

UNIVERSIDADE DE PASSO FUNDO
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS, ADMINISTRATIVAS E CONTÁBEIS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
CAMPUS SARANDI
TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

JORDANA DO PRADO NOGUEIRA

DIAGNÓSTICO DO CONTROLE E DA GESTÃO EM UMA EMPRESA
COMERCIAL

SARANDI

2020

JORDANA DO PRADO NOGUEIRA

**DIAGNÓSTICO DO CONTROLE E DA GESTÃO EM UMA EMPRESA
COMERCIAL**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Ciências Contábeis da Universidade de Passo Fundo, campus Sarandi, como parte dos requisitos para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Rodrigo Angonese

SARANDI

2020

JORDANA DO PRADO NOGUEIRA

**DIAGNÓSTICO DO CONTROLE E DA GESTÃO EM UMA EMPRESA
COMERCIAL**

Trabalho de Conclusão de Curso aprovado em ___ de _____ de _____, como requisito parcial para obtenção do título Bacharel em Ciências Contábeis no curso de Ciências Contábeis da Universidade de Passo Fundo, campus Sarandi, pela banca examinadora formada pelos professores:

Prof. Dr. Rodrigo Angonese

UPF – Orientador

Prof.

UPF

Prof.

UPF

SARANDI

2020

AGRADECIMENTOS

Esta fase da minha vida é muito especial e não posso deixar de agradecer a Deus por toda força, ânimo e coragem que me ofereceu para ter alcançado minha meta.

À Universidade quero deixar uma palavra de gratidão por ter me recebido de braços abertos e com todas as condições que me proporcionaram dias de aprendizagem muito ricos.

Aos professores reconheço um esforço gigante, com muita paciência e sabedoria. Foram eles que me deram recursos e ferramentas para evoluir um pouco mais todos os dias.

Agradeço ainda o Orientador Prof. Dr. Rodrigo Angonese, por toda a dedicação, atenção e ensinamentos que me prestou durante esse período.

Um agradecimento especial a minha mãe, minha filha e meu marido que sempre me apoiaram e estiveram comigo, não me deixando desistir ao enfrentar as dificuldades.

Agradeço também aos amigos, porque foram eles que me incentivaram e inspiraram através de gestos e palavras a superar todas as dificuldades.

Agradeço ainda às professoras e amigas Tatiane Piassa Grando e Fabiane Piassa, por todo o incentivo e ensinamentos que me deram, desde o início da graduação até este momento.

A todas as pessoas que de uma alguma forma me ajudaram a acreditar em mim eu quero deixar um agradecimento eterno, porque sem elas não teria sido possível.

A todos muitíssimo obrigado.

"Escolha uma ideia. Faça dessa ideia a sua vida. Pense nela, sonhe com ela, viva pensando nela. Deixe cérebro, músculos, nervos, todas as partes do seu corpo serem preenchidas com essa ideia. Esse é o caminho para o sucesso".

SWAMI VIVEKANANDA

RESUMO

NOGUEIRA, Jordana do Prado. **Análise das ferramentas de controladoria utilizados em uma empresa de comércio na cidade Sarandi – RS.** Sarandi, 2020. 83f. Trabalho de conclusão de curso (Curso de Ciências Contábeis). UPF,2020.

O presente estudo teve como objetivo analisar as ferramentas de controle e gestão de uma empresa comercial na cidade de Sarandi – RS, além de identificar e sugerir oportunidades de melhorias, que possam contribuir na tomada de decisão da empresa. A metodologia de pesquisa é classificada como avaliação formativa, descritiva, em que foi realizado estudo de caso qualitativo, estudando as ferramentas de controladoria utilizadas na empresa. A coleta dos dados foi realizada através de entrevista com as proprietárias. No levantamento dos dados foram evidenciados cinco grandes grupos de áreas de controladoria, sendo administração organizacional, recursos humanos, finanças e custos, vendas e marketing e produto. No levantamento dos dados foi possível observar que a empresa utiliza de algumas ferramentas de controle e gestão como planejamento estratégico e fluxo de caixa. O relatório apontou outras oportunidades de melhoria na área da gestão, como por exemplo, a utilização de instrumentos de contabilidade gerencial já presentes no sistema utilizado pela empresa e aplicação de pesquisas para conhecer a percepção dos clientes.

Palavras-chave: Controladoria. Ferramentas de controle e gestão. Contabilidade gerencial.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Usuários da contabilidade	16
Figura 2 – Diferenças entre relatórios gerenciais e financeiros	21
Figura 3 – Sistema empresa aberto	22
Figura 4 – Modelo simplificado do balanço patrimonial	32
Figura 5 – Estrutura da DMPL	38
Figura 6 – Processo da controladoria	49

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Estrutura da DRE.....	35
----------------------------------	----

LISTA DE ABREVIATURAS

BSC - Balanced Scorecard

CPC - Comitê de Pronunciamentos Contábeis

DC - Demonstrações Contábeis

DFC - Demonstração de Fluxo de Caixa

DLPA - Demonstração dos Lucros e Prejuízos Acumulados

DMPL - Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido

DRE - Demonstração do Resultado do Exercício

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	12
1.1	CONTEXTUALIZAÇÃO	12
1.2	IDENTIFICAÇÃO E JUSTIFICATIVA DO PROBLEMA	13
1.3	OBJETIVOS	14
1.3.1	<i>Objetivo Geral</i>	14
1.3.2	<i>Objetivos Específicos</i>	14
2	REFERENCIAL TEÓRICO	15
2.1	A CONTABILIDADE.....	15
2.1.1	<i>Escolas do pensamento contábil</i>	16
2.1.2	<i>Conceitos de contabilidade</i>	18
2.1.3	<i>Os usuários da contabilidade</i>	18
2.2	A CONTABILIDADE COMO INSTRUMENTO DE GESTÃO	21
2.2.1	<i>Contabilidade financeira</i>	22
2.2.2	<i>Contabilidade Gerencial</i>	23
2.3	SISTEMA EMPRESARIAL.....	26
2.3.1	<i>Subsistemas da empresa</i>	28
2.3.1.1	<i>Subsistema Institucional</i>	29
2.3.1.2	<i>Subsistema de gestão</i>	30
2.3.1.3	<i>Subsistema formal</i>	31
2.3.1.4	<i>Subsistema de informação</i>	32
2.3.1.5	<i>Subsistema físico operacional</i>	33
2.4	FERRAMENTAS DE APOIO A GESTÃO.....	34
2.4.1	<i>Demonstrações Financeiras</i>	34
2.4.1.1	<i>Balço Patrimonial</i>	36
2.4.1.2	<i>Demonstração do Resultado do exercício</i>	38
2.4.1.3	<i>Demonstração de lucros e prejuízos acumulados</i>	40
2.4.1.4	<i>Demonstração das Mutações do Patrimônio líquido</i>	41
2.4.1.5	<i>Demonstração de Fluxo de Caixa</i>	43
2.4.2	<i>Análise das Demonstrações Contábeis</i>	44
2.4.2.1	<i>Análise horizontal</i>	45
2.4.2.2	<i>Análise vertical</i>	47
2.4.2.3	<i>Coeficientes</i>	48

2.4.3	<i>Balanced Scorecard</i>	49
2.5	A CONTROLADORIA	49
2.5.1	<i>A evolução da controladoria</i>	51
2.5.2	<i>Teoria da decisão</i>	51
2.5.3	<i>Teoria da mensuração</i>	52
2.5.4	<i>Teoria da Informação</i>	53
2.6	O CONTROLLER	54
2.7	A CONTROLADORIA NO PROCESSO DECISÓRIO	55
2.7.1	<i>Gestão empresarial</i>	56
2.7.1.1	<i>Planejamento</i>	56
2.7.1.2	<i>Controle</i>	57
2.7.2	<i>Tomada de decisão</i>	58
2.8	INSTRUMENTOS DE CONTROLADORIA	59
3	MÉTODO DE PESQUISA	60
3.1	CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA	60
3.1.1	<i>Classificação quanto a espécie</i>	60
3.1.2	<i>Classificação segundo os objetivos</i>	60
3.1.3	<i>Classificação segundo a abordagem do problema</i>	61
3.1.4	<i>Classificação segundo os procedimentos técnicos</i>	61
3.2	PLANO DE COLETA DE DADOS	61
3.3	ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DE DADOS	62
3.4	VARIÁVEIS DE ESTUDO	62
4	APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS	63
4.1	CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA	63
4.2	RESULTADOS	63
4.2.1	<i>Descrição do contexto atual da empresa</i>	63
4.2.2	<i>Oportunidades de melhoria encontradas na empresa</i>	66
4.3	SUGESTÕES E RECOMENDAÇÕES	69
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	70
	REFERÊNCIAS	72
	APÊNDICE A – Questionário aplicado na empresa	75
	ANEXO A - Ferramentas de Controladoria e suas aplicações	81

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO

Após a revolução industrial, grandes empresas viram a necessidade de controlar o custeio da produção, com isso podiam reduzir seus preços para permanecerem no mercado competitivo. No início do século XX, começou-se a enfatizar a contabilidade gerencial para o planejamento e controle, a fim de satisfazer a necessidade dos gestores.

Dentre as principais escolas de pensamentos contábeis, pode-se evidenciar a escola norte-americana, a qual contribuiu para o estudo da contabilidade, não apenas na evidenciação dos lançamentos contábeis e controle do patrimônio, mas também se voltando para questões ligadas a contabilidade de custos, análise das demonstrações contábeis, gestão financeira e orçamentária.

Com o passar do tempo o perfil do consumidor veio mudando, esses estão cada vez mais exigentes, buscando sempre por alta qualidade e preço acessível. Em meio a essa perspectiva pode-se identificar que, ter qualidade não é mais um diferencial e sim um parâmetro para a sobrevivência da empresa. Sendo assim, para se destacarem no mercado as empresas necessitam cada vez mais de informações confiáveis e que sejam uteis para o processo decisório, que impactará no consumidor final.

Com a era digital atingindo diversas áreas do conhecimento, a contabilidade também vem se atualizando. No passado se vivenciava mais trabalho humano, hoje percebe-se cada vez mais as atividades nesta área estão sendo informatizadas, tornando o serviço mais prático, ágil e eficaz.

Esses avanços tecnológicos permitem que a empresa tenha meios suficientes, para obter informações confiáveis e em tempo hábil, fator que para o gestor é de suma importância uma vez que a informação correta e de forma ágil, auxilia e agiliza os processos operacionais e de gestão, bem como propicia um suporte para o planejamento futuro da empresa com base no seu passado e presente.

Diante dessa perspectiva, é necessário que o profissional da área contábil se destaque, ofertando serviços mais específicos e diferenciados, que possam auxiliar a empresa a se manter no mercado competitivo. Uma das alternativas é a contabilidade gerencial e a financeira, onde pode-se atribuir o *Controller* como o cargo mais alto dentro dessas.

Na atual conjuntura as empresas estão visando a necessidade de planejar a curto e longo prazo seus passos, bem como ter um controle total do que está acontecendo na empresa, a fim de evitar lapsos que impactam os lucros.

Por sua vez a contabilidade vem se atualizando para dar o suporte necessário às empresas, visando auxiliar todos os níveis organizacionais. Nesse contexto surge a Controladoria, que utiliza as informações contábeis juntamente com diversas áreas de conhecimento, tais como estatística e economia, entre outras, com o intuito de disponibilizar este suporte de informações aos gestores para que possam organizar sua visão estratégica da melhor maneira possível.

Através dos controles gerenciais e financeiros, é possível compreender como está a empresa, de uma forma mais clara e direta, em que é melhor investir, onde se deve parar de aplicar recursos, qual produto tem mais retorno, qual resulta em menor lucro e consequentemente obter resultados mais positivos.

1.2 IDENTIFICAÇÃO E JUSTIFICATIVA DO PROBLEMA

É possível observar que a Controladoria ainda não é muito utilizada no Brasil, isso se dá pelo fato das empresas ainda cultivarem o pensamento que a contabilidade serve apenas para fins fiscais. Observa-se que na verdade são as grandes empresas que utilizam da controladoria, pois necessitam de um maior controle em suas atividades para se permanecerem no mercado.

Considerando os avanços tecnológicos e as constantes mudanças na economia atual, a controladoria representa uma alternativa promissora para as empresas que buscam melhor controle dos negócios. Através das análises feitas sobre os dados coletados nas empresas é possível apresentar aos gestores, alternativas que façam com que a empresa obtenha mais lucro, menos custo e ainda permite uma análise setorial, para que o gestor identifique com facilidade e confiabilidade as falhas, além de propiciar a correção de uma maneira mais eficaz.

Muitos gestores encontram problemas na hora de identificar e estruturar as informações essenciais para a solução dos problemas da empresa. A controladoria organiza essas informações em relatórios, que se adaptam as necessidades da empresa, podendo ainda serem gerados por setor, produto, compras, vendas, entre outros, isso com o objetivo do gestor ter controle um controle mais específico e assertivo acerca do que lhe for de maior interesse.

Cada relatório tem um objetivo específico, então é necessário que o *controller* realize uma análise junto à empresa sobre qual situação que está sendo enfrentada, assim o profissional pode analisar e avaliar qual é o melhor instrumento a ser utilizado pela empresa, bem como, quem irá aplicar e como serão gerados os relatórios.

A partir desta análise, pode-se considerar que fazer um mapeamento das ferramentas de controladoria atualmente utilizadas pela empresa estudada, bem como fazer uma análise destes é um fator determinante para o ponto de partida do estudo. Portanto será necessário identificar os problemas e virtudes dos controles atuais da empresa.

Diante do exposto têm-se o seguinte problema de pesquisa: **Como uma empresa comercial que atua no município de Sarandi RS está estruturada em termos de instrumentos para o controle e a gestão?**

Este estudo visa apresentar quais as ferramentas para o controle e gestão, são utilizadas pela empresa estudada, além de apresentar sugestões de melhorias no que se trata de controles e gestão.

1.3 OBJETIVOS

1.3.1 Objetivo Geral

Identificar como a empresa comercial está estruturada em termos de ferramentas para o controle e a gestão das operações.

1.3.2 Objetivos Específicos

- Realizar entrevista com os gestores para identificar como a empresa está estruturada no que se trata de ferramentas de controladoria;
- Identificar oportunidades de melhorias no controle atual da empresa;
- Sugerir as principais melhorias identificadas no controle atual da empresa;

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 A CONTABILIDADE

Há indícios que a contabilidade exista desde os tempos antigos com troca, venda de produtos e até com a contagem de rebanhos. Com o comércio se desenvolvendo rapidamente tornou-se necessário mensurar a variação de sua riqueza, assim com o passar do tempo o homem começou a contabilizar seus atos de compra e venda de mercadoria com o intuito de controlar seu patrimônio.

De acordo com Iudícibus, Marion e Faria (2018, p. 3) era “função da Contabilidade já no início da civilização: avaliar a riqueza do homem; avaliar os acréscimos ou decréscimos dessa riqueza. Como o homem naturalmente é ambicioso, a Contabilidade existe desde o início da civilização”.

Com os avanços da comercialização na Europa entre os séculos XIV e XV, os comerciantes observaram a necessidade de controlar suas finanças e as variações do seu patrimônio, logo se começou a dar mais ênfase a contabilidade.

Desse modo Carvalho, Guimarães e Cruz (2019, p. 2) destacam que:

O desenvolvimento do comércio em cidades portuárias no norte da Itália, como Gênova e Veneza, propiciou a expansão de organizações mercantis, cujas necessidades de controle de informações financeiras e patrimoniais criaram a oportunidade para a estruturação de uma técnica que fornecesse tais informações.

Outro aspecto a se considerar, é que nessa época a contabilidade era explicitamente para controle do patrimônio, afim de obtenção de recursos junto às instituições financeiras, sendo assim não se pensava que a contabilidade poderia auxiliar de outro modo.

Para Malacrida, Yamamoto e Paccez (2019, p. 1):

Na era mercantilista, a contabilidade tinha como objetivo mensurar apenas a variação do patrimônio; no entanto, com a necessidade de obtenção de recursos para financiar as grandes navegações, tornou-se necessária a apuração de lucros ou perdas com estes projetos para prestação de contas aos financiadores.

De acordo com Santos, Schimidt e Machado (2005, p. 11) “não existia, nesse período inicial, a preocupação com a sistematização doutrinária da contabilidade”.

Como se percebe houve um avanço significativo na contabilidade para a mensuração e controle do patrimônio, dessa forma passou-se a enfatizar o estudo dessa ciência, logo começou a surgir outros pontos de vista a serem considerados.

2.1.1 Escolas do pensamento contábil

Com o avanço na contabilidade por conta da comercialização, começaram a surgir diferentes opiniões, as quais eram estudadas por diferentes regiões, esses estudos eram feitos pelas escolas de pensamento contábil que foram surgindo ao longo do tempo, visto que a primeira delas foi a Escola contista.

No ponto de vista de Alves (2017, p. 9), “o pensamento contábil contista teve por finalidade o estudo das contas. O contismo apareceu por meio de Degrange, em 1795, da teoria das cinco contas, que foi apresentada da seguinte forma: mercadorias gerais, caixa, contas a receber, contas a pagar, e lucros e perdas”.

Acrescenta-se ainda outro autor que contribuiu para a escola contista, o Frade Luca Pacioli o qual acreditava que a contabilidade deveria preocupar-se com as partidas dobradas na sua escrituração. Ou seja, para cada débito um crédito.

Para Pinto (2002, p. 18), “esta escola defendia que a contabilidade deveria se preocupar com o processo de escrituração através das partidas dobradas”. Além disso, nota-se que o Frade Luca Pacioli foi realizador desta escola com a publicação do seu livro em 1494.

Luca Pacioli teve seu reconhecimento através de uma publicação onde desenvolveu padrões para a escrituração da contabilidade como explicam Carvalho, Guimarães e Cruz (2019, p. 3), que apontam “a publicação, em 1494, da obra *Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita*, escrita pelo frade franciscano Luca Pacioli, constitui o principal marco de surgimento da técnica contábil das partidas dobradas”.

Santos, Schmidt e Machado (2005, p. 64), completam que “essa escola do pensamento contábil atravessou um período no qual surgiram muitas empresas, ocorrendo a criação da conta de capital, representando uma dívida da empresa com o proprietário, registrada no passivo, com a separação da entidade e do proprietário em contas distintas”.

Com o surgimento da escola contista, evidenciou-se o surgimento de outras escolas com pensamentos que completavam ou discordavam da visão contista, uma delas foi a escola Administrativa ou Lombarda que sugeria que a contabilidade não era apenas para registrar as contas contábeis, mas que deveria ser observado também fatos referentes a gestão da empresa.

Para Pinto (2002, p. 21), “a contabilidade para esta escola é um conjunto dos conhecimentos econômicos e administrativos da entidade e por fim a técnica ou a arte de escriturar livros contábeis”.

