontes dos dados brutos: Banco Central (2007), IBGE (2006) e IPEADATA (2007)

Gráfico 6- Política Fiscal e Inflação - Jan/1996-Nov/2006

Inflação: taxa anualizada do IPCA

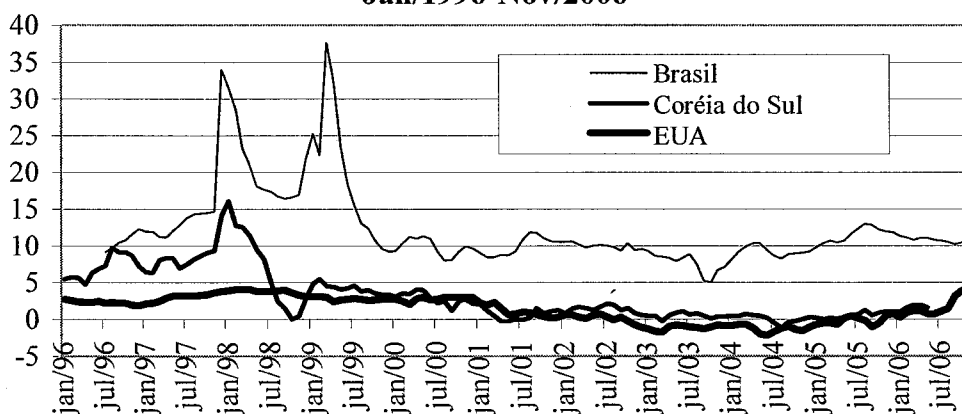
Fontes dos dados brutos: Banco Central (2007), IBGE (2006) e IPEADATA (2007)

A órbita da Oferta Agregada

Apesar das políticas macroeconômicas serem, em geral, anticíclicas, seu comportamento têm tido uma característica de *stop-and-go* frente a um desempenho fortemente cíclico do produto. O caráter anticíclico destas políticas, relativamente a uma pífia performance média do produto, demonstra que não são estas políticas de demanda e de curto prazo que garantem um crescimento maior e sustentável da economia. Também se deve ressaltar que não é um comportamento pró-cíclico (inexistente) que impede maior crescimento.

No entanto, o nível excessivo da taxa real de juros representa um importante fator inibidor de investimentos para o setor público e para a demanda privada. Como ilustração do elevado patamar da taxa de juros SELIC, o Gráfico 7 compara o Brasil com os EUA e a Coréia do Sul. Enquanto para os dois últimos a taxa de juros usada em suas políticas monetárias ficou próxima de zero em boa parte dos anos 2000, no Brasil ela ficou oscilando em torno de 10% reais. Caso fossem viabilizadas taxas menores, poderia ser criada uma poupança e aumentados os investimentos por parte do Estado. Existe, sob esta ótica, uma relação entre as políticas macroeconômicas de curto prazo e o comportamento do produto no longo prazo.

**Gráfico 7- Brasil, Coréia do Sul e EUA: Taxa Real de Juros
Jan/1996-Nov/2006**



Brasil: Taxa SELIC; Coréia: Taxa Money Market; EUA: Taxa FOMC
Deflacionamento pelos índices de preços ao consumidor
Fonte dos dados brutos: IPEADATA (2007)

Por outro lado, a política monetária tem sido administrada levando-se em conta a existência de uma taxa de variação do produto potencial muito baixa. Por isso, quando o produto reage, alcança rapidamente este nível e a política monetária provoca uma nova recessão para combater a inflação (ver Gráfico 2). Com esta característica e seu comportamento *stop-and-go*, aumenta muito a incerteza² para o setor privado, desestimulando seus investimentos.

As políticas macroeconômicas de curto prazo, pelo lado da demanda, apesar de seu comportamento anticíclico, não são suficientes para gerar

² Talvez fosse melhor dizer que aumenta muito a “certeza” de que a políticas expansionistas não se sustentarão.

crescimento econômico maior e sustentável. São necessárias medidas do lado da oferta para aumentar a taxa de investimentos, que é relativamente baixa no Brasil. O Quadro 6 ilustra o fato de que o Brasil está investindo menos que a média mundial, e muito menos que o grupo de países chamados de “Outros emergentes” ou que os Tigres Asiáticos, os quais apresentam taxas de crescimento superiores.³

Quadro 6- Taxas de Investimento para o Mundo, o Brasil e Regiões Seleccionadas
(Investimentos / PIB, em percentuais)

Períodos	Mundo	Economias Avançadas	Tigres Asiáticos	África	América Latina	Outros Emergentes	Brasil
1995-2006	22,1	21,2	27,7	20,4	20,9	25,3	19,4
2000-2006	21,7	20,7	25,7	20,7	20,3	25,4	19,2
2003-2006	21,9	20,6	25,5	21,5	20,4	26,5	19,4

Ver Notas do Quadro 2.