Desse modo escola Administrativa ou Lombarda acreditava que a contabilidade deveria primeiramente atender as necessidades econômicas da empresa, onde envolvia uma análise mais profunda do patrimônio.

Neste sentido, Santos, Schimidt e Machado (2005, p. 66), ressaltam que “segundo essa escola, a implantação de um novo empreendimento deveria ser precedida de um estudo de viabilidade, da projeção do retorno sobre o capital investido, tempo de permanência do produto novo no mercado, etc.”.

Visto o estudo do patrimônio em análise mais detalhada pela escola Administrativa pode-se citar o surgimento de outra escola a Controlista, que acreditava no controle econômico como sendo o objeto de estudo da contabilidade.

Segundo Schimidt (2000, p. 74), no que diz respeito a escola Controlista “a contabilidade estuda os procedimentos racionais com os quais há de ser desenvolvido o controle econômico, com seus princípios e normas”.

Acrescenta-se ainda que o grande preceptor desse pensamento foi Fabio Besta, o qual sugeriu o controle antecipado e simultaneamente as consequências desse controle econômico. Dessa forma Alves (2017, p. 10), explica que o Controlismo “corresponde ao controle econômico. Nessa escola, um doutrinador, Fabio Besta, sugeriu que a contabilidade tivesse atividades básicas, como o controle antecedente, o concomitante e o consequente”.

Além do mais, Fabio Besta defendia a ideia contrária ao Personalismo, que acreditava segundo Alves (2017, p. 9), em dar “maior ênfase às pessoas como representantes de elementos patrimoniais, não às contas”.

Dessa forma Crepaldi (2013, p. 6), alega que “de acordo com esta doutrina, defendida por Fábio Besta, as contas representam valores materiais e não simples relações de débitos de pessoas, conforme o Personalismo”.

Outras escolas também contribuíram com seus pensamentos sobre a contabilidade como, a Personalista, Aziendalista, Neocontista, Patrimonialista e Personalista entre outras. Todas evidenciavam seu ponto de vista, criticando pensamentos anteriores ou aperfeiçoando suas teorias, visto que todas tinham em comum que o objeto da contabilidade era o patrimônio.

2.1.2 Conceitos de contabilidade

Visto a origem e as principais escolas do pensamento contábil, as quais contribuíram para o desenvolvimento desta ciência, ressalta-se a necessidade de compreender o conceito de Contabilidade na atual conjuntura.

Ribeiro (2018, p. 19), define a Contabilidade como sendo “uma ciência social que tem por objeto o patrimônio das entidades econômico-administrativas. Seu objetivo principal é controlar o patrimônio das entidades em decorrência de suas variações”.

Dessa forma, entende-se que a contabilidade visa principalmente o controle do patrimônio, bem como registrar os fatos que afetam a situação patrimonial.

Conforme Greco e Arend (2016, p. 13), a Contabilidade “registra, estuda e interpreta (por análise) os fatos financeiros e econômicos que afetam a situação patrimonial de determinada pessoa física ou jurídica”.

Já do ponto de vista de Gonçalves e Baptista (2011, p. 3), a “contabilidade é ciência porque possui objeto determinado e método de investigação próprio. Estuda fenômenos que se verificam de forma universal, apresentando verdades (leis) em torno do mesmo objeto”.

Visto que a Contabilidade controla o patrimônio, a necessidade desse controle é explicada através de Marion (2018, p. 4), o qual afirma que “a contabilidade é o instrumento que fornece o máximo de informações úteis para a tomada de decisões dentro e fora da empresa”.

Carvalho, Guimarães e Cruz (2019, p. 4), explicam que “a contabilidade foi concebida para gerar informações que sejam úteis para a tomada de decisões por usuários direta ou indiretamente relacionados à organização”.

Assim é possível perceber que a contabilidade é uma ciência social que estuda, registra e interpreta os fatos contábeis, tendo como objeto de estudo o patrimônio, fornecendo assim o máximo de informações úteis aos usuários dela bem como aos gestores da entidade.

2.1.3 Os usuários da contabilidade

As informações geradas pela contabilidade são úteis para diferentes pessoas, essas são chamadas de usuários, que necessitam de informações da entidade, para tomada de decisão e conhecimento do andamento da mesma. Carvalho, Guimarães e Cruz (2019, p. 5), explicam que “os chamados usuários da informação contábil são as partes demandantes por informações de empresas e organizações de maneira geral”.

Ainda Carvalho, Guimarães e Cruz (2019, p. 5) acrescentam que:

De acordo com o texto da Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro, emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), as informações apresentadas nas demonstrações contábeis têm o objetivo de serem úteis na tomada de decisões econômicas e avaliações por parte dos usuários em geral, não tendo o propósito de atender à finalidade ou necessidade específica de determinados grupos de usuários.

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) é responsável pela padronização das demonstrações geradas pela contabilidade, faz-se necessário a fim de que até mesmo os usuários mais leigos tenham entendimento dos resultados da empresa. Assim, as demonstrações não têm objetivo de atender a necessidades específicas, e sim mostrar a situação da empresa como um todo.

Sendo que os usuários da contabilidade são aqueles a quais as informações são fundamentais Ribeiro (2018, p. 4), define que os usuários:

Compreendem todas as pessoas físicas ou jurídicas que, direta ou indiretamente, tenham interesse na avaliação da situação e do desenvolvimento da entidade, como titulares (empresas individuais), sócios ou acionistas (empresas societárias), administradores, governo (fisco), fornecedores, clientes, investidores que atuam no mercado de capitais, bancos etc.

De mesma forma, mas com mais detalhes Viceconti e Neves (2018, p. 4), completam:

Os usuários da Contabilidade são as pessoas físicas ou jurídicas que tenham interesse na avaliação da situação patrimonial da entidade. São, por exemplo, os acionistas de uma empresa que desejam saber se ela está dando lucro ou prejuízo; as instituições financeiras, que desejam avaliar o patrimônio da entidade para saber se lhe concedem ou não um empréstimo; os administradores da entidade, que desejam avaliar o desenvolvimento das atividades da empresa e seus resultados; e o Fisco, que deseja saber o resultado da sociedade para lançar os tributos que incidem sobre ela.

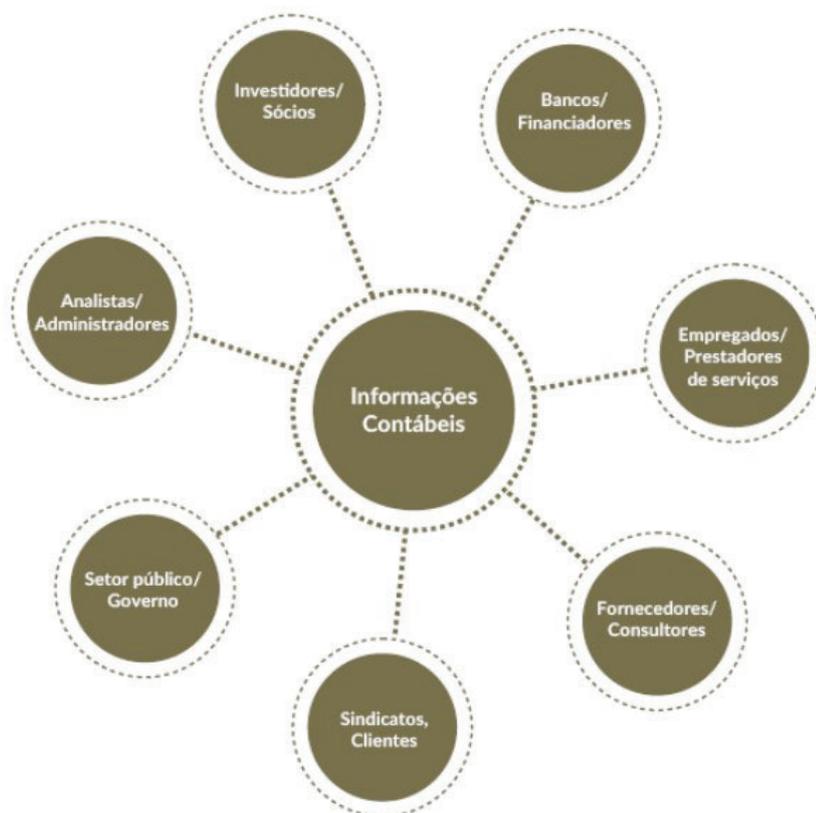
Portanto é possível compreender que os usuários são todas as pessoas que direta ou indiretamente, fazem uso das informações. Através desse entendimento, é possível identificar que há dois tipos de usuários das informações contábeis, os internos e os externos. Como explica Carvalho (2019, p. 5):

Os usuários da informação contábil podem ser pessoas envolvidas diretamente na gestão das empresas (usuários internos), que utilizam as chamadas informações gerenciais, ou pessoas ou outras entidades externas à gestão da organização, mas que têm interesses econômicos, sociais, comerciais, regulatórios, de fiscalização e outros.

De tal forma, diversos são os usuários da contabilidade. Não necessariamente precisam ser os gestores da empresa ou o fisco, qualquer pessoa ou entidade que tenha interesses econômico-financeiros podem ser os usuários.

Para Marion (2018, p. 5), “os usuários são as pessoas que se utilizam da contabilidade, que se interessam pela situação da empresa e buscam na contabilidade suas respostas”. Como demonstra a Figura 1.

Figura 1 – Usuários da contabilidade



Fonte: Marion (2018, p. 5)

Dessa forma, os usuários da contabilidade são todas as pessoas envolvidas direta ou indiretamente com a empresa. Observa-se que pode ser desde os empregados da entidade, até bancos, sindicatos, acionistas, fornecedores, governo ou investidores, todos esses necessitam saber da situação econômico-financeira da empresa a fim de tomarem decisões, que vão desde se investem na empresa, a financiam ou até mesmo para saber quanto a empresa obteve de lucros e qual a parte a ser distribuída aos sócios e aos empregados, caso a empresa tenha a cultura de distribuir participação aos funcionários.

2.2 A CONTABILIDADE COMO INSTRUMENTO DE GESTÃO

Tendo visto que a contabilidade é uma ciência social que estuda os fatos contábeis pode-se afirmar que ela atua como base para a gestão empresarial da empresa, podendo ser sua maior aliada na tomada de decisões. Diante do exposto Marion (2018, p. 4), explica que “a contabilidade é a linguagem dos negócios. Mede os resultados das empresas, avalia o desempenho dos negócios, dando diretrizes para tomadas de decisões”.

Em síntese, a contabilidade é capaz de nortear o gestor da empresa através de suas demonstrações, mostrando-lhe o caminho mais seguro para a continuidade da empresa. Ressalta-se ainda que as informações contábeis não sejam apenas de uso da gestão, mas também podem ser utilizadas por outros usuários internos e externos. Na visão de Carvalho, Guimarães e Cruz (2019, p. 4), “a contabilidade foi concebida para gerar informações que sejam úteis para a tomada de decisões por usuários direta ou indiretamente relacionados à organização”.

Dessa forma, a contabilidade é a maior aliada ao gestor da empresa, pois lhe fornece as informações necessárias para obter-se um olhar detalhado a situação da empresa dando ao gestor segurança na hora da tomada de decisão.

Gonçalves e Baptista (2011, p. 4) explicam que “a contabilidade tem por fim registrar os fatos e produzir informações que possibilitem ao titular do patrimônio o planejamento e o controle de sua ação”. Assim a contabilidade registra as ações da empresa de forma que seu produto final (as demonstrações), possibilite ao gestor planejar e controlar as atividades da empresa com base no passado e futuro.

Para Padoveze (2017, p. 1), “a contabilidade é uma ciência social aplicada. Isso quer dizer que ela foi desenvolvida para atender aos aspectos práticos da vida das pessoas e das organizações”.

Sob essa perspectiva Ribeiro (2013, p. 4), acrescenta que “o objetivo da contabilidade é o estudo e o controle do patrimônio e de suas variações visando ao fornecimento de informações que sejam uteis para a tomada de decisões”.

Desse modo evidencia-se que a contabilidade não é apenas para fins fiscais, ela é de suma importância para os gestores planejarem suas ações, bem como controlarem o patrimônio da entidade, evitando que a mesma seja extinta e visando mais lucros nos negócios.

2.2.1 Contabilidade financeira

A contabilidade financeira é a premissa básica da contabilidade, sem ela seria impossível a emissão dos relatórios contábeis, visto que a contabilidade financeira trata de fazer os registros contábeis básicos para por fim elaborar as demonstrações Contábeis.

Padoveze (2010, p. 10), conceitua a contabilidade financeira como sendo “entendida basicamente como o instrumental contábil necessário para a feitura dos relatórios para usuários externos e necessidades regulamentadas”.

Assim, entende-se que sem a contabilidade financeira, não seria possível a elaboração das demonstrações contábeis para os usuários externos. Assim, para Salotti *et al.* (2019, p. 6), “a contabilidade financeira tem como objetivo prover informações para os usuários externos de maneira geral, ou seja, não busca atender um usuário em específico, mas a maior gama possível de usuários”.

Do mesmo modo Crepaldi e Crepaldi (2019, p. 7), completam “a contabilidade financeira é o processo de elaboração de demonstrativos financeiros para propósitos externos: pessoal externo à organização, como acionistas, credores e autoridades governamentais”.

De tal forma, entende-se que a contabilidade financeira tem por objetivo o patrimônio, porém, dá ênfase no uso de suas demonstrações aos usuários externos, como explica Bazzi (2015, p. 35), que "a contabilidade financeira objetiva o controle do patrimônio empresarial, com um enfoque mais direto nos usuários externos".

Do mesmo modo Jiambalvo (2013, p. 5), completa ainda que:

Os relatórios de contabilidade financeira enfocam principalmente os usuários externos [...]. Contudo, os gerentes também fazem uso significativo dos relatórios de contabilidade financeira, e usuários externos eventualmente solicitam informações financeiras que são geralmente consideradas apropriadas para os usuários internos.

Somando-se ao exposto Atkinson *et al* (2015, p. 3), dispõem os seguintes atributos a contabilidade financeiras:

- 1.É retrospectiva ao relatar e resumir em termos financeiros os resultados de decisões e transações anteriores.
- 2.É principalmente orientada aos stakeholders externos, como investidores, financiadores, reguladores e autoridades de impostos.
- 3.Deve ser consistente com as normas formuladas por emissores de padrões, como o *Financial Accounting Standards Board* (FASB) nos Estados Unidos e o *International Accounting Standards Board* (IASB), no restante do mundo e autoridades reguladoras de países, como o *U.S. Securities and Exchange Commission* (SEC). Esses órgãos fixadores de padrões e autoridades reguladoras

especificam o conteúdo dos relatórios, as normas sobre como o conteúdo é desenvolvido e como esse conteúdo será apresentado.

Para Coronado (2012, p. 28), “a contabilidade financeira objetiva relatar os resultados das operações da empresa de acordo com os princípios fundamentais da contabilidade. As informações contábeis são compiladas nos demonstrativos financeiros direcionados aos usuários”. Dessa forma entende-se que a contabilidade financeira é a responsável por demonstrar através dos relatórios financeiros as informações aos usuários.

Quanto ao uso das informações da contabilidade financeira, normalmente é destinada ao público externo, porém é de grande interesse ao público interno da organização, pois desse modo tem-se uma ampla visão da situação financeira da empresa, como os lucros obtidos e qual o custo das mercadorias, pode-se dizer que interesse é ainda maior caso a empresa faça distribuição de lucros (HONG, 2006 p. 5).

2.2.2 Contabilidade Gerencial

Mediante explicações anteriores, a contabilidade financeira atende preferencialmente aos usuários externo, sendo que para atender aos usuários internos, usa-se a contabilidade gerencial. Dessa forma Iudícibus (2020, p. 4), explica que:

Para que os gestores responsáveis por proteger o patrimônio da entidade tomem decisões assertivas, garantindo sua continuidade e manutenção, é necessária a criação de um sistema de informação mais avançado, baseado nas necessidades internas e específicas de cada entidade, ao qual se dá o nome de Contabilidade Gerencial.

Portanto, a contabilidade gerencial baseia-se na necessidade interna da empresa, através da coleta de dados e processamento das informações, a fim de dar mais segurança ao gestor na hora de tomar decisões importantes.

Com isso, Crepaldi e Crepaldi (2019, p. 3), explica que “o processo da contabilidade gerencial deverá ser obtido por meio do processamento da coleta de dados e informações que serão armazenadas e processadas no sistema de informações da empresa”.

Além disso, esses dados podem ser levantamentos com base em operações passadas da empresa, podendo se transformar em projeções do futuro, permitindo que o gestor se baseie nessas informações para definir o futuro da empresa. Coronado (2012, p. 29), menciona que “a contabilidade gerencial considera dados históricos e estimados objetivando o planejamento de operações futuras”.

Alves (2013, p. 3), completa ainda que “a Contabilidade Gerencial será a responsável por gerar os dados para uma leitura e consequente produção de informações indispensáveis à administração de qualquer empresa”.

Com isso, é possível identificar que a contabilidade gerencial é responsável pela geração dos relatórios internos, estes servem para dar apoio aos gestores na tomada de decisão.

Atrill e McLaney (2014, p. 19), destacam que “como as decisões gerenciais são amplas em seu escopo, as informações contábeis fornecidas aos gestores também devem cobrir um amplo espectro, e ajudar na identificação e avaliação das consequências financeiras das decisões como as já listadas”.

As decisões a serem tomadas, dependem de um amplo controle, que busca o planejamento futuro, assim faz-se necessário um controle diário das ações da empresa. É nesse cenário que a contabilidade gerencial atua, coletando os dados do cotidiano a fim de fornecer as informações necessárias ao gestor.

Atkinson *et al* (2015, p. 3), apresenta os seguintes atributos para a contabilidade gerencial:

- 1.É retrospectiva ao fornecer feedback sobre operações anteriores e também prospectiva, ao incorporar previsões e estimativas sobre eventos futuros. Para o relatório retrospectivo e planejamento prospectivo, a contabilidade gerencial utiliza medidas financeiras e não financeiras.
- 2.Está orientada para atender às necessidades de tomada de decisão de funcionários e gerentes das organizações. Idealmente, um bom sistema de contabilidade gerencial pode tornar-se uma fonte de vantagem competitiva para uma empresa.
- 3.Não tem formas ou normas prescritivas sobre seu conteúdo, como o conteúdo deve ser desenvolvido e como o conteúdo deve ser apresentado. Todos esses obtêm julgamentos e decisões dos gerentes sobre o que melhor atende a suas necessidades por informação acionável e é definido totalmente pelas necessidades de os gerentes usarem a informação. Nenhum órgão de padronização ou regulador influencia especificamente o projeto da informação contábil gerencial e dos sistemas.

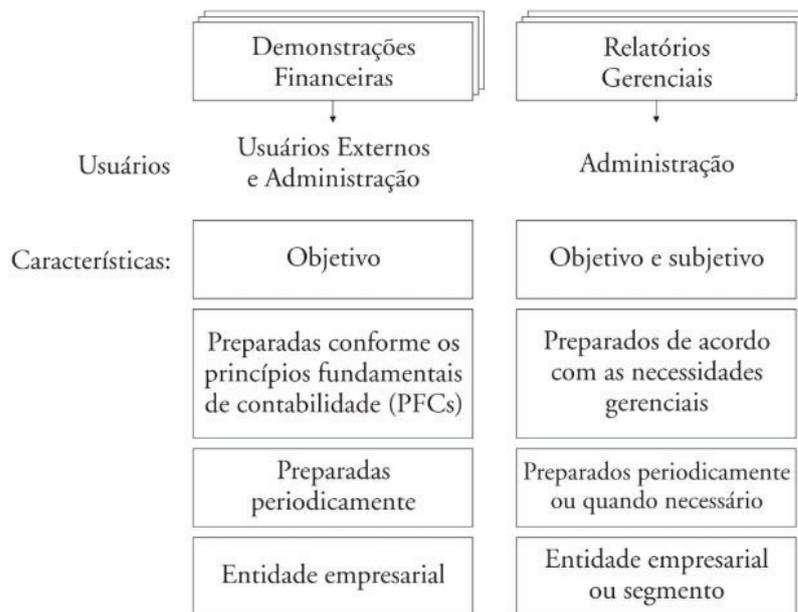
Nesse sentido, os relatórios gerados pela contabilidade gerencial operam como um sistema, onde é formado um relatório com base nas necessidades da empresa e tomada uma decisão com base nesse relatório, portanto essa operação gera um retorno sobre as decisões tomadas, se há necessidade de modificar o relatório gerado ou não.

Jiambalvo (2013, p. 10), explica que “boa parte do entendimento da contabilidade gerencial corresponde a uma compreensão do impacto da tecnologia da informação sobre a competição, os processos de negócios e as interações que as empresas têm com seus fornecedores e clientes”.

Dessa forma Coronado (2012, p. 29), explica a diferença entre a contabilidade financeira e a contabilidade gerencial, onde expõe o seguinte:

A contabilidade financeira baseia-se em resultados passados, contribuindo, assim, com a contabilidade gerencial, que trabalha com o planejamento de operações futuras utilizando-se de números reais e estimados na busca da otimização dos resultados.

Figura 2 – Diferenças entre relatórios gerenciais e financeiros



Fonte: Coronado (2012, p. 29)

Assim, percebe-se as diferenças de contabilidade financeira e gerencial pelas palavras do autor. As Demonstrações Contábeis (D.C.), são oriundas da contabilidade financeira e são voltadas aos usuários externos e também para a administração, são elaboradas periodicamente de acordo com os princípios de contabilidade. Já da contabilidade Gerencial obtêm-se os relatórios gerenciais, esses são de utilização dos usuários internos e são elaborados periodicamente ou quando necessário, de acordo com as necessidades dos gestores.

Sob essas perspectivas nota-se que a contabilidade gerenciais sendo então, voltada aos usuários internos, coleta os dados internos e fornece informações aos gestores através de relatórios gerenciais, isso se dá através dos sistemas empresariais.

2.3 SISTEMA EMPRESARIAL

De acordo com o Dicionário Online de Português, a palavra sistema significa “reunião dos elementos que, concretos ou abstratos, se interligam de modo a formar um todo organizado”.

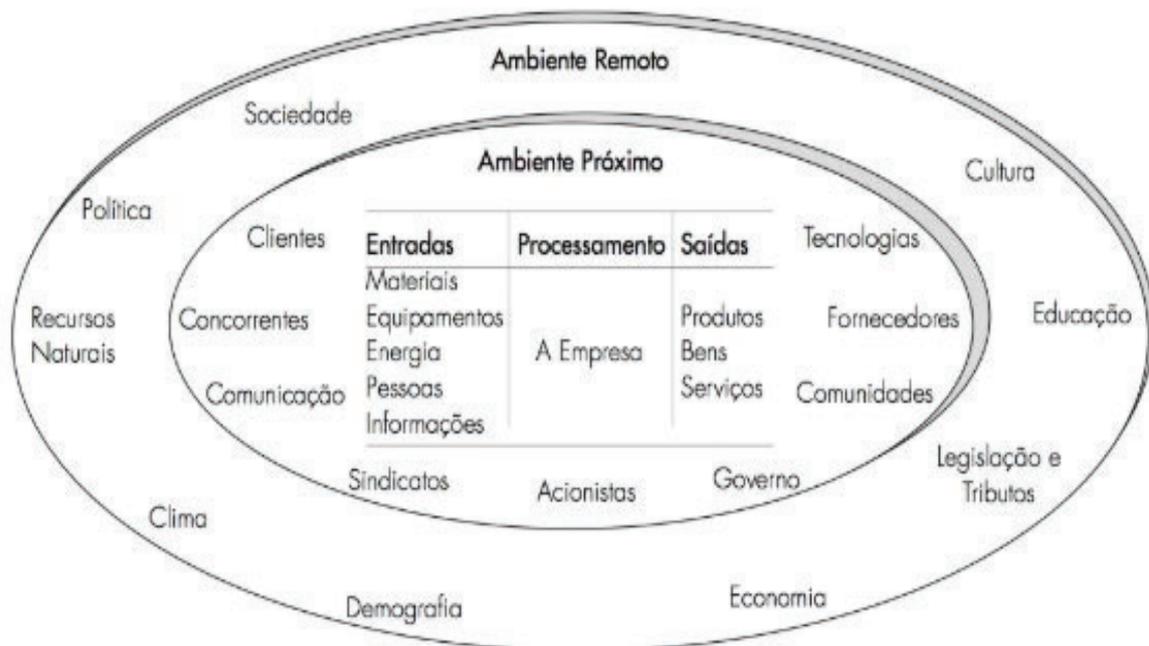
Nesse contexto Pereira e Farias (2017, p. 45), explicam que “entende-se como sistema uma unidade identificada, com um papel independente, tendo seus próprios objetivos e suas próprias funções internas. Já um sistema aberto é aquele que pode ser afetado por fatores externos, como política, legislações, entre outros”.

A partir dessa informação é possível observar que sistema é um conjunto de fatores com objetivos próprios, sendo que o sistema empresarial é um sistema aberto, pois pode ser afetado por fatores internos, Padoveze (2016, p. 15), explica que:

As organizações empresariais interagem com a sociedade de maneira completa. A empresa é um sistema em que há recursos introduzidos, que são processados, e há a saída de produtos ou serviços. Uma empresa é considerada um sistema aberto em razão de sua interação com a sociedade.

Pode-se observar melhor o sistema aberto de uma empresa através da Figura 3.

Figura 3 – Sistema empresa aberto



Fonte: Padoveze (2016, p. 15)

É possível observar na Figura 3 os fatores externos que podem afetar o sistema empresarial como política, clima, economia, etc., é interessante também observar os fatores internos capazes de impactar no sistema empresarial tais como clientes, acionistas, tecnologias, etc.

Dessa forma completando os fatores internos e externos, bem como a funcionalidade do sistema empresarial, evidenciando a necessidade de interação Nascimento e Reginato (2013, p. 21), explicam que:

Como qualquer outro sistema, a empresa depende da interação coordenada de suas partes, que são, em síntese, responsáveis pela transformação dos recursos que ela obtém do ambiente externo, podendo ser mencionados, entre outros, os recursos financeiros, materiais, humanos, tecnológicos etc.

Observa-se que para o sistema empresarial funcionar corretamente é necessário que haja uma comunicação adequada e que todos os envolvidos desempenhem seu papel com zelo e responsabilidade.

Na visão de Schmidt e Santos (2009, p. 15), a empresa não é apenas um sistema aberto, ele explica que “uma organização deve ser concebida como um sistema maior, que se relaciona com o ambiente em que está inserida e os diversos sistemas que a compõem”.

Além disso, o sistema empresarial é responsável por organizar as informações da empresa e apresentá-las de forma clara, bem como dispor ao gestor essas informações a qualquer momento, sem necessidade de espera, como explica Frezzati *et al* (2009, p. 72):

Um sistema de informação deve gerar informações que sejam úteis em qualquer etapa do processo administrativo: planejamento, execução e controle. Além disso, deve não só contemplar os eventos passados, mas também proporcionar condições de ter aqueles que representam o planejamento para o futuro.

Para que o processo administrativo seja eficaz, é necessário que a empresa faça uso de um bom sistema empresarial, este deve gerar as informações do passado, presente e ser capaz de fazer projeções futuras. O sistema, através dessas informações, deve fornecer suporte a administração, como explica Gonçalves e Riccio (2009, p. 13), “o sistema de informações de apoio operacional e gerencial é um sistema que integra usuários e TI com o fim de fornecer informações e dar suporte às operações e funções de administração, à tomada de decisão e ao controle, em quaisquer dos níveis da gestão empresarial”.

Em complemento a essas informações Padoveze (2010, p. 41), explica que “a parametrização das informações necessárias para os setores, áreas e sistemas operacionais ou

de apoio à gestão deve ser feita dentro de modelos que incluam a totalidade das necessidades informacionais contábeis”.

De tal forma, os sistemas necessitam de embasamento da legislação com aplicação dos princípios contábeis, a fim de atender a todos os processos necessários de forma padronizada. De acordo com Iudícibus (2020, p. 3), “os sistemas tradicionais que geram informações contábeis baseiam-se na legislação comercial, que exige a aplicação dos princípios de Contabilidade, e os órgãos reguladores impõem regras e padrões rígidos”.

Neste contexto é possível observar que os sistemas são um conjunto de elementos que formam uma organização, eles devem ser uma base de dados, que registram e interpretam com a finalidade de gerar informações úteis para o planejamento, execução e controle da empresa, esses sistemas são divididos em subsistemas.

2.3.1 *Subsistemas da empresa*

Após o estudo do sistema empresarial, pode-se notar que é um conjunto de elementos que tem por objetivo gerar informações, esses são chamados de subsistemas, sendo necessários para que o mesmo satisfaça a necessidades internas da empresa, como explica Padoveze (2016, p. 17), “podemos dizer que todo sistema é composto de partes, quais sejam, seus subsistemas”.

Assim Schmidt e Santos (2009, p. 15) explicam que “o sistema organização se subdivide em vários subsistemas [...], que se inter-relacionam, buscando um único objetivo: atingir uma missão previamente definida”. Dessa forma os subsistemas e devem em conjunto encarregar-se de que a missão da empresa será cumprida.

Diante do exposto Nascimento e Reginato (2013, p. 22), completam que “embora se possa pensar que as áreas das empresas sejam os seus subsistemas, isso não é uma realidade. Elas são apenas os meios necessários para a promoção da sinergia entre os subsistemas de forma a levar a organização à consecução de seus objetivos”. Assim definem que os subsistemas apesar de fazerem parte da empresa, não são áreas da empresa, esses são responsáveis pela organização de execução dos objetivos e missão da empresa.

Do mesmo modo Pereira e Farias (2017, p. 48), completam que “uma empresa é composta por várias partes. Cada uma delas realiza um conjunto de atividades que, apesar de distintas, possuem relação de dependência entre si para que se possa atingir um objetivo; neste caso, a missão organizacional”.

Então os subsistemas compõem o sistema empresarial e a pesar de serem parte da empresa não são áreas da mesma, eles são responsáveis por fazer-se cumprir os objetivos da empresa, bem como sua missão. Para que isso aconteça, é necessário que a empresa tenha bem estruturada sua missão, a fim de conseguir objetivá-la.

2.3.1.1 Subsistema Institucional

Com o objetivo de fazer-se cumprir a missão da empresa é necessário conhecê-la, bem como sua missão, crenças e valores. É a partir disso que se começa a organizar as informações para alcançar os objetivos propostos.

Nesse contexto Padoveze (2016, p. 17), explica que o subsistema institucional “é a matriz dos demais subsistemas da empresa e compreende a definição da missão da empresa e as convicções de seus empreendedores traduzidas de suas crenças e valores”.

Sendo considerado o ponto de partida para os outros subsistemas, o subsistema institucional compreende definir a missão da empresa e interpretar as crenças e valores que de certa forma são definidas pelos fundadores e administração. Dessa forma, Nascimento e Reginato (2013, p. 23), explicam que “este subsistema abarca a missão, as crenças e os valores da empresa, os quais são oriundos da forma de pensar dos seus líderes”.

Sob o mesmo ponto de vista Pereira (2011, p. 55), acrescenta ainda que o subsistema institucional é “formado por um conjunto de crenças, valores e expectativas dos proprietários da empresa, que se evidencia ao constituírem-na ou posteriormente nas decisões relacionadas a sua sobrevivência e desenvolvimento”. Dessa forma a missão da empresa não precisa necessariamente ser desenvolvida na sua constituição, pode-se ir desenvolvendo-a conforme o andamento da empresa, bem como suas crenças e valores, o interessante é que todos os envolvidos na empresa acolham-na e cumpram com o seu propósito.

Assim, Pereira e Farias (2017, p. 49), acrescentam ainda que o “subsistema relacionado às crenças e aos valores dos proprietários da empresa, que deve ser assimilado por todos os seus integrantes”.

Portanto o subsistema institucional é o responsável por criar ou interpretar as crenças, valores e missão da empresa, de acordo com o que os líderes almejam, para atingirem seus objetivos, visto que é fundamental que todos os envolvidos na empresa colaborem com esse propósito.

2.3.1.2 Subsistema de gestão

Para que os objetivos da empresa sejam alcançados é necessário que se faça um planejamento, contendo os processos que serão seguidos para que tudo ocorra como esperado. Sob esse contexto, Padoveze (2016, p. 18), explica que o subsistema de gestão “é onde as decisões são tomadas. O subsistema de gestão só pode ser especificado após a definição maior do modelo de gestão. Nele se encontram o processo de gestão e as atividades de planejamento, execução e controle”.

Padoveze (2016, p. 18) cita ainda que:

O subsistema de gestão compreende um conjunto de procedimentos e diretrizes, partindo do planejamento até o controle das operações:

- análise do ambiente externo e interno;
- elaboração do planejamento estratégico;
- elaboração das diretrizes e políticas estratégicas;
- planejamento operacional;
- elaboração do plano operacional;
- programação das operações;
- aprovação do programa operacional;
- execução das operações e transações;
- controle;
- ações corretivas.

Dessa forma, compreende-se que o subsistema de gestão é composto por um grupo de técnicas de planejamento, que consiste em analisar, planejar, executar, controlar e aplicar medidas corretivas, a fim de alcançar seus objetivos.

Para Pereira e Farias (2017, p. 49), o subsistema de gestão é o “subsistema relacionado ao sistema de planejamento e controle da empresa, bem como à área de gerenciamento”. Como visto anteriormente, esse subsistema está atrelado ao planejamento, execução e controle da empresa, estando assim diretamente ligado a gestão da mesma.

Nascimento e Reginato (2013, p. 28), destacam que:

O subsistema de gestão consiste no processo de planejamento, execução e controle, através do qual se busca a manutenção do equilíbrio do sistema empresa em seu ambiente. Trata-se de um processo complexo, por estar suscetível a impactos decorrentes do comportamento de variáveis internas e externas à empresa, e seu funcionamento depende da informação, tanto para tornar possível o processo de planejar e executar quanto para controlar o real desempenho organizacional.

Assim esse subsistema está atrelado há variáveis internas e externas, pois, o seu andamento necessita de informações para que possa dar andamento no processo de planejamento, execução e controle.

Ainda na visão de Nascimento e Reginato (2013, p. 28):

Esse subsistema representa o processo de gestão da empresa, no qual diuturnamente são tomadas decisões que envolvem o consumo de recursos, a geração de receitas e custos e, como consequência, de resultados. Nele se concentram as ações dos gestores responsáveis, em última instância, pela continuidade da empresa e pelo cumprimento de sua missão.

Dessa forma, o subsistema de gestão está vinculado a administração da empresa e as decisões que são tomadas, pois envolve o planejamento, controle e a execução dos procedimentos feitos pelos gestores, para que sua missão seja cumprida.

Para Pereira (2011, p. 56), esse subsistema:

Refere-se ao processo que orienta a realização das atividades da empresa a seus propósitos, ou seja, é responsável pela dinâmica do sistema. Justifica-se pela necessidade de planejamento, execução e controle das atividades empresariais, para que a empresa alcance seus propósitos. Requer um conhecimento adequado da realidade, obtido por meio das informações geradas pelo subsistema de informação.

Diante do exposto, observa-se que o subsistema de gestão está ligado diretamente a administração da empresa, além do mais envolve o planejamento e controle das atividades da entidade, assim esse subsistema tende a orientar os gestores na tomada de decisão para que o propósito da empresa seja alcançado.

2.3.1.3 Subsistema formal

Visto que há um subsistema que cuida das crenças e valores da empresa, outro que se destina a gestão da empresa, observa-se um outro subsistema que engloba a estrutura da empresa, isso é os níveis hierárquicos da mesma. Para Nascimento e Reginato (2013, p. 25), “o subsistema formal de uma empresa representa a base utilizada pela administração para estabelecer critérios e posturas a serem seguidos pelos seus membros”.

Ainda Nascimento e Reginato (2013, p. 25), completam que “outro importante aspecto relacionado ao subsistema formal diz respeito à estrutura de poder da empresa, ao seu grau de formalidade e ao nível de comprometimento que essa estrutura fomenta entre as pessoas”. Dessa forma o subsistema formal é considerado parâmetro para estabelecer medidas que comportam desde a administração até os chefes de setor, esse subsistema refere-se a como a empresa está estruturada, quantos níveis hierárquicos há e qual o nível de comprometimento das pessoas com os superiores.

Para Padoveze (2016, p. 18), esse subsistema “corresponde à estrutura administrativa da empresa, de autoridades e responsabilidades. É o subsistema organizacional, no qual as tarefas e atividades são agrupadas em setores, departamentos ou divisões”.

Assim o subsistema formal consiste na estrutura da empresa organizando a empresa em setores, departamentos e atividades. Para Pereira e Farias (2017, p. 49), o subsistema formal está ligado a “estrutura, autoridade, responsabilidade, adequação da estrutura, adaptação. Subsistema representado pela estrutura da empresa e pela autoridade e delegação de responsabilidades dentro de seu ambiente”.

Portanto o subsistema formal está ligado diretamente à administração, levando em consideração níveis hierárquicos, estrutura organizacional e nível de comprometimento dos envolvidos.

2.3.1.4 Subsistema de informação

Para que as atividades da empresa sejam desempenhadas com sucesso e os gestores tomem as decisões corretas, é fundamental que a informação chegue até eles da melhor forma possível, sendo ela de forma clara, específica e detalhada. Nesse contexto enquadra-se o subsistema de informação.