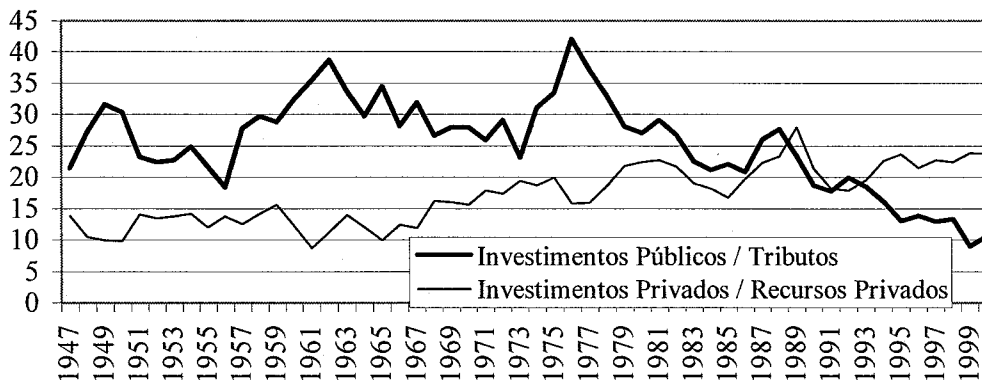
Fonte dos dados brutos: IMF (2006)

O Gráfico 8 ilustra muito bem a mudança estrutural ocorrida na economia brasileira no último quarto de século, que é a causa básica das baixas taxas de crescimento atuais. Durante um longo período o setor público investiu entre 25% e 35% de seus recursos (até o final dos anos 1970), enquanto o setor privado investia apenas entre 10% e 15% de seus recursos (PIB menos carga tributária) até o final dos anos 1960. De meados dos anos 1960 até o início dos anos 1980 houve uma mudança de patamar para o setor privado, que passou a investir cerca de 20% a 25% de seus recursos, o que se mantém até hoje. A grande mudança foi a redução do patamar para o setor público, desde o final dos anos 1970, em uma tendência sistemática. De meados dos anos 1980 até o início da década de 1990 os setores público e privado investiram uma proporção mais ou menos semelhante de seus recursos. No entanto, a partir de 1992 as curvas divergem fortemente. No ano 2000 o setor público investia somente cerca de 10% de seus recursos (apesar do forte aumento da carga tributária), enquanto o setor privado continuava investindo entre 20% e 25% de seus recursos. O gráfico pode sugerir neste período final um aumento dos investimentos privados (proporcionalmente ao PIB), o que não ocorreu (a não ser de 1993 a 1995). De fato, houve uma estagnação tendencial desde 1980, mas como a carga tributária subiu e os recursos do setor privado diminuíram,

³ A África e a América Latina aparentemente estão crescendo mais por aumento de demanda externa. No caso do Brasil, o porte da economia doméstica leva a que as relações com o exterior não resultem em impacto tão significativo.

proporcionalmente a esses o investimento privado elevou-se.⁴ Portanto, os investimentos privados não puderam tomar o espaço deixado pela forte redução dos investimentos públicos. Desse modo, a mudança estrutural e de longo prazo da atuação econômica do Estado aparece como a principal característica do período.

Gráfico 8- Brasil: Investimentos sobre Recursos Próprios dos Setores Público e Privado - 1947-2000



Fontes dos dados brutos: IBGE (2003) e IPEADATA (2007)

⁴ Isso significa que, para o setor privado, o consumo diminuiu enquanto sua poupança e seu investimento aumentaram, proporcionalmente aos seus recursos. Ao mesmo tempo, também proporcionalmente, o consumo público aumentou muito, com queda de sua poupança e seu investimento.

Considerações finais

Como resultado deste processo, o PIB potencial tem patamar baixo e, tendo em vista as políticas monetárias fortemente instáveis, o setor privado não aumenta substancialmente e não mantém as elevações cíclicas de seus investimentos. Nesta análise, o problema do baixo crescimento não aparece como resultante de deficiências do setor privado (da mesma forma que argumenta Antônio Barros de Castro (2003), por exemplo). Ao contrário, seria causado pela forma de atuação do Estado e pelas políticas de inserção da economia no mercado internacional. Portanto, sua solução passaria principalmente por mudanças no âmbito do Estado.