Para Nascimento e Reginato (2013, p. 26), “o subsistema de informações tem o propósito de apoiar os processos administrativos e decisórios em todos os seus níveis”. Esse subsistema visa amparar os gestores na tomada de decisão, fornecendo-lhes as informações necessárias.

Ainda na visão de Nascimento e Reginato (2013, p. 26), esse subsistema “abrange não apenas os softwares utilizados pelas áreas de atividades. Ele inclui quaisquer aparatos que possibilitem a comunicação e a fluência da informação entre os seus usuários”. Dessa forma o subsistema de informação não se limita aos softwares, necessita de instrumentos que deem apoio a comunicação da informação, bem como que as pessoas envolvidas informem ao sistema todas as informações necessárias e relevantes a fim de se obter um melhor resultado.

Padoveze (2016, p. 19), explica que esse subsistema:

Compreende todo o conjunto de necessidades informacionais para a gestão empresarial. Dado que o processo de comunicação requisita ininterruptamente um sem número de informações, os gestores em atuação obrigam a geração de inúmeros subsistemas de informações específicos, que, entendidos estruturalmente, formam o subsistema de informação.

Dessa forma esse subsistema envolve diversas variáveis que interferem na qualidade da informação. Para Pereira (2011, p. 56), esse subsistema “é constituído de atividades de obtenção, processamento e geração de informações necessárias à execução das atividades da empresa, incluindo informações ambientais, operacionais e econômico-financeiras”.

Na visão de Pereira e Farias (2017, p. 49), o subsistema de informação é “suporte do planejamento e controle, reflexos de decisão. Qual a informação/como/onde/quando da unidade na linguagem da empresa”.

Diante do exposto percebe-se que o subsistema de informações além de englobar o software da empresa, não se limita a apenas ele, envolve o processo que as informações levam até chegar até ele, visto também que esse subsistema objetiva atender as necessidades dos gestores através de informações necessárias e fidedignas a fim de auxiliá-los na tomada de decisão.

2.3.1.5 Subsistema físico operacional

Para que os processos ocorram da forma planejada e que o sistema empresarial execute sua função com qualidade, é necessário que todos os subsistemas trabalhem em conjunto. Dessa forma é de grande importância que se tenha um controle dos elementos materiais da empresa, esses fazem parte do subsistema físico operacional.

Dessa forma Pereira (2011, p. 55), explica que esse subsistema “compreende todos os elementos materiais do sistema empresa, tais como: imóveis, instalações, máquinas, veículos, estoques etc., e os processos físicos das operações, que se materializam nas diversas atividades que utilizam recursos para a geração de produtos/serviços”. Para ele esse subsistema visa controlar todos os elementos materiais que fazem parte dos processos de geração de recursos da empresa.

De mesmo modo Padoveze (2016, p. 19), explica que o subsistema físico operacional “compreende as instalações físicas e os equipamentos do sistema empresa. É importante ressaltar que é no sistema físico operacional que as transações são executadas e os eventos econômicos acontecem”. Sob essa perspectiva, esse subsistema envolve todos os aspectos físicos que fazem parte da geração de receitas da empresa.

Do mesmo ponto de vista, Nascimento e Reginato (2013, p. 24), explicam que “o subsistema físico compreende todos os recursos utilizados pela empresa em sua operação, exceto os humanos. Nessa categoria se incluem as instalações, as máquinas e os equipamentos, os veículos, os estoques, entre outros”.

Ainda para os autores Nascimento e Reginato (2013, p. 25), esse subsistema “representa a estrutura de recursos físicos e estruturais que viabiliza as suas operações”. Dessa forma, observa-se que o subsistema físico operacional representa todos os recursos materiais que auxiliem na operação da empresa, com exceção dos recursos humanos, neste caso, fala-se apenas de bens materiais.

Dessa forma compreende-se que o subsistema físico operacional compreende todos os recursos materiais necessários para a obtenção de recursos financeiros da empresa, tais como; instalações, máquinas, estoques, veículos e outros.

2.4 FERRAMENTAS DE APOIO A GESTÃO

Para que os gestores tomem a melhor decisão em relação as atividades econômico-financeiras da entidade, é necessário que tenha em mão recursos que possibilitem a análise da mesma de forma confiável e direta. Dessa forma os gestores utilizam de ferramentas que os permite terem uma visão econômico-financeira da empresa, a fim de auxiliá-los na tomada de decisão.

De acordo com Ching (2003, p. 11):

Além de ajudar os gerentes a entender mais sobre a empresa, elas procuram responder a três perguntas críticas de qualquer grupo ou pessoas.
Qual o desempenho da empresa em um dado período?
Qual é a posição da empresa neste momento?
Onde estão aplicados os recursos e como foram obtidos?

As ferramentas de apoio a gestão objetivam, através das informações, tabelas, relatórios e outros recursos demonstrar a situação da entidade, além de servirem de base para os gestores na tomada de decisão. Tendem a demonstrar a situação da entidade de diversos ângulos, fazendo com que os usuários analisem o desempenho da mesma.

2.4.1 *Demonstrações Financeiras*

Dentre as ferramentas utilizadas no apoio a tomada de decisão pode-se citar que as demonstrações financeiras são as de uso mais comum, pois algumas são obrigatoriamente feitas pelas empresas. Para Iudícibus (2020, p. 13), as demonstrações financeiras:

São elaboradas em conformidade com as práticas contábeis brasileiras, emanadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) em consonância com o Comitê de Pronunciamento Contábil (CPC), entidade responsável pelo estudo, preparo e emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre os procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais, e incluem:

- Balanço Patrimonial;
- Demonstração do Resultado do período (DRE);
- Demonstração do Resultado Abrangente do período (DRA);
- Demonstração de Mutação do Patrimônio Líquido (DMPL);
- Demonstração de Fluxo de Caixa do período (DFC);
- Demonstração do Valor Adicionado do período (DVA), se companhia aberta, ou mesmo se apresentada voluntariamente;
- Notas explicativas compreendendo as políticas contábeis significativas e outras informações úteis e elucidativas.

Dessa forma as demonstrações financeiras devem ser elaboradas em concordância com as normas brasileiras de contabilidade, essas demonstrações são de grande valia não apenas aos usuários externos, mas também aos internos.

Para Ribeiro (2018, p. 313), as demonstrações financeiras “devem exprimir com clareza a situação do patrimônio da empresa e as mutações ocorridas no exercício”. Assim, pode-se dizer que as demonstrações financeiras devem apresentar com objetividade e fidedignamente o resultado operacional da empresa, bem como a sua situação patrimonial.

A legislação brasileira exige obrigatoriamente alguns relatórios da contabilidade, esses são entendidos como demonstrações financeiras ou contábeis, porém nem todos os relatórios elaborados pela contabilidade são exigidos pelo fisco (MARION, 2018).

De mesmo modo Iudícibus, Marion e Faria (2018, p. 58), compreendem que:

Os relatórios obrigatórios são aqueles exigidos por lei, sendo conhecidos como Demonstrações Financeiras. São exigidos na totalidade para as sociedades anônimas e parte deles estendida a outros tipos societários, por meio do Imposto de Renda. Os relatórios contábeis não obrigatórios, evidentemente, são aqueles não exigidos por lei; o que não significa que sejam menos importantes. Há relatórios não obrigatórios imprescindíveis para a administração.

Assim, observa-se que as demonstrações financeiras são aquelas exigidas por lei, os relatórios não exigidos por lei destinam-se apenas para a tomada de decisão por parte dos gestores.

No ponto de vista de Castiglioni (2014, p. 203):

As demonstrações financeiras são relatórios que contêm dados sobre o patrimônio de uma entidade e formam o seu sistema contábil. Esses dados têm a finalidade de informar aos usuários internos e externos da organização a sua situação estática do ponto de vista econômico-financeiro, a qual vai orientar e subsidiar a tomada de decisão por parte da administração.

Diante do exposto percebe-se que as demonstrações financeiras são aquelas exigidas por lei, que contêm dados sobre o patrimônio da empresa, essas informações são de utilidade aos usuários externos, porém são de extrema importância aos usuários internos, tais como a administração, que pode basear-se nesses dados para refletir sobre a situação da entidade a fim de tomar decisões para um melhor desempenho da mesma.

2.4.1.1 Balanço Patrimonial

Essa demonstração financeira é a mais conhecida e é exigida por lei a todas as entidades. Para Marion (2018, p. 40) “o Balanço Patrimonial é o mais importante relatório gerado pela Contabilidade. Através dele pode-se identificar a saúde financeira e econômica da empresa no fim do ano ou em qualquer data prefixada”. Em síntese, através do balanço patrimonial é possível identificar como está a situação econômico-financeira da empresa, tornando este o relatório mais importante para as empresas.

Para Ribeiro (2018, p. 314), o balanço patrimonial “é a demonstração contábil que evidencia, resumidamente, o patrimônio da empresa, quantitativa e qualitativamente”.

De fato, o balanço patrimonial apresenta o patrimônio da empresa de forma quantitativa e qualitativa ao mesmo tempo. Além disso, Malacrida, Yamamoto e Paccz (2019, p. 7) completam que “esse relatório apresenta, de forma ordenada, uma descrição do conjunto de bens, direitos, obrigações e o patrimônio líquido da entidade, e seus respectivos saldos em determinada data”.

Ainda, na visão dos autores Malacrida, Yamamoto e Paccz (2019, p. 9):

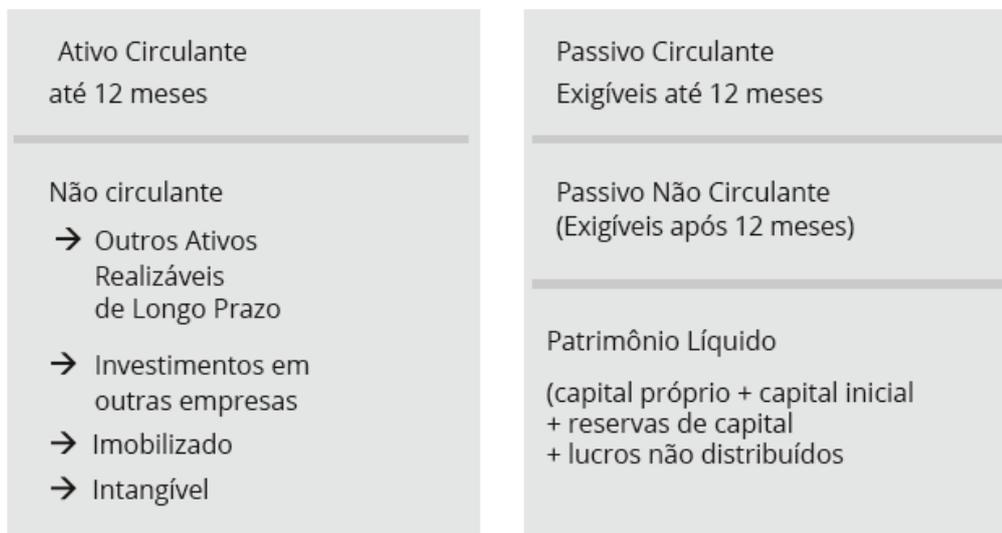
O balanço patrimonial é uma demonstração que fornece informações sobre a situação patrimonial e financeira da entidade em determinada data, possibilitando a obtenção de indicadores de liquidez, endividamento, estrutura de financiamento, concentração da dívida, entre vários outros possíveis.

Diante do exposto, o balanço patrimonial representa o conjunto de bens, direitos e obrigações da empresa de forma ordenada, além de fornecer informações sobre a situação patrimonial da entidade em diferentes datas, também é possível obter os coeficientes que medem diferentes índices da empresa.

Para Oyadomari (2018, p. 5), “os elementos diretamente relacionados com a mensuração da posição patrimonial e financeira são os ativos, os passivos e o patrimônio

líquido”. O autor apresenta ainda um modelo simplificado do balanço patrimonial, que segue na Figura 4.

Figura 4 – Modelo simplificado do balanço patrimonial



Fonte: Oyadomari (2018, p. 5)

Dessa forma, observa-se que o balanço patrimonial é representado por ativo, passivo e patrimônio líquido, sendo que ativo e passivo são divididos em circulante e não circulante, o que separa o que é de curto prazo do que é de longo prazo.

Na visão de Padoveze (2018, p. 7), “o conjunto do Ativo e Passivo denominamos BALANÇO PATRIMONIAL. O nome Balanço vem da ideia de equilíbrio entre Ativo e Passivo. Assim, o Ativo compreende os bens e direitos, e o Passivo compreende as obrigações e o Patrimônio Líquido”. Para o autor o balanço patrimonial compreende o equilíbrio entre os direitos e obrigações, dessa forma o valor do ativo total deve obrigatoriamente ser igual ao valor do passivo total.

Para Iudícibus, Marion e Faria (2018, p. 171), o balanço patrimonial é:

A peça contábil que retrata a posição (saldo) das contas de uma entidade após todos os lançamentos das operações de um período terem sido feitos, após todos os provisionamentos (depreciação, devedores duvidosos etc.) e ajustes, bem como após o encerramento das contas de Receita e Despesa também ter sido executado.

Dessa forma é possível observar que o balanço patrimonial retrata a situação patrimonial da empresa, compreendendo as contas de ativo, passivo e patrimônio líquido, bem como o resultado da apuração do exercício, lucro ou prejuízo. O balanço patrimonial é

exigido por lei, porém é de grande valia para a administração da empresa para avaliar o andamento da entidade e auxiliar na tomada de decisão.

2.4.1.2 Demonstração do Resultado do exercício

A fim de saber se a empresa obteve lucro ou prejuízo em um determinado período utiliza-se a Demonstração do resultado do exercício (DRE). Para Ribeiro (2018, p. 314) “a Demonstração do Resultado do Exercício evidencia o resultado que a empresa obteve (lucro ou prejuízo), no desenvolvimento de suas atividades durante um determinado período, geralmente igual a um ano”.

Em complemento, Marion (2018, p. 86), destaca que:

A Demonstração do Resultado do Exercício é um resumo ordenado das receitas e despesas da empresa em determinado período, normalmente 12 meses. É apresentada de forma dedutiva (vertical), ou seja, das receitas subtraem-se as despesas e, em seguida, indica-se o resultado (lucro ou prejuízo).

Dessa forma é possível observar que a DRE é calculada de forma vertical, receitas menos despesas, chegando ao resultado positivo ou negativo do período.

De mesmo modo Oyadomari (2018, p. 8), explica que:

Esse resultado é obtido pela diferença entre as receitas obtidas e as despesas realizadas durante o período, podendo resultar em lucro (Receita > Despesa) ou em prejuízo (Receita < Despesa). A demonstração contábil que apresenta a apuração de resultados é a Demonstração de Resultados do Exercício – DRE.

De tal forma, a DRE é a diferença positiva ou negativa (lucro ou prejuízo) do confronto das receitas menos as despesas de determinado período.

Para Iudícibus, Marion e Faria (2018, p. 187):

A Demonstração do Resultado do Exercício é a expressão máxima, juntamente com o Balanço Patrimonial, da evidenciação contábil emanada da aplicação criteriosa dos procedimentos de escrituração e ajuste, tudo obedecendo aos Princípios de Contabilidade, prioritariamente à Competência.

Os autores apresentam ainda um modelo de como a DRE deve ser elaborada, como mostra o Quadro 1:

Quadro 1 – Estrutura da DRE

RECEITA BRUTA DE VENDAS
(-) DEDUÇÕES DE VENDAS
Vendas Canceladas
Descontos incondicionais
Devoluções de vendas
(-) IMPOSTOS SOBRE VENDAS
ICMS sobre faturamento
RECEITA LÍQUIDA DE VENDAS
(-) CUSTO DO PRODUTO VENDIDO
LUCRO BRUTO
(+/-) DESPESAS E RECEITAS OPERACIONAIS
Despesas Comerciais
Despesas Administrativas
Despesas Tributárias
Outras receitas operacionais
Outras despesas operacionais
Resultado de investimentos em Coligadas e Controladas
RESULTADO ANTES DAS DESPESAS E RECEITAS FINANCEIRAS
(+/-) RESULTADO FINANCEIRO LÍQUIDO
Despesas financeiras
Receitas financeiras
RESULTADO ANTES DOS TRIBUTOS SOBRE O LUCRO
(-) Provisão para CSLL
(-) Provisão para IR
RESULTADO LÍQUIDO DAS OPERAÇÕES CONTINUADAS
Resultado líquido após os tributos das operações descontinuadas
Resultado líquido de baixas de ativos e mensuração de valor justo
RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO

Fonte: Iudicibus, Marion e Faria (2018, p. 194).

Sendo assim, após apurada a DRE o resultado obtido (lucro ou prejuízo) vai para o balanço patrimonial, e deve expressar a situação da empresa de forma fidedigna, para isso é necessário que as demonstrações sigam os padrões estabelecidos obedecendo aos princípios de contabilidade.

Para Greco e Arend (2016, p. 103), “a demonstração do resultado do exercício (DRE) destina-se a evidenciar a composição do resultado em determinado período (exercício social) da existência da entidade”. Sob essa percepção, a DRE é responsável por apresentar como que

foi obtido o lucro ou prejuízo de determinado período, apresentando de forma detalhada todas as receitas obtidas no período e todas as despesas que fizeram parte para a obtenção da receita.

Para Malacrida, Yamamoto e Paccez (2019, p. 49):

Na contabilidade, o termo resultado assume a mesma conotação de medida de desempenho e corresponde à mensuração do aumento ou da diminuição do patrimônio líquido da instituição, caracterizando-se pela confrontação das receitas obtidas pela empresa no desempenho de sua atividade, com as despesas incorridas para obtê-las. Assim, de forma bastante simples, o resultado pode ser representado matematicamente pela seguinte expressão: Resultado = Receitas – Despesas.

Desse modo nota-se que esse resultado é a consequência do que a empresa obteve com a receita deduzida das despesas necessárias para a obtenção dela. Ainda Malacrida, Yamamoto e Paccez (2019, p. 49), acrescentam que “se o total de receitas for superior ao total de despesas necessárias para obtê-las, diz-se que o resultado é positivo e recebe a denominação lucro. Na situação inversa, em que as despesas são superiores às receitas, esse resultado recebe a denominação prejuízo”. Como visto caso o resultado do confronto seja positivo é reconhecido um lucro do exercício, já se o resultado for negativo obtêm-se um prejuízo do exercício.

Em síntese, observa-se que a DRE é o resultado positivo ou negativo do confronto das receitas menos as despesas necessárias para a obtenção das mesmas, sendo que ela deve demonstrar de forma clara todos os recursos que compõe o resultado. Esse resultado se positivo considera-se que a empresa obteve um lucro no exercício, se negativo considera-se que houve um prejuízo no exercício.

2.4.1.3 Demonstração de lucros e prejuízos acumulados

Se de um lado há uma demonstração que represente os lucros ou prejuízos do exercício, de outro lado deve haver uma demonstração que observe o comportamento que os saldos de lucros e prejuízos acumulados de exercícios anteriores. No ponto de vista de Castiglioni (2014, p. 208), “essa demonstração evidencia as alterações ocorridas no saldo da conta de lucros ou prejuízos acumulados no Balanço Patrimonial e deve ser apresentada pelas sociedades obrigadas em lei”. Sob essa perspectiva, a Demonstração de Lucros e Prejuízos acumulados (DLPA) é responsável por evidenciar as mutações que o saldo das contas, lucros ou prejuízos acumulados, percorreu.

Para Padoveze (2018, p. 408), a DLPA tem por finalidade:

Evidenciar as movimentações ocorridas nesta conta específica. A conta de lucros ou prejuízos acumulados objetiva:

- a) mostrar os lucros ainda não distribuídos ou transferidos;
- b) os lucros ou prejuízos ocorridos no exercício;
- c) as transferências dos lucros obtidos;
- d) a absorção dos prejuízos anteriores por novos lucros;
- e) os prejuízos acumulados ainda não absorvidos por lucros ou pelo capital social.

Dessa forma, pode-se dizer que a DLPA demonstra especificamente o que ocorreu durante o exercício com as contas de lucros ou prejuízos acumulados, bem como apresentar seus saldos iniciais e finais. Assim Ribeiro (2018, p. 326), completa que a DLPA “é um relatório contábil que tem por finalidade evidenciar o saldo inicial da conta Lucros ou Prejuízos Acumulados, os ajustes de Exercícios anteriores, as reversões de reservas, o Lucro Líquido do Exercício e a sua destinação”.

Em complemento a isso, Chagas (2019, p. 91), explica que:

A DLPA, a exemplo das demais demonstrações contábeis, deve ser elaborada logo após o encerramento do Balanço patrimonial, pois retrata, de maneira pormenorizada, o lucro do exercício a que ela se refere, além de demonstrar – como não poderia deixar de ser – o caminho percorrido, durante o exercício, pela conta Lucros ou prejuízos acumulados da empresa até aquele instante.

Logo, compreende-se então que a DLPA, assim como as demais demonstrações, deve ser elaborada ao final do exercício, junto com o balanço patrimonial, essa demonstração representa a movimentação do saldo das contas lucros ou prejuízos acumulados, detalhando o que aconteceu com essas contas no percurso do exercício.

2.4.1.4 Demonstração das Mutações do Patrimônio líquido

Para um melhor esclarecimento aos usuários, evidencia-se a necessidade de demonstrar de forma mais clara o que ocorreu durante o exercício com as contas do patrimônio líquido. Assim Padoveze (2018, p. 409), explica que, a finalidade da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL) “é deixar claros todos os valores que alteraram, conta por conta, o Patrimônio Líquido, evidenciando aos sócios e acionistas o que aconteceu com a riqueza efetiva da empresa e deles também”.

Dessa forma a DMPL objetiva apresentar o que aconteceu com o patrimônio líquido da empresa durante o exercício. De mesmo modo Ribeiro (2018, p. 317), explica que:

A Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido mostra as variações ocorridas durante o exercício nos saldos das contas do Patrimônio Líquido, evidenciando os saldos iniciais, os ajustes de exercícios anteriores, os aumentos do capital, as reversões de reservas, o lucro líquido do exercício e sua destinação, além dos saldos finais das respectivas contas que compõem o Patrimônio Líquido da empresa.

Assim, a DMPL tende a demonstrar as mutações que houve no patrimônio líquido durante o exercício, evidenciando os saldos iniciais e finais, bem como os ajustes, reversões e aumentos de capital.

Em complemento Borinelli e Pimentel (2017, p. 235), explicam que:

A DMPL é uma demonstração complementar ao balanço patrimonial que fornece indicações importantes para os usuários sobre as movimentações internas das contas do patrimônio líquido durante determinado período, que podem ser úteis para identificar o “estilo” e as políticas da entidade.

Dessa forma apresenta-se a DMPL como uma informação complementar, que tende a detalhar as informações sobre o patrimônio líquido aos usuários, a fim de deixá-los conhecendo o que aconteceu com o patrimônio da entidade.

No ponto de vista de Iudícibus, Marion e Faria (2018, p. 196), essa demonstração “evidencia a movimentação, no período, de todas as contas do PL. Assim, todo acréscimo e/ou diminuição do PL são evidenciados por meio dessa demonstração, conta por conta principal, bem como a formação e utilização de reservas, inclusive as de lucro”. Sob tal perspectiva, observa-se que na DMPL é demonstrado todo o acréscimo e redução que houve no patrimônio líquido.

Ainda os autores Iudícibus, Marion e Faria (2018, p. 198), apresentam que:

A Estruturação da Demonstração deve ser feita de forma a evidenciar, o mais claramente possível, cada conta principal que compõe o Patrimônio Líquido da entidade, nas colunas, e, nas linhas, os eventos que fizeram com que houvesse movimentação para ou entre as contas assim dispostas. Assim, basicamente:

- a) indica-se uma coluna para cada conta do Patrimônio Líquido (no que se refere às Reservas indicando o grupo de Reservas a que pertence). Se houver a conta dedutiva “Capital a Realizar”, subtrai-se a mesma da conta Capital Social e é utilizada a remanescente conta de Capital Realizado;
- b) nas linhas, indicam-se os principais eventos que proporcionam movimentação nas contas inseridas nas colunas; e
- c) em seguida, efetuam-se as adições e/ou subtrações de acordo com as movimentações.

Como explicam os autores, a DMPL é composta por colunas, que se referem as contas do patrimônio líquido, e linhas que indicam os eventos, como se pode notar na Figura 5.

Figura 5 – Estrutura da DMPL

Movimentações	Capital Realizado	Ágio na Emissão de Ações	Incentivos Fiscais	Reservas de Lucro					Lucros Acumulados	Total
				Legal	Estatutária	p/ Contingência	Orçamentária	Lucros a Realizar		
Saldo no Início do Período	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Ajustes de Exercícios Anteriores	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Aumento de Capital						-				-
Reversão de Reservas										-
Lucro Líquido do Exercício										-
<i>Proposta da Administração</i>										
Reserva Legal					-					-
Reserva Estatutária						-				-
Reservas p/ Contingências							-			-
Reserva Orçamentária								-		-
Reserva Lucros a Realizar									-	-
<i>Dividendos</i>										
-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-

Fonte: Iudícibus, Marion e Faria (2018, p. 201)

Dessa forma, pode-se observar que a DMPL é responsável por apresentar a movimentação do patrimônio líquido de forma clara e detalhada aos usuários, visando que esses estejam a par dos acontecimentos dessas mutações.

2.4.1.5 Demonstração de Fluxo de Caixa

A Demonstração de Fluxo de Caixa (DFC) é outra importante demonstração financeira, que permite analisar a entidade com maior foco na situação financeira.

De acordo com o CPC 03 R2 no que se refere as informações do fluxo de caixa de uma entidade “são úteis para proporcionar aos usuários das demonstrações contábeis uma base para avaliar a capacidade de a entidade gerar caixa e equivalentes de caixa, bem como as necessidades da entidade de utilização desses fluxos de caixa”. A DFC fornece informações diferenciadas aos usuários permitindo-os avaliar de forma detalhada a capacidade de geração de caixa e equivalentes.

Ainda o CPC 03 R2 “a demonstração dos fluxos de caixa, quando usada em conjunto com as demais demonstrações contábeis, proporciona informações que permitem que os usuários avaliem as mudanças nos ativos líquidos da entidade, sua estrutura financeira”. Dessa forma a DFC torna-se ainda mais útil quando analisada em conjunto com outras demonstrações contábeis, permitindo aos usuários acompanhar as variações nos ativos, além da estrutura financeira.

Padoveze (2017, p. 226), explica que “o fluxo de caixa deve ser apresentado segregado por grupos de movimentações financeiras de natureza similar, para permitir uma análise mais adequada da geração de lucro e caixa, e da movimentação financeira do período”. O fluxo de caixa é subdividido em grupos, de acordo com a natureza, o que permite analisar a geração de disponibilidades por grupo.

Segundo Ching (2007, p. 69), no que se refere as informações da DFC “são usadas para avaliar a liquidez e a flexibilidade financeira, avaliar as decisões gerenciais, determinar a capacidade de pagar dividendos aos acionistas e empréstimos aos credores, mostrar a relação entre o lucro líquido e o caixa e ajudar a prever futuros fluxos de caixa”.

Portanto, as informações geradas pela DFC auxiliam na análise de como encontra-se a geração de caixa e equivalentes e quando analisada em conjunto com outras demonstrações, permitem ainda, um acompanhamento das variações dos ativos. Essas informações geradas pelo fluxo de caixa tornam-se úteis desde para avaliar as decisões tomadas até identificar onde estão sendo aplicados os recursos da entidade. Dessa forma a DFC, torna-se uma importante ferramenta para auxiliar os gestores na tomada de decisão e mostrar de forma clara aos usuários a situação financeira atual e detalhada da entidade.

2.4.2 *Análise das Demonstrações Contábeis*

Analisar a situação econômico-financeira da entidade é fundamental para que se possam tomar decisões apropriadas, além de permitir visualizar problemas que a empresa enfrenta, de maneira clara e confiável.

Para Borinelli e Pimentel (2017, p. 386):

A análise das demonstrações deve, necessariamente, ser contextualizada em relação a outras entidades (análise transversal) ou ao longo do tempo (análise temporal ou de tendência). Visto de forma isolada, o saldo de um item nas demonstrações contábeis não evidencia a sua relevância na estrutura patrimonial da organização, nem mesmo possibilita inferir sobre seu comportamento ao longo do tempo.

Sendo assim a análise das demonstrações pode ser feita de forma horizontal ou vertical, como forma de comparação entre entidades ou relação de períodos diferentes, levando os gestores a obter diferentes informações, conforme sua necessidade.

No ponto de vista de Souza (2014, p. 260), a análise das demonstrações visa a:

Análise e a interpretação das demonstrações resultam em um estudo feito por especialistas das áreas contábeis e financeiras cujo objetivo é calcular e interpretar um conjunto de índices contábeis, econômicos e financeiros para avaliar a situação patrimonial e financeira da empresa em determinada data.

Dessa forma, a análise das demonstrações compreende estudar as mudanças ocorridas nas demonstrações financeiras da empresa, em relação a tempo, e/ou outra entidade, a fim de analisar a situação patrimonial e financeira da empresa mais detalhadamente.

Em complemento Garrison, Noreen e Brewer (2013, p. 697), explicam que a análise das demonstrações “envolve examinar as tendências dos principais dados financeiros, comparando-os entre as empresas, e investigar índices financeiros para avaliar a saúde financeira e as perspectivas futuras de uma empresa”. Portanto uma análise das demonstrações deve examinar os principais dados econômico-financeiros e comparar esses dados com outras empresas.

Diante do exposto a análise das demonstrações tende a averiguar os principais dados financeiros da entidade, com a finalidade de obtenção da situação econômico-financeira da mesma, servindo de ferramenta de apoio a gestão por permitir a comparação com outras empresas do mesmo ramo e também a comparação de diferentes períodos, ainda, a análise pode ser realizada de duas maneiras, horizontal ou vertical, permitindo ao gestor uma análise dos dados que melhor lhe convenham.

2.4.2.1 Análise horizontal

Como visto análise das demonstrações permite a comparação de diferentes períodos a fim de obter uma visão dos acontecimentos da entidade. Assim Castiglioni (2014, p. 216), explicam que:

Essa modalidade de análise é desenvolvida a partir de demonstrativos consecutivos. Isso quer dizer que se trata de uma análise comparativa da evolução de um exercício em comparação com outro. Normalmente se analisam os dois últimos exercícios com a finalidade de analisar essa evolução, que também objetiva municiar a administração para tomada de decisões.

Sob essa perspectiva, observa-se que a análise horizontal é uma comparação de diferentes exercícios, com o objetivo de verificar se a empresa obteve uma evolução ou um retrocesso de um período a outro, possibilitando o gestor compreender a razão e tomar a melhor decisão. Em complemento Borinelli e Pimentel (2017, p. 391), explicam que:

A análise horizontal, por sua vez, compara os valores de uma demonstração em determinado exercício social com a demonstração contábil em exercícios anteriores. Essa análise mostra como está ocorrendo a evolução de cada item ou conjunto de itens constantes dos demonstrativos no decorrer dos tempos.

Ainda os autores Borinelli e Pimentel (2017, p. 391), destacam que é:

Por meio da análise horizontal é possível identificar e analisar o desempenho na gestão de determinadas áreas das instituições, bem como os crescimentos e diminuições das atividades, haja vista que se pode analisar o que aconteceu com cada item das demonstrações contábeis ao longo do tempo.

Dessa forma, a análise horizontal além de comparar diferentes exercícios, permite aos gestores avaliar o desempenho de decisões passadas, impactando em novas decisões ou permanecendo com as estratégias anteriores.

Para Alves (2013, p. 112):

Na análise horizontal calculamos a variação percentual de cada item das demonstrações contábeis considerando vários períodos. Dessa forma podemos analisar a tendência de cada item e assim tirar conclusões que podem ajudar a corrigir desvios ou até melhorar a performance da empresa.

Portanto, esse tipo de análise permite comparar cada conta individualmente, permitindo assim, identificar erros e corrigi-los para um melhor desempenho da empresa. Dessa forma, Iudícibus (2020, p. 82), destaca que “a análise horizontal pode detectar itens cujo crescimento está acima ou abaixo do desejado, crescimento esse que pode passar despercebido quando analisamos diretamente os valores, principalmente se o valor inicial for pequeno”. Sendo então, uma análise com o intuito de identificar a evolução ou decréscimo da empresa, permitindo a partir dessa uma correção das decisões tomadas.

Segundo Padoveze (2010, p. 207), “a análise horizontal é o instrumental que calcula a variação percentual ocorrida de um período para outro, buscando evidenciar se houve crescimento ou decréscimo do item analisado”.

Assim sendo, a análise horizontal permite a comparação de diferentes períodos, evidenciando, percentualmente, se houve uma evolução ou uma queda na situação financeiro-econômica e patrimonial da entidade. Possibilitando aos gestores uma visão comparativa de suas decisões passadas, permitindo-lhes ainda a correção dos erros.

2.4.2.2 *Análise vertical*

Outro tipo de análise é a vertical, como o próprio nome refere-se, analisa a demonstração verticalmente, procurando compreender a estrutura de cada conta. Dessa forma Borinelli e Pimentel (2017, p. 387), explicam que “o objetivo da análise vertical se concentra na verificação da estrutura de composição dos itens dos demonstrativos e a sua evolução no tempo, com enfoque especial, também, ao estudo de tendências”. Portanto a análise vertical objetiva-se em compreender a composição das contas individualmente ou em conjunto, também é possível analisar em diferentes períodos essa composição.

Ainda na visão de Borinelli e Pimentel (2017, p. 387), esse tipo de análise, no caso do balanço patrimonial, explica que:

Essa também pode ser utilizada por grupo de ativos e passivos, em vez de em relação ao total de ativos e passivos. Assim, é possível, por exemplo, calcular quanto as disponibilidades, os estoques, as contas a receber etc., representam do ativo circulante. Pode-se saber, igualmente, se do total de dívidas de curto prazo a maior participação é de fornecedores, de empréstimos a pagar, de salários a pagar etc.

Assim, essa análise pode ser utilizada para compreender a estrutura das contas com relação não apenas ao ativo ou passivo total, mas também em relação a cada grupo devedor ou credor, fornecendo assim, informações valiosas sobre o patrimônio da entidade aos gestores.

Segundo Iudícibus (2020, p. 82), “este tipo de análise é importante para denotar a estrutura de composição de itens e sua evolução no tempo”. Dessa forma é possível verificar o comportamento da estrutura de cada conta em relação a períodos anteriores, sendo assim possível projetar como a empresa quer essa composição das contas no futuro, e assim tomar as decisões necessárias.

Segundo Padoveze (2010, p. 200), “é a análise da estrutura da demonstração de resultados e do balanço patrimonial, buscando evidenciar as participações dos elementos patrimoniais e de resultados dentro do total”. Sob essa percepção, é possível evidenciar também a composição das contas dentro da DRE, compreendendo melhor como está estruturado o lucro ou prejuízo do exercício em comparação a exercícios anteriores.

Para Garrison, Noreen e Brewer (2013, p. 699), “a análise vertical se concentra nas relações entre as contas da demonstração financeira em determinado ponto no tempo”.

Diante do exposto, a análise vertical permite a comparação de diferentes exercícios em relação a composição das contas do balanço patrimonial e DRE, sendo possível verificar quanto determinada conta representa do ativo total ou passivo, ou qualquer outra situação

parecida. Assim é possível o gestor compreender algumas situações, permitindo-lhe projetar como seria melhor a composição dessa conta, auxiliando assim na tomada de decisão.

2.4.2.3 Coeficientes

Outro tipo de análise que permite verificar a situação econômico-financeira a partir das demonstrações financeiras da empresa é a análise por coeficientes ou indicadores.

No ponto de vista de Castiglioni (2014, p. 218):

A análise por meio de quocientes tem seus dados extraídos das demonstrações financeiras e de resultados do exercício. Os quocientes evidenciam duas situações, a saber:

- I. Situação financeira: analisada de duas formas. 1. Liquidez; 2. Estrutura de capitais.
- II. Situação econômica: analisada pelos quocientes de rentabilidade.

Portanto esse tipo de análise é feita através dos dados das demonstrações financeiras e tendem a apresentar a situação financeira da entidade bem como a situação econômica.

Segundo Padoveze (2010, p. 213):

Os indicadores econômico-financeiros são os elementos que tradicionalmente representam o conceito de análise de balanço. São cálculos matemáticos efetuados a partir do balanço patrimonial e da demonstração de resultados, procurando números que ajudem no processo de clarificação do entendimento da situação da empresa, em seus aspectos patrimoniais, financeiros e de rentabilidade.

Em síntese, a análise por coeficientes tem seus dados através do balanço patrimonial e DRE, e evidencia o entendimento da situação da empresa através de indícios que representam os aspectos patrimoniais, econômicos e financeiros.

Souza (2014, p. 262), completa que “com o cálculo de índices e quocientes, é possível observar, durante determinado período, o comportamento de uma empresa e realizar comparações com outras de um mesmo segmento de mercado, o que possibilita a análise de seu desempenho quanto às suas concorrentes”. Dessa forma, essa análise auxilia na comparação econômica e financeira de outras entidades do mesmo ramo ou segmento.