Com os baixos investimentos do Estado, o investimento total não aumenta consideravelmente. Trata-se de um típico problema de ação coletiva, que o setor privado não tem condições de resolver. Para enfrentar este tipo de problema é que existe o Estado. Portanto, não se trata de o Estado ser mais liberal ou mais intervencionista, mas de agir para resolver um problema de outra forma insolúvel, a não ser que se considere a liberdade aos detentores do capital como um valor superior (a la Hayek), comparativamente à superação do subdesenvolvimento, por exemplo.

O Governo FHC não teve e o Governo Lula aparentemente não tem consciência deste problema, da mesma forma que grande parte da oposição. Uma hipótese para explicar um “consenso” entre liberais, social-democratas e esquerda contra a participação do Estado na economia (enquanto promotor de desenvolvimento) e pela separação entre políticas econômicas (dirigidas pelo interesse do mercado) e políticas sociais é que o Estado Desenvolvimentista ficou muito desgastado por ter sido dirigido pela ditadura militar, sem maiores compromissos sociais e democráticos. Dessa maneira, construiu-se (via Constituinte de 1988, crise da década de 1980 e consenso liberal dos anos 1990) um Estado que é grande em termos de carga tributária e de políticas sociais (quantitativamente), mas que é um “Estado mínimo” em sua capacidade de promoção de crescimento via investimentos e planejamento.⁵

⁵ O investimento em infra-estrutura, por exemplo, necessita de planejamento de longo prazo. Esse investimento (e planejamento) cria oportunidades para investimentos privados, além de ser ele próprio demanda para empresas privadas.

Portanto, é necessária a reconstrução do Estado Desenvolvimentista em novos moldes, o qual deveria ter mais independência em relação a interesses particularistas e corporativistas e, ao mesmo tempo, ter mais enraizamento social (Evans, 1996). Ao invés de menos, precisa-se de mais burocracia capaz, em sua forma weberiana, mas com uma democracia aprofundada, para que o Estado possa ser mais eficiente. Com isso, esse Estado teria que tomar a iniciativa de (a) arquitetar um projeto estratégico de desenvolvimento, de (b) administrar sua execução, de (c) moderar os conflitos característicos da mudança estrutural e de (d) construir as instituições necessárias ao processo (Chang, 1999). Ao mesmo tempo, as políticas macroeconômicas⁶ precisam ser postas a serviço da viabilização deste projeto.⁷ Esse Estado não seria “máximo”, mas seria o necessário (em termos de intervenção, que poderia ser mais focada, e em termos de gastos⁸) para tirar o país da relativa estagnação (Boyer, 1999). O que não se pode admitir é que, além de um *trade-off* insolúvel entre inflação e crescimento também tenhamos um outro *trade-off* intransponível entre crescimento e distribuição de renda.⁹

⁶ As experiências do leste asiático mostram que os países que construíram as melhores políticas de reconversão industrial foram também as que obtiveram os melhores resultados em termos de ajustes macroeconômicos (Evans, 1996). Ou seja, as políticas do lado da oferta (ou o longo prazo) facilitam a resolução dos problemas macroeconômicos de curto prazo (ou a estabilização). Portanto, o contrário do que afirmam aqueles para os quais a estabilização macroeconômica é condição prévia para o desenvolvimento, apesar de que obviamente não pode haver descontrolado das variáveis de curto prazo.

⁷ Suzigan e Furtado (2006), analisando a “política industrial” recente, afirmam que ela possui incompatibilidades com a política macroeconômica, que existem deficiências na infra-estrutura e no sistema de ciência, tecnologia e inovação e que faltam coordenação e decisão política, entre outros problemas.

⁸ Uma pergunta tradicional é sobre a origem dos recursos. Em primeiro lugar planejamento em si não exige grandes recursos. Em segundo, é difícil admitir que com a carga tributária atual não se possam realocar recursos, caso os investimentos sejam a prioridade. Em terceiro, o crédito pode ser utilizado.

⁹ Alguns economistas chegam a minimizar a importância do crescimento econômico, em termos quantitativos, defendendo que se deve priorizar um crescimento com “mais qualidade”, que chamam de “pró-pobre”. O próprio Banco Mundial (2005, p. 34), no entanto, já ressaltou que os países que mais têm conseguido reduzir a pobreza são justamente os que mais têm crescido. Esses autores liberais defendem um Estado que priorize o gasto social focalizado, com políticas econômicas “pró-mercado” de estabilização e reformas liberalizantes. Ou seja, o Estado deveria se ocupar prioritariamente de políticas sociais, enquanto o mercado definiria as políticas econômicas, dicotomizando-se essa duas órbitas.