Portanto a análise por coeficientes ou índices permite compreender a situação patrimonial, econômica e financeira da entidade, através de indicadores que representam a liquidez, estrutura do capital e rentabilidade da empresa, sendo permitida ainda uma comparação com empresas concorrentes.

2.4.3 *Balanced Scorecard*

As ferramentas de apoio a gestão da empresa são de grande importância, como visto, dessa forma será estudado o *Balanced Scorecard* como uma importante ferramenta de apoio na tomada de decisão, visto que compreende acompanhar o cumprimento da estratégia organizacional. Como explica Nascimento e Reginato (2013, p. 244), “o BSC pode ser entendido como um sistema de suporte à decisão, na medida em que reúne os elementos chave para acompanhar o cumprimento da estratégia da organização”.

No ponto de vista de Atkinson *et al* (2015, p. 15), o *Balanced Scorecard* “mensura o desempenho organizacional mediante quatro perspectivas diferentes, embora vinculadas, derivadas da missão, visão e estratégia da organização”. Sendo assim o *Balanced Scorecard* é responsável avaliar o desempenho organizacional perante múltiplas perspectivas, que são oriundas dos objetivos da empresa no que se refere a missão, visão e valores.

Dessa forma Pereira e Farias (2017, p. 173), explicam que “o *Balanced Scorecard* deve traduzir a estratégia de uma empresa em objetivos específicos, passíveis de serem medidos; ele deve traduzir a estratégia e a missão de uma organização num conjunto de indicadores que informem sobre a consecução dos objetivos”. Diante disso essa ferramenta objetiva traduzir a estratégia da entidade com vista na sua missão e outros objetivos.

Assim Oliveira, Perez e Silva (2015, p. 124), explicam que “o *Balanced Scorecard* (BSC) é a tradução de estratégia em ação, ou seja, a razão de ser do BSC é tirar do papel os planos e metas estratégicas das organizações e difundi-los por todos os níveis da organização”. Visto que o *Balanced Scorecard* visa a tradução da estratégica com base na missão, visão e valores, essa ferramenta é responsável por colocar em prática as metas da entidade.

Diante do exposto, observa-se que o *Balanced Scorecard* é uma ferramenta utilizada com a finalidade de compreender a estratégia da empresa através de sua missão, visão e valores, sendo ela responsável também por colocar em prática os planos e metas traçados na entidade.

2.5 A CONTROLADORIA

A empresa que se preocupa com uma gestão moderna e de qualidade busca por meios que visam alcançar uma estrutura organizacional bem delineada, objetivando seu crescimento e sobrevivência, uma alternativa que vem ganhando mercado é a Controladoria.

Para Oliveira, Perez e Silva (2015, p. 5), a controladoria é:

O departamento responsável pelo projeto, elaboração, implementação e manutenção do sistema integrado de informações operacionais, financeiras e contábeis de determinada entidade, com ou sem finalidades lucrativas, sendo considerada por muitos autores como o atual estágio evolutivo da Contabilidade

Assim, a controladoria é entendida como o departamento encarregado pela projeção e elaboração de estratégias, que envolve diversas informações que vão desde operacionais até financeiras, com isso gera relatórios voltados a auxiliar a administração na tomada de decisão.

De acordo com Frezatti *et al* (2009, p. 13):

A controladoria é o órgão da empresa cuja missão consiste em zelar pela eficácia do seu processo de gestão, tanto para finalidades internas como externas, isto é, cuidar para que os usuários disponham de todas as informações necessárias para que possam atingir plenamente os seus objetivos. Independentemente da denominação da área organizacional, as funções de Controladoria deveriam ser executadas.

Dessa forma, a controladoria visa tratar do processo de gestão, cuidando para que os usuários tenham a disposição informações da entidade que lhes permita entender claramente a situação da empresa e assim auxiliá-los na tomada de decisão.

Segundo Gonçalves e Riccio (2009, p. 33), a controladoria “inclui o papel da Contabilidade de mensurar a criação de valor dentro da organização, e ainda implica em estudos voltados a modelos de gestão e às melhores maneiras de atender às necessidades informacionais gerenciais e estratégicas da organização”. Então esse órgão agrega a função de medir a criação do valor na empresa, estuda e interpreta as informações obtidas e através dessas informações dispõem elas de maneira clara para que a gestão defina o melhor caminho a tomar.

Na opinião de Crepaldi e Crepaldi (2019, p. 38), a controladoria é uma atividade que “recebe conceitos e conhecimentos da contabilidade e da administração, sendo responsável pelo suprimento de informações aos tomadores de decisão. Devido a esse fato, ela pode ser dividida didaticamente em controladoria administrativa e controladoria contábil”.

Portanto, a controladoria é o departamento responsável por, projetar e elaborar estratégias a partir das informações coletadas da entidade, com a finalidade de auxiliar os usuários a compreender o que acontece na empresa bem como dar apoio na tomada de decisão.

2.5.1 A evolução da controladoria

Com os avanços tecnológicos as empresas começaram a crescer a cada dia mais, com esse crescimento veio também a necessidade de planejar e controlar a estratégia organizacional, a partir disso começou-se a enfatizar a controladoria a fim de obter melhores resultados junto a gestão.

Dessa forma, Schmidt e Santos (2009, p. 11), explicam que:

A origem da controladoria está ligada ao processo de evolução dos meios sociais e de produção que ocorreram com o advento da Revolução Industrial. Quatro fatores podem ser considerados como sendo os principais influenciantes de sua origem:

1. aumento em tamanho e complexidade das organizações;
2. globalização física das empresas;
3. crescimento nas relações governamentais com negócios das companhias;
4. aumento no número de fontes de capital.

Com isso, percebe-se que a controladoria começou a ganhar destaque a partir da revolução industrial, que exigiu das empresas um planejamento organizacional a fim de se manterem no mercado, como explica Pereira e Farias (2017, p. 14):

Com o avanço da tecnologia e a competitividade de mercado, a controladoria assumiu um papel mais intenso dentro da alta administração. Além do departamento contábil e financeiro, passou a interagir também junto a outros departamentos, criando indicadores para o controle estratégico da empresa.

De acordo com Crepaldi e Crepaldi (2019, p. 47), o surgimento da controladoria se deu, “por volta do século XX, durante a Revolução Industrial. Com o passar do tempo, a contabilidade deixou de ser utilizada apenas para regulamentação e registro de fatos passados e passou a ser utilizada também como ferramenta de auxílio à administração das organizações”. Observa-se que com os avanços tecnológicos a contabilidade foi vista como uma ferramenta de apoio a gestão, deixando de ser apenas para registro dos fatos ocorridos no patrimônio.

2.5.2 Teoria da decisão

Para que a controladoria desempenhe com sucesso sua função é necessário que seja levado em conta alguns aspectos, esses tendem a executar partes específicas, para que no final o resultado seja uma ferramenta que de suporte ao gestor, um desses aspectos a ser estudado é a teoria da decisão.

No ponto de vista de Pereira e Farias (2017 p, 103):

A teoria da decisão é parcialmente descritiva e normativa. Descritiva, quando um esforço explica como as decisões são atualmente tomadas; normativa, quando ela é um esforço para ilustrar como as decisões deveriam ser tomadas. A teoria da decisão preocupa-se em fundamentar as possibilidades de solução de problemas e a subsequente necessidade de tomada de decisão. Ela envolve, portanto, a informação para elaborar as previsões.

Sendo assim, a teoria da decisão visa descrever como as decisões são tomadas e ilustra como as decisões deveriam ser tomadas. Essa teoria ocupa-se em elaborar possíveis soluções a problemas da entidade através das informações coletadas.

Desse modo, Pereira e Farias (2017, p. 105), explicam que “o modelo de decisão evidencia a forma como os gestores geram as informações, e como se define que a entidade deve ser gerida”. Como visto essa teoria visa a descrição das decisões tomadas a partir das informações, compreende também a forma como a administração gera essas informações.

Segundo Figueiredo e Caggiano (2017, p. 18), a teoria da decisão “é uma definição de como vão ser combinados cursos de ação para que determinado estado da natureza seja alcançado, é um molde para escolher a alternativa a ser objetivada”. Em outras palavras esse modelo procura compreender as informações e avaliar alternativas eficazes para problemas enfrentados.

2.5.3 Teoria da mensuração

A mensuração pode ser entendida como o ato de atribuir algo a algum objeto. Para Pereira (2011, p. 259), “um modelo de mensuração pode ser entendido como uma representação abstrata de como são medidos ou quantificados os atributos de algum objeto”.

No ponto de vista de Pereira e Farias (2017, p. 108), a definição da teoria da mensuração se dá através dos “objetos ou eventos de acordo com regras que evidenciem os atributos do objeto ou evento de interesse. Os atributos representam aspectos qualitativos ou quantitativos dos objetos ou eventos, como peso, altura, volume, valor e estado de conservação”.

A mensuração deve estipular atributos qualitativos ou quantitativos aos objetos da forma que melhor represente a realidade. Ainda segundo Pereira e Farias (2017, p. 109), a mensuração é necessária “para controlar e avaliar os resultados das atividades envolvidas. A natureza das decisões é que vai determinar que objetos devem ser mensurados, e em qualquer

tempo: passado, presente ou futuro”. Com isso é possível observar que os objetos a serem mensurados representam a natureza da decisão e podem ser aplicados em diferentes tempos.

Para Figueiredo e Caggiano (2017, p. 18), “um modelo de mensuração é uma proposta conceitual que visa expressar em forma de padrão as metas já claramente definidas em relação às quais as decisões serão tomadas”. O modelo de mensuração pode ser definido então como uma formalização dos padrões já definidos, que melhor qualifique os objetos de modo a facilitar as decisões a serem tomadas.

2.5.4 Teoria da Informação

Para que todos os processos ocorram de forma planejada é necessário ter informações completas e objetivas que compreendam a situação de empresa. Nesse contexto a teoria da informação é apresentada por Pereira e Farias (2017, p. 105), como forma de:

Possibilitar a uma organização alcançar seus objetivos pelo eficiente uso de seus outros recursos. A ideia de eficiência é expressa na relação entre inputs e outputs. Como a informação é um recurso, a sua teoria considera os problemas de seu uso eficiente. Esse recurso é visto como um confronto entre os custos associados com a produção da informação contra os benefícios derivados de seu uso.

Portanto a teoria da informação é um suporte ao planejamento e alcance dos objetivos estabelecidos. A informação é considerada ainda como um recurso e a sua teoria consiste ainda em solucionar problemas desse recurso. Ainda na visão de Pereira e Farias (2017, p. 105), “esse modelo define as características que devem conter as informações organizacionais, tendo em vista as ações dos gestores buscando modelos de gestão e de decisão”. Dessa forma essa teoria consiste ainda em definir os atributos que as informações devem conter, levando em consideração as necessidades dos administradores.

No ponto de vista de Figueiredo e Caggiano (2017, p. 18), o objetivo da teoria da informação é:

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

Com isso percebe-se que a teoria da informação evidencia fornecer dados que auxiliem no processo decisório de maneira que a entidade obtenha conhecimento suficiente para tomar a melhor escolha que permita a empresa a obter resultados satisfatórios.

Para Nascimento e Reginato (2013, p. 87), esse modelo deve propor que:

A área intermediária no processo de geração e comunicação da informação – a controladoria – se responsabilize pela integração entre as demais áreas organizacionais, bem como por suas respectivas avaliações de desempenho assim como às de seus gestores, sugerindo as correções para os possíveis desvios entre aquilo que foi planejado e o que foi realizado, por meio de informações confiáveis e tempestivas.

Essa teoria deve fazer ligação entre a controladoria e as diversas áreas da entidade, levando a informação de cada uma dessas áreas à controladoria, sendo que essas informações devem possibilitar a análise das decisões e sugerir correções aos erros enfrentados no passado. Portanto a teoria da informação é o pilar de sustentação a controladoria, dando-lhe suporte para a projeção dos objetivos da entidade.

2.6 O CONTROLLER

A controladoria é o órgão responsável pelo planejamento das estratégias organizacionais, sendo o *controller* o responsável pela administração desse órgão. Como explicam Figueiredo e Caggiano (2017, p. 13):

O gestor encarregado do departamento 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.

Portanto é o *controller* que administra o departamento de controladoria, sendo responsável por apresentar alternativas de sucesso a empresa, zelando pela sua sobrevivência no mercado, isso envolve apresentar meios para que a empresa alcance seus resultados de maneira mais eficiente possível.

No ponto de vista de Crepaldi e Crepaldi (2019, p. 41):

O *controller* faz parte da cúpula administrativa, participando nos processos de planejamento e controle empresarial, capacitando os gerentes e os administradores a planejarem, executarem e controlarem adequadamente as atividades da empresa,

utilizando com eficiência e eficácia os recursos que são colocados à sua disposição com a missão e o objetivo da empresa, conduzindo-a ao sucesso.

Dessa forma, o *controller* participa ativamente no processo de planejamento, juntamente com os gestores, auxiliando-os e apresentando meios que conduzam a empresa a alcançar seus objetivos.

Crepaldi e Crepaldi (2019, p. 43), completam que “nesse contexto, a função básica do *controller* será garantir a perfeita realização do processo”. Esse profissional deve fazer com que o processo mostrado na Figura 6 seja executado com perfeição.

Figura 6 – Processo da controladoria



Fonte: Crepaldi e Crepaldi (2019, p. 43)

Então o *controller* deve garantir que ocorra simetria e perfeita execução nesse processo, onde a partir de uma decisão a um trabalho de execução para idealizar o que foi planejado, o *controller* capta as informações geradas a partir dessa ação, as analisa e apresenta alternativas para os erros cometidos levando os gestores a tomarem novas decisões, isso gera um controle administrativo eficaz e capaz de identificar falhas antes delas acontecerem. Dessa forma o *controller* é o profissional responsável pela área da controladoria e deve trabalhar ativamente com a administração da entidade a fim de planejar e controlar as estratégias organizacionais.

2.7 A CONTROLADORIA NO PROCESSO DECISÓRIO

A controladoria sendo o departamento responsável por, projetar e elaborar estratégias a partir das informações coletadas da entidade tende a influenciar diretamente no processo decisório, pois apresenta aos gestores relatórios estruturados nessas informações com a finalidade de auxiliar os usuários a compreender o que acontece na empresa bem como dar apoio na tomada de decisão.

Como explica Oliveira, Perez e Silva (2015, p. 10), “o processo decisório é influenciado pela atuação da Controladoria por meio das informações de planejamento e controle”.

Dessa forma a controladoria interfere diretamente no processo de tomada de decisão, pois permite uma análise da entidade que através dela é possível identificar os problemas enfrentados pela entidade.

2.7.1 *Gestão empresarial*

A palavra gestão tem origem do Latim, *Gestio*, que significa ato de gerir ou administrar. Segundo Scatena (2012, p. 20), a função do gestor empresarial “é colocar em prática o conhecimento adquirido sobre planejamento, organização, direção e controle”. Dessa forma percebe-se a importância da gestão empresarial para a continuidade da empresa.

Para Padoveze (2010, p. 16), o processo de gestão “é um conjunto de processos decisórios e compreende as fases do planejamento, execução e controle da empresa, de suas áreas e atividades”. Gerir refere-se é a arte de planejar, executar e controlar a entidade, com a finalidade de tomar as melhores decisões para que a empresa cumpra com seus objetivos.

No ponto de vista de Nascimento e Reginato (2015, p. 53), é possível identificar que “As características a serem tratadas aqui envolvem a organização, o planejamento, execução e controle, as pessoas e os sistemas informacionais”.

Dessa maneira a gestão da empresa é definida por planejamento, controle e execução, que levam a empresa a atingir seus objetivos, esse conjunto de ações torna-se possível a partir das informações coletadas na entidade.

2.7.1.1 *Planejamento*

O planejamento é um ponto fundamental para o alcance dos objetivos da empresa, ele é a base para a tomada de decisão e faz parte do conjunto de ações que auxiliam a gestão empresarial a atingirem seus objetivos.

Para Pereira e Farias (2017, p. 61), o “planejamento é o estabelecimento e a manutenção de objetivos e metas da companhia, tanto em curto quanto em longo prazo, que devem passar por análise periódica e ter comunicação com os diversos níveis de gerência”. Portanto planejar é estabelecer metas e avaliar situações que podem vir a acontecer, é se preparar para tomar uma decisão.

No ponto de vista de Figueiredo e Caggiano (2017, p. 11), o planejamento refere-se a:

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.

Dessa forma o planejamento compreende em criar um plano com metas a curto e longo prazo, esse deve ser revisado constantemente com a finalidade de manter-se atualizado com as diferentes situações que venham a acontecer e deixar a gerência a par do plano empresarial.

Segundo Oliveira (2011, p. 155), no que se refere ao planejamento esse corresponde a

Uma série de decisões tomadas anteriormente ao momento da ação, correspondendo a um conjunto de decisões tomadas em um momento inicial para implementação posterior, considerando-se as incertezas em cada elemento da cadeia de alternativas a serem implementadas.

Com isso, o planejamento engloba um conjunto de medidas tomadas ao longo do tempo, sendo que essas medidas precisam ser revistas para fazer cumprir com o objetivo da entidade. O planejamento deve ser baseado em possíveis ações que tragam benefícios futuros a entidade, avaliando os riscos e recompensas.

Para Filho (2015, p. 62):

O planejamento constitui a mais básica de todas as funções gerenciais, e a habilidade com que esta função é realizada define o êxito de todas as operações empresariais. Planejar envolve um processo de reflexão que precede a ação, sendo direcionado à tomada de decisão visando ao futuro.

Portanto o planejamento é um ponto fundamental para o alcance dos objetivos da empresa, servindo como base para a gerência da entidade, pois envolve um processo de avaliar a situação e os objetivos, a partir disso estabelecer metas para que os objetivos sejam atingidos. O planejamento faz parte de um conjunto de ações que visam auxiliar a tomada de decisão, esperando que a entidade vise benefícios futuros.

2.7.1.2 Controle

O controle faz parte da totalidade de ações que visam o auxílio na tomada de decisões, este vem após a parte de planejamento e visa revisar constantemente os planos e metas estabelecidos no planejamento.

Dessa forma Figueiredo e Caggiano (2017, p. 11), explicam que o controle consiste em “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 real das atividades esteja em conformidade com os padrões estabelecidos”. A fase de controle baseia-se em revisar as metas planejadas para determinada situação e aplicar ações que visem correção dos resultados que não cumpriram com o objetivo planejado.

Com isso, Catelli *et al.* (2011, p. 294) explicam ainda que “a fase de controle corresponde a implementação de ações corretivas, quando os resultados realizados são diferentes dos planejados, no sentido de assegurar que os objetivos planejados sejam atingidos”.

Portanto o controle consiste em avaliar os resultados obtidos a partir das decisões tomadas para o cumprimento das metas, e aplicar ações corretivas nos resultados que não obtiveram o desempenho planejado, assegurando o cumprimento dos objetivos.

Segundo Oliveira, Perez e Silva (2015, p. 69), a etapa de controle “deve ser preocupação contínua dos responsáveis pelo destino das organizações, visto que a gerência sabe que nenhum planejamento ou coordenação, por melhores que sejam, podem assegurar os objetivos pretendidos que possam ser atingidos”.

Dessa forma, observa-se que a fase do controle consiste em analisar os resultados obtidos a partir das decisões tomadas, e aplicar medidas corretivas para as ações que não apresentaram o resultado esperado, isso para que se faça cumprir os objetivos da empresa através do planejamento.

2.7.2 Tomada de decisão

O planejamento consiste no estabelecimento de metas para que os objetivos sejam cumpridos, a partir desse planejamento os gestores avaliam a situação e tomam decisões que visam o alcance desses objetivos, o resultado dessas decisões é avaliado pela etapa de controle que visa a aplicação de medidas corretivas as ações que não corresponderam aos objetivos.

Nesse contexto, Pereira e Farias (2017, p. 104), explicam que “a tomada de decisão nas empresas deve obter o equilíbrio entre os interesses dos administradores e dos acionistas. Além da tomada de decisão, é de responsabilidade dos gestores a compreensão e a análise das estratégias”. Dessa forma a tomada de decisão é responsabilidade dos gestores que devem satisfazer tanto os administradores da entidade quanto os acionistas. Para que seja tomada a

melhor decisão é necessário que seja feita uma análise no planejamento e estratégias a serem adotadas.

Segundo Marion (2012, p. 25), a tomada de decisão necessita de “dados, informações corretas, de subsídios que contribuam para uma boa tomada de decisão”. Para que seja tomada a melhor decisão, é necessário que a empresa disponha de informações verídicas e claras, que seja possível fazer uma análise completa e detalhada da situação.

Dessa forma Filho (2015, p. 44), explica que “a tomada de decisão corresponde ao processo de resposta a um problema, buscando e escolhendo uma solução ou atitude que crie valor para os acionistas da organização”.

Portanto a tomada de decisão consiste em uma ação em resposta a um problema, essa ação deve satisfazer a vontade dos acionistas bem como a da administração. A tomada de decisão deve compreender a melhor alternativa para que os objetivos empresariais sejam cumpridos através das metas e estratégias.

2.8 INSTRUMENTOS DE CONTROLADORIA

A controladoria conta com o auxílio de demonstrações financeiras que tende a mostrar de diferentes pontos a situação da entidade em determinado período, com isso é possível identificar falhas ou erros que possam levar a um declínio nos resultados e o não cumprimento das metas e objetivos estabelecidos.

Bruni e Gomes (2010, p. 30), explicam que “as ferramentas da Controladoria podem ser subdivididas e relacionadas com as principais atividades, levando-se em conta a divisão de processos da função de gestão”.

Com isso observa-se que os instrumentos que a controladoria utiliza são divididos conforme a atividade e o que se espera de resultado. Cada ferramenta auxilia de melhor forma um determinado grupo, controlando de forma mais eficiente e apresentando melhores resultados dependendo do que se pretende ter conhecimento. Como demonstra o ANEXO A – Ferramentas de controladoria e suas aplicações.

Portanto é possível perceber que para cada tipo de controle se faz uso de determinada ferramenta de controladoria. Cada uma delas dá uma melhor visão dependendo o que os gestores necessitarem ter conhecimento para a tomada de decisão. Dessa forma para que a entidade tome as melhores decisões é necessário que se faça o uso do maior número possível de instrumentos de controladoria.

3 MÉTODO DE PESQUISA

3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA

Uma pesquisa deve levar em consideração um conjunto de procedimentos para obter um resultado eficaz e satisfatório, em relação ao problema. O pesquisador deve conduzir a pesquisa, de forma a alcançar seu objetivo, classificando-a quanto a espécie, os objetivos, a abordagem do problema e aos procedimentos técnicos. Essa classificação deve ser feita de acordo com o que o pesquisador pretende compreender.

3.1.1 Classificação quanto a espécie

Segundo a espécie, o presente projeto, classifica-se como avaliação formativa, pois o objetivo é estudar as ferramentas de controladoria utilizadas na entidade, além apresentar melhorias e sugerir novos instrumentos para o auxílio da gestão.

De acordo com Diehl e Tatim (2004, p. 56):

Nesse tipo de projeto, o propósito é melhorar ou aperfeiçoar sistemas ou processos. A avaliação formativa normalmente implica um diagnóstico do sistema atual e sugestões para sua reformulação, por isso requer certa familiaridade com o sistema e, idealmente, a possibilidade de implementar as mudanças sugeridas e observar seus efeitos.

3.1.2 Classificação segundo os objetivos

Conforme a classificação segundo os objetivos, este projeto visa a classificação de forma pesquisa descritiva. Esse tipo de pesquisa visa descrever o contexto encontrado na empresa em estudo e seus principais pontos de interesse com relação a questão problema.

Segundo Diehl e Tatim (2004, p. 54), a pesquisa descritiva “tem como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis”.

3.1.3 Classificação segundo a abordagem do problema

De acordo com a abordagem do problema, o presente estudo classifica-se como qualitativa. As pesquisas do tipo qualitativas são mais teóricas e não envolvem cálculos, levando em consideração que este estudo visa identificar as ferramentas de controle e gestão utilizados pela entidade e propor as melhorias que auxiliem no melhor desempenho da empresa.

Segundo Diehl e Tatim (2004, p. 52):

Os estudos qualitativos podem descrever a complexidade de determinado problema e a interação de certas variáveis, compreender e classificar os processos dinâmicos vividos por grupos sociais, contribuir no processo de mudança de dado grupo e possibilitar, em maior nível de profundidade, o entendimento das particularidades do comportamento dos indivíduos.

3.1.4 Classificação segundo os procedimentos técnicos

A classificação segundo os procedimentos técnicos deste estudo visa o estudo de caso, pois possibilitara a investigação na entidade estudada, comparando com o estudo aprofundado nesse projeto.

De acordo com Diehl e Tatim (2004, p. 61):

Caracteriza-se pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento [...]. O estudo de caso apresenta uma série de vantagens, o que faz com que se torne o delineamento mais adequado em várias situações. Suas principais vantagens são: o estudo a novas descobertas, a ênfase na totalidade e a simplicidade dos procedimentos.

3.2 PLANO DE COLETA DE DADOS

A coleta de dados visa reunir as informações em relação ao problema em estudo, no presente projeto essa coleta será de forma de entrevista com o gestor da entidade, essa se dará de forma despadronizada ou não estruturada, visando compreender as necessidades da empresa, bem como identificar quais artefatos de controle e gestão ela utiliza e quais melhorias podem ser observadas e sugeridas. As perguntas feitas na entrevista podem ser analisadas no APÊNDICE A.

Dessa forma, Diehl e Tatim (2004, p. 66), explicam que a, “entrevista é um encontro entre duas pessoas cujo objetivo é que uma delas obtenha informações a respeito de determinado assunto mediante uma conversação de natureza profissional”.

Neste caso a entrevista será realizada de maneira despadronizada ou não estruturada. Segundo Diehl e Tatim (2004, p. 66), neste tipo de entrevista “o entrevistador tem liberdade para desenvolver a entrevista em qualquer direção que considere adequada [...] as perguntas são abertas e podem ser respondidas em uma conversação informal”.

3.3 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DE DADOS

Tendo coletados os dados através de entrevista, estes, serão organizados para fazer a análise e interpretação dos dados. Primeiramente será feito a análise de compreensão das ferramentas de controle e gestão atuais na empresa. Através dessa compreensão é possível identificar as oportunidades de melhorias, bem como as possíveis ferramentas para o controle e gestão da empresa que auxilie o gestor na tomada de decisão resultando no alcance dos objetivos.

Definidos as ferramentas para o controle e gestão que melhor auxiliem a empresa, será feito uma análise comparativa de quais dessas ferramentas a entidade já utiliza e quais os problemas encontrados na utilização das mesmas. A partir disso será elaborado um plano de sugestão de melhorias nos controles já utilizados.

3.4 VARIÁVEIS DE ESTUDO

Nesta seção serão conceituadas as variáveis consideradas pela pesquisa. Em conformidade com o objetivo geral da pesquisa, essa pesquisa aborda em sua temática as variáveis que tratam do modelo de gestão e processo de gestão.

Para Padoveze (2016, p. 25), “Modelo de gestão é produto do subsistema institucional e pode ser definido como o conjunto de normas e princípios que devem orientar os gestores na escolha das melhores alternativas para levar a empresa a cumprir sua missão com eficácia”.

Para Padoveze (2016, p. 26), o Processo de Gestão “é um conjunto de processos decisórios e compreende as fases do planejamento, execução e controle da empresa, de suas áreas e atividades”.

4 APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

4.1 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA

A empresa em análise trata-se de uma loja de confecção infantil localizada na cidade de Sarandi RS. A empresa fundada em agosto de 2006 por três sócias, tem com o objetivo de atender a demanda da confecção infantil na cidade e região. Estando há 14 anos no mercado, a empresa conta atualmente com um funcionário e presta serviços à comunidade ativamente.

4.2 RESULTADOS

Neste tópico será apresentado o resultado obtido em entrevista realizada com as proprietárias da empresa em estudo.

4.2.1 Descrição do contexto atual da empresa

Esta seção trata de informar a atual situação da empresa no que se refere à controladoria e suas ferramentas de gestão. Serão apresentadas as respostas da entrevista separando-as em cinco grandes grupos, os quais são: Administração organizacional, recursos humanos, finanças e custos, vendas e marketing e produto.

Em entrevista realizada com as proprietárias, foi possível identificar que no que se refere à administração organizacional a empresa possui planejamento estratégico, porém o mesmo não está documentado. O planejamento estratégico da empresa engloba missão, visão e valores, além de metas e objetivos a curto e médio prazo, na formulação do planejamento o funcionário tem voz ativa, por estar diretamente ligado ao cliente. As principais vantagens competitivas da empresa estão relacionadas ao custo benefício, pois trabalham com marcas exclusivas para a cidade, oferecem qualidade e conforto as crianças, além de um atendimento personalizado que visa atender cada cliente de um modo diferenciado, para que o mesmo se sinta à vontade e importante para a empresa.

Ainda nesse contexto, as proprietárias relataram que o único indicador de desempenho é realizado com base nos resultados dos anos anteriores em relação ao mesmo mês do ano atual; dessa forma tentam manter o mesmo resultado ou superar. Com relação a estrutura organizacional, a empresa possui descrição das funções, porém não documentadas. No caso

das funções da funcionária foram explicadas na contratação, mas a mesma não executa as tarefas sem ordem prévia. Normas documentadas com direitos e deveres do funcionário não estão formalizados.

Quanto ao grupo de recursos humanos, quando da abertura de vagas, não há um perfil desejado, mas procura-se pessoas que já possuam experiência na área de vendas. A entrevista e escolha das candidatas é feita pelas sócias, não buscando agências especializadas, pois essa opção já foi feita uma vez e não obteve o resultado esperado. A remuneração é com base no salário do comércio com reajuste anual, além disso, a empresa paga comissão de vendas. Sobre as horas extras não são feitas pela funcionária, mas caso haja necessidade, as horas são pagas na folha correspondente ao mês a que compete. Os funcionários têm o direito de filiar-se ao sindicato do comércio, porém não houve nenhum funcionário que optou pela filiação.

Com relação à satisfação e clima organizacional as proprietárias colocaram que se comunicam constantemente com a funcionária para saber como ela se sente em relação a empresa e as proprietárias. Não são realizados treinamentos com a funcionária, pois em relato as proprietárias observaram que quando optaram em destinar a mesma para um treinamento o resultado obtido foi irrelevante, do ponto de vista delas e da própria funcionária.

No que se trata de finanças e custos, a empresa conta com um sistema que permite o controle das contas a pagar e a receber, porém as contas a pagar não são controladas pelo sistema e sim de forma manual. O sistema também permite um cadastro detalhado dos clientes, com relatório de vendas, última compra do cliente, quantos dias estão em atraso, qual o juro até o dia, quais as peças/ marcas que mais interessam o cliente. As vendas são realizadas em sua maioria via cartão de crédito, cerca de 50% das vendas; no crediário fica em torno de 30% e o restante é a vista. A inadimplência da empresa gira em torno de 1%, sem contar valores que foram considerados como perdidos por terem se esgotado os meios de cobrança a mais de cinco anos.

Atualmente a empresa trabalha apenas com uma instituição financeira e não possui nenhum empréstimo nem trabalha com descontos de duplicatas. A empresa também realiza controle de caixa com o intuito de controlar as despesas, vendas e recebimentos. O fluxo de caixa é controlado via sistema e é utilizado para analisar o desempenho e resultado da empresa. As retiradas da empresa são realizadas mensalmente pelas sócias, sendo que todas recebem o mesmo valor, com diferença que duas das sócias por terem filhos não retiram em numerário e sim em peças.

Quanto aos indicadores financeiros da empresa, a mesma possui contabilidade gerencial, porém não a utiliza, não apura capital de giro nem avalia indicadores de

desempenho; os balancetes são elaborados mensalmente pelo contador da empresa. O prazo médio de compras é de 150 dias, enquanto o prazo médio de recebimento de vendas é de 180 dias. Quanto a rentabilidade a empresa não possui cálculo específico e na visão das proprietárias elas acreditam que é considerada boa.

No que diz respeito a administração de custos, a empresa em análise é tributada pelo regime do Simples Nacional, e o preço de venda leva-se em consideração todos os gastos que a empresa tem, nesse caso o contador da empresa realizou o cálculo do percentual de despesas que é necessário incluir no faturamento das peças. As despesas são lançadas no sistema por uma das proprietárias que é a responsável pelo financeiro da empresa. De acordo com as proprietárias elas não têm conhecimento da margem bruta, apenas sabem o percentual de faturamento, que de acordo com elas, o contador estipulou para que o lucro final ficasse dentro do estipulado por elas. Outro ponto é que o estoque da empresa gira duas vezes ao ano, além do mais a empresa teve no último ano cerca de 1% de devoluções de compra, sendo todas por conta de peças defeituosas.

Quanto as vendas e marketing, a equipe de vendas não passou por nenhum treinamento específico, mas a empresa possui material de leitura sobre técnicas de vendas, e está a disposição de todos. As pesquisas de mercado não são elaboradas, pois de acordo com as proprietárias, como trabalham com marcas e produtos exclusivos na cidade não há necessidade. Porém na hora de elaborar as compras, é realizada uma análise da peça, se a sociedade está disposta a pagar determinado valor por ela e quais as atribuições da peça. Por outro lado, a empresa tem uma relação dos principais concorrentes e busca sempre estar informada do que a concorrência traz de novidades. As proprietárias relataram ainda que se preocupam com a satisfação do cliente para com as peças, a loja e atendimento.

Com relação a política mercadológica, na definição de preços e prazos se dá conforme o volume de vendas e compras, caso a empresa consiga um desconto significativo na hora da compra procura pagar à vista, o que reflete no preço do produto que fica com um valor mais em conta do que o normal. Na venda conforme o valor da compra o cliente consegue prazo de até 180 dias, sendo que esse prazo pode se estender um pouco mais, caso seja percebido que o cliente não está confortável com o prazo.

Ainda nesse contexto, a empresa trabalha com previsão de vendas mensal observando as metas que a mesma pretende atingir, além do mais, ela possui um outlet na loja com valor mais acessível de peças de estações passadas que não venderam, ainda, faz-se promoções em datas comemorativas e no final das estações, com a finalidade de acabar com o estoque da coleção. Recentemente, com o intuito de aumentar a divulgação da loja e suas vendas, a

empresa começou a trabalhar com o e-commerce, mas ainda não obteve grandes resultados por fazer muito pouco tempo de trabalho nessa área.

Em relação a análise de desempenho, a empresa em questão, não avalia margem de contribuição e nem rentabilidade por produto formalmente e sim por percepção do que mais gira e em quais peças ela obtém maior lucro, mas há um acompanhamento semanal do desempenho da equipe de vendas e suas metas, sendo repassado a equipe seus objetivos e desempenho.

No que diz respeito ao produto, a empresa possui sistema de codificação em uma estrutura com separação do feminino, masculino e bebê, sendo que em cada setor há uma subdivisão por tipo de peça, tamanho e cores. Já o estoque é organizado por setor, feminino, masculino e bebê, e também subdividido por tipo de peças e tamanho. O tempo médio entre o pedido e a chegada das peças fica em torno de três a quatro meses, por conta de os pedidos serem feitos em uma estação para recebimento na outra. Quando a mercadoria chega na loja, a conferência das peças que está recebendo junto a nota fiscal e em relação ao pedido, essa conferência é feita pela pessoa que estiver na loja no momento do recebimento.

4.2.2 Oportunidades de melhoria encontradas na empresa

Nesta seção será apresentado o contexto identificado, a oportunidade de melhoria e o benefício esperado pela implementação.

Quanto à administração organizacional, constataram-se as seguintes oportunidades:

- 1) Constatou-se na empresa que há um planejamento estratégico definido, entretanto o mesmo não encontra-se materializado por escrito. Recomenda-se a formalização do planejamento no papel, permitindo assim a visualização e o acompanhamento das metas que foram traçadas. O acompanhamento das metas permite traçar gráficos e indicadores que podem revelar tendências. Outro ponto importante do acompanhamento é o fato de que se mantem o foco nos objetivos que foram delineados pelas sócias.
- 2) Apurou-se que a empresa trabalha com um único indicador de desempenho, o qual é baseado nos anos anteriores, este é um bom indicador para fazer um comparativo voltado ao faturamento. Sugere-se que a empresa utilize de outros indicadores de desempenho para resultados mais amplos e detalhados, como por exemplo, avaliar o número de novos clientes em determinado período, bem como, promover pesquisa de satisfação dos clientes. Estes indicadores permitem avaliar outros aspectos importantes

para o crescimento da empresa, no caso da pesquisa de satisfação do cliente permite perceber se há alguma coisa que precise ser melhorada internamente, levando em consideração que cliente satisfeito volta a comprar e indica para novos clientes a empresa, neste caso é importante avaliar o volume de novos clientes em determinado período, esse indicador também pode ser utilizado para avaliar como está o desempenho interno da empresa.

- 3) Evidenciou-se que a empresa possui descrição das funções de forma clara e bem definida, porém não estão documentadas. Recomenda-se que a empresa formalize essas tarefas e deixe em local visível para as pessoas que ali trabalham, permitindo que fiquem claras as funções de cada um dentro da empresa, além do mais seria interessando documentar os direitos e deveres do funcionário. Esta formalização permitirá que o funcionário tenha percepção de suas tarefas sem prévia ordem, otimizando o tempo de todos que ali trabalham e reduzindo o tempo ocioso.

Quanto ao grupo de recursos humanos averiguou-se a seguinte oportunidade:

- 1) Constatou-se que a empresa possui um único atributo desejado quando do recrutamento de novos funcionários. Sugere-se que a empresa trace um perfil para as vagas, e acrescente mais atributos desejados. A descrição de um perfil desejado para as vagas torna mais assertiva a contratação, evitando gastos com contratações incertas e agregando mais segurança na efetivação do funcionário.

Quanto ao grupo de finanças e custos constataram-se as seguintes oportunidades:

- 1) Evidenciou-se que a empresa possui um sistema que permite o controle de contas a pagar e a receber, entretanto não utiliza o controle de contas a pagar pelo sistema, apenas o de contas a receber. Sugere-se que o controle das contas a pagar seja realizado via sistema, o qual fornecerá maior controle. O controle das contas a pagar de forma informatizada, permite a empresa analisar os índices de liquidez, capital de giro entre outros indicadores que permitem uma visão mais ampla da situação econômico-financeira da empresa.
- 2) Apurou-se que a empresa possui contabilidade gerencial, no entanto não utiliza das informações que a mesma disponibiliza. Recomenda-se que a empresa gere os relatórios periodicamente e que execute a análise dos dados. A análise dos dados que a

contabilidade gerencial fornece é de grande valia para conhecer a real situação da empresa. A contabilidade gerencial proporciona a avaliação da empresa por meio de diversos ângulos e indicadores.

- 3) Constatou-se que a empresa tem um bom prazo para pagamento das mercadorias, no entanto o prazo para recebimento dos clientes estende-se ao prazo médio de pagamento. Propõe-se a empresa que reavalie o prazo médio de recebimento de clientes, dessa forma a empresa trabalhará com o capital de terceiros. Quando se trabalha com o capital de terceiros, a empresa corre menos riscos e pode investir o capital próprio em outros investimentos que permitirão o crescimento da empresa.
- 4) Evidenciou-se que a empresa possui um controle detalhado das despesas do período, vendas e custo da mercadoria vendida, no entanto não tem conhecimento da margem bruta. Recomenda-se que a empresa utilize dos recursos disponíveis e elabore a margem bruta por período, dessa forma poderá ser avaliado quanto sobre de dinheiro gerado pelas vendas. A margem bruta consiste em avaliar o preço de venda em relação ao custo da mercadoria vendida, isso proporciona uma análise que permitirá avaliar se o valor que sobra será o suficiente para pagar as despesas geradas.

Quanto às vendas e marketing observaram-se as seguintes oportunidades:

- 1) Constatou-se que a empresa possui material com táticas de vendas e captação de clientes, contudo a equipe de vendas não passa por treinamento. Propõe-se que a empresa forneça a equipe de vendas treinamento adequado. O treinamento adequado a equipe proporciona a empresa uma melhor qualidade no atendimento aos clientes, além de fazer com que a equipe tenha melhor percepção do que o cliente procura, evitando que o cliente saia sem realizar a compra.
- 2) Observou-se que a empresa realiza por percepção quais peças tem maior giro e quais fornecem maior lucratividade, no entanto a empresa não avalia a margem de contribuição por tipo de peça ou principais produtos e nem a lucratividade de forma calculada. Sugere-se que a empresa realize os cálculos de margem de contribuição e lucratividade a fim de obter melhores resultados e saber ao certo quais peças tem maior giro e quais fornecem maior lucratividade. A margem de contribuição fornece a empresa observar quanto as peças contribuem para a formação do lucro. Isso permite avaliar se determinada peça está sendo viável.

- 3) Averiguou-se que a empresa se preocupa com a satisfação do cliente, no entanto não realiza pesquisa formal junto aos clientes. Recomenda-se que seja elaborado um método rápido de pesquisa de satisfação do cliente. Saber como o cliente se sente em relação a loja, a funcionária e com as peças é fundamental para fidelizar os clientes e melhorar o desempenho nas vendas.

No que se refere ao grupo dos produtos, não foram encontradas oportunidades de melhorias.

4.3 SUGESTÕES E RECOMENDAÇÕES

Nesta seção serão destacadas algumas ações as quais se julgam prioridades. Estas ações tendem a gerar resultado imediato para a empresa, colaborando com o crescimento da mesma e auxiliando no alcance da sua visão. Entretanto entende-se que é a gestão da empresa que possui amplo conhecimento do negócio e do mercado, e que podem melhor definir se as ações sugeridas são adequadas, bem como definir quais serão implementadas e com que prioridade.

As sugestões e recomendações elencadas como prioridade são 3, e são destacadas a seguir:

1º - Recomenda-se a formalização do planejamento estratégico, permitindo assim a visualização e o acompanhamento das metas que foram traçadas. Esta ação é tida como prioridade, pois, permite a visualização das suas metas e objetivos de forma mais clara, assim a empresa pode focar nesses objetivos e metas e ampliar seu desempenho.

2º - Recomenda-se que a empresa gere os relatórios fornecidos pela contabilidade gerencial periodicamente e que execute a análise dos dados. Tal ação fica como segunda prioridade, pois, proporciona a avaliação da empresa por meio de diversos ângulos e indicadores, o que fornecerá aos gestores maior confiança na hora da tomada de decisão.

3º - Recomenda-se que seja elaborado um método rápido de pesquisa de satisfação do cliente. Esta ação considera-se como terceira prioridade, porém não menos importante, pois, é através do cliente que a empresa saberá o que deve ou não ser repensado no que diz respeito as peças, a empresa e aos funcionários. O cliente quando satisfeito tende a voltar a comprar mais e indica a loja a conhecidos, quando insatisfeito é necessário que seja averiguado o motivo da insatisfação a fim de satisfazê-lo.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com o avanço da tecnologia e o atual cenário econômico, a competitividade entre as empresas vem reinventando suas táticas de gestão. Com o intuito de obter melhores resultados e manterem-se no mercado, as empresas estão buscando alternativas, sendo uma delas a controladoria. A controladoria busca coletar dados, analisar e apresentar os resultados analisados aos gestores, facilitando a tomada de decisão, além de executar o planejamento estratégico da empresa. Com isso a controladoria procura zelar pela eficiência e eficácia da entidade, visando atingir os objetivos esperados.

Para que a controladoria execute com maior precisão sua função, utiliza-se de ferramentas de controle e gestão adequadas para cada empresa e situação em análise. Sendo assim, essa pesquisa objetivou estudar a seguinte questão problema: como uma empresa comercial que atua no município de Sarandi RS está estruturada em termos de instrumentos para o controle e a gestão?

No estudo foi encontrado o uso de algumas ferramentas de controle e gestão, sendo o planejamento estratégico e fluxo de caixa.

A empresa em estudo realiza planejamento estratégico, sendo uma importante ferramenta de controladoria a ser utilizada na gestão da empresa. O planejamento estratégico serve para elaborar um plano de negócio a curto ou longo prazo, visando atingir os objetivos da empresa.

O fluxo de caixa é outra ferramenta que a controladoria utiliza para analisar se os objetivos estão sendo alcançados, através dele é possível analisar a capacidade de geração de caixa da empresa em determinado período, bem como avaliar onde estão sendo aplicados os recursos gerados pela atividade operacional da empresa, além do mais é possível projetar o fluxo de caixa e obter informações valiosas para a tomada de decisão. A empresa em análise tem controle de fluxo de caixa, e analisa-o para comparar o desempenho em diferentes anos.

Entretanto, muito embora a empresa apresente a utilização das ferramentas de controle mencionadas, observou-se que há alguns pontos de melhoria, como é o caso da formalização do planejamento estratégico, que trará a empresa uma visualização das suas metas e objetivos de forma mais clara, assim a empresa pode focar nesses objetivos e metas e ampliar seu desempenho.

Outra oportunidade observada na empresa, que também é de suma importância, é que a empresa utilize da contabilidade gerencial disponível em seu sistema, e gere relatórios

periódicos, para acompanhamento e controle do desempenho operacional da empresa. Isso a dará uma perspectiva diferente do fluxo de caixa para analisar o desempenho e as necessidades da empresa.

A pesquisa de satisfação do cliente é outra oportunidade de melhoria encontrada na empresa, a qual vai fornecer a empresa uma visão do que os clientes estão pensando em relação a empresa, as peças e ao atendimento. Isso permite que a empresa trabalhe nos pontos considerados a serem melhorados na empresa, na visão do cliente.

Dessa forma conclui-se que a controladoria, bem como suas ferramentas para o controle e gestão, tem papel fundamental para a empresa alcançar seus objetivos e prosperar no ramo de atividade. Percebe-se que a Controladoria auxilia os gestores na tomada de decisão e acompanha os resultados buscando as melhorias necessárias, para que o objetivo da empresa seja alcançado.

REFERÊNCIAS

- ALVES, Aline. **Teoria da contabilidade**. 1. ed. Porto Alegre: SAGAH, 2017.
- ALVES, Aline; FARIAS, Cláudia dos Santos. **Controladoria avançada**. 1. ed. Porto Alegre: SAGAH, 2017.
- ALVES, Revson Vasconcelos. **Contabilidade gerencial: Livro texto com exemplos, estudos de caso e atividades práticas**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2013.
- ATKINSON, Anthony, *et al.* **Contabilidade gerencial**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2015.
- ATRILL, Peter; MCLANEY, Eddie. **Contabilidade gerencial para tomada de decisão**. 1 ed. São Paulo; Saraiva, 2014.
- BAZZI, Samir. **Contabilidade Gerencial: conceitos básicos e aplicação**. 1. ed. Curitiba: Intersaberes, 2015.
- BORINELLI, Márcio Luiz; PIMENTEL, Renê Coppe. **Contabilidade para gestores, analistas e outros profissionais: de acordo com os pronunciamentos do CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis) e IFRS (Normas Internacionais de Contabilidade)**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2017.
- BRUNI, Adriano Leal; GOMES, Sônia Maria da Silva. **Controladoria: conceitos, ferramentas e desafios**. 1. ed. Salvador: EDUFBA, 2010.
- CARVALHO, Marcia da Silva; GUIMARÃES, Guilherme Otávio Monteiro; CRUZ, Cláudia Ferreira da. **Contabilidade geral: uma abordagem interativa**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2019.
- CASTIGLIONI, José Antonio de Mattos. **Assistente de contabilidade: guia prático**. 2. ed. São Paulo: Érica, 2014.
- CHAGAS, José Gilson das. **Contabilidade geral e simplificada: demonstrações financeiras após alterações na lei das S.As. e as sociedades empresárias à luz do novo Código Civil**. 4. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.
- CORONADO, Osmar. **Contabilidade Gerencial básica**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- CREPALDI, Silvio Aparecido. **Curso básico de contabilidade: resumo da teoria, atendendo às novas demandas da gestão empresarial, exercícios e questões com respostas**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2013.
- CREPALDI, Silvio Aparecido; CREPALDI, Guilherme Simões. **Contabilidade Gerencial: teoria e prática**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2019.
- DIEHL, Antônio; TATIM, Denise Carvalho. **Pesquisa em ciências sociais aplicadas: Métodos e técnicas**. 1. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo Cesar. **Controladoria: teoria e prática**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

FREZATTI, Fábio, *et al.* **Controle gerencial: uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2009

GARRISON, Ray H.; NOREEN, Eric W.; BREWER, Peter C. **Contabilidade gerencial**. 14. ed. Porto Alegre: AMGH, 2013.

GECON. **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

GONÇALVES, Eugênio Celso; BAPTISTA, Antônio Eustáquio. **Contabilidade geral**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

GONÇALVES, Rosana C. M. Grillo; RICCIO, Edson Luiz. **Sistemas de informação: ênfase em controladoria e contabilidade**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

GRECO, Alvíso Lahorgue; AREND, Lauro Roberto. **Contabilidade: teoria e pratica básicas**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade gerencial: da teoria à prática**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2020.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. **Introdução à teoria da contabilidade: para graduação**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

MALACRIDA, Mara Jane Contrera; YAMAMOTO, Marina Mitivo; PACCEZ, João Domiraci. **Fundamentos da contabilidade: a contabilidade no contexto global**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

MARION, José Carlos. **Contabilidade empresarial: instrumentos de análise, gerência e decisão**. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

MARION, José Carlos; SANTOS, Ana Carolina Marion. **Contabilidade básica**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

NASCIMENTO, Auster Moreira; REGINATO, Luciane. **Controladoria – Instrumento de apoio ao processo decisório**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

NASCIMENTO, Auster Moreira; REGINATO, Luciane. **Controladoria: um enfoque na eficácia organizacional**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

OYADOMARI, José Carlos Tiomatsu, *et al.* **Contabilidade gerencial: ferramentas para melhoria de desempenho empresarial**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade geral facilitada**. 1. ed. São Paulo: MÉTODO, 2017.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Controladoria básica**. 2. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2010.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Controladoria básica**. 3. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2016.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Manual de contabilidade básica: contabilidade introdutória e intermediária**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

PEREIRA, Vaniza; FARIAS, Cláudia dos Santos. **Fundamentos de controladoria**. 1. ed. Porto Alegre: SAGAH, 2017.

PINTO, Leonardo José Seixas. **A evolução histórica da contabilidade e as principais escolas doutrinárias**. 1. ed. Rio de Janeiro: 2002.
[https://www.academia.edu/11122624/Escolas e Doutrinas da Contabilidade](https://www.academia.edu/11122624/Escolas_e_Doutrinas_da_Contabilidade)

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade básica**. 4. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade geral fácil**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade geral**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

SANTOS, José Luiz dos; SCHMIDT, Paulo; MACHADO, Nilson Perinazzo. **Fundamentos da teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2005.

SCHMIDT, Paulo; SANTOS, José Luiz dos. **Fundamentos de controladoria**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

SOUZA, Ailton Fernando de. **Contabilidade na prática**. 1. ed. São Paulo: Trevisan Editora, 2014.

VICECONTI, Paulo Eduardo Vilchez; NEVES, Silvério das. **Contabilidade básica**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

APÊNDICE A – Questionário aplicado na empresa

ADMINISTRAÇÃO ORGANIZACIONAL		
AO1	ESTRATÉGIA ORGANIZACIONAL	
1	A empresa elabora ou possui um Planejamento Estratégico ou outro tipo de planejamento e com qual periodicidade é revisto?	Existe planejamento, mas não por escrito.
2	Possui missão ou visão?	Sim.
3	Quais são as vantagens competitivas da empresa e/ou produtos?	A exclusividade das marcas, qualidade das peças/custo benéfico, atendimento personalizado.
4	Possui objetivos e metas a curto ou médio prazos estabelecidos e documentados?	Sim possui objetivos e metas a curto prazo, porém não documentados
5	Qual a participação/papel do funcionário no planejamento da empresa?	O funcionário sempre participa do planejamento com ideias, pois está diretamente ligado ao cliente.
AO2	ESTRUTURA ORGANIZACIONAL	
1	Há descrição de funções dos funcionários?	Sim, vendas, atualização do <i>e-commerce</i> , contato com clientes. Porém não é executado sem que as chefes fiquem pedindo.
2	Possui normas com direitos e deveres dos funcionários?	Normas em específico não, mas existe combinado no momento da contratação e vai sendo formulado novas regras conforme a necessidade.
AO3	INDICADORES DE DESEMPENHO	
1	Quais são os indicadores utilizados para o gerenciamento da empresa?	Base nos resultados passados, tenta-se manter ou ir além. Indicadores em específico não tem.
2	Com que frequência são analisados e atualizados?	A cada estação

RECURSOS HUMANOS		
RH1	RECRUTAMENTO E SELEÇÃO	
1	Quando da abertura de vagas, os perfis estão traçados para os cargos?	Sim, um dos perfis que se procura é que tenha experiência no comércio.
2	É realizada entrevista com os candidatos? Por quem?	Sim, por duas das sócias
3	De que formas são realizados os recrutamentos? Procura agências especializadas?	Algumas vezes foi procurado agências especializadas, mas na maioria das vezes é falado para os clientes "boca a boca"
4	Estão especificadas atribuições e responsabilidades dos cargos?	Sim, mas, porém, não documentado.
RH2	ESTRATÉGIAS E ADMINISTRAÇÃO DE RECURSOS HUMANOS	
1	Como é a política de remuneração da empresa para com os funcionários?	Salário do comércio com aumento de salário anual conforme dissídio.
2	Os colaboradores são filiados a algum sindicato? Qual?	É oferecido a possibilidade de se filiar ao do comércio, porém é difícil alguém optar.
3	São oferecidos benefícios conforme o desempenho (reconhecimento)?	Sim. A empresa oferece comissão pelas vendas.
4	É dada a atenção para satisfação e clima organizacional?	Sim, é visto constantemente, mas não tem dia específico e nem maneira, é pelo "boca a boca".
5	São realizadas horas extras? Média mensal.	Não
RH	EDUCAÇÃO/TREINAMENTO E DESENVOLVIMENTO PROFICIONAL	
1	São realizados treinamentos com os funcionários? Quem realiza?	Foi realizado uma vez, mas não obteve resultados então a empresa optou por não fazer mais. Foi realizado na Acisar.
FINANÇAS E CUSTOS		
FC1	ADMINISTRAÇÃO FINANCEIRA	

1	Possui controle de contas a pagar e a receber?	Sim.
2	Do total da venda da empresa, qual o percentual de venda no crediário? Qual o percentual de venda no cartão? Qual o percentual de venda à vista?	No cartão é vendido entorno de 50%, no crediário 30% e a vista 20%.
3	Do total das vendas a receber, quanto está atrasado? (Inadimplência)	A empresa tem pouco indicie de inadimplência, menos de 1%, mas existe um valor considerado perdido há mais de 5 anos que não está incluso
4	Com quantas e quais instituições financeiras a empresa trabalha?	A empresa trabalha com penas uma, o Banrisul.
5	A empresa realiza controle de caixa? Qual o objetivo (apuração dos custos e despesas, controle das vendas)?	Sim realiza, para melhor controle das despesas, vendas e recebimentos.
6	A empresa elabora fluxo de caixa?	Sim.
7	Qual o objetivo do fluxo de caixa e como este é analisado (estado de liquidez da empresa, uso racional dos recursos, aplicações e/ou captação, sistemas gerenciais)?	É utilizado para analisar resultado da empresa.
8	A empresa realiza descontos de títulos e/ou negociações de cheques? Qual o percentual sobre o faturamento?	Não
9	As retiradas da empresa são controladas?	Sim
10	Como se encontra atualmente a situação creditícia da empresa (empresa x mercado e instituições financeiras)?	É considerada boa, mas não possui empréstimos.
FC2	INDICADORES FINANCEIROS	
1	A empresa apura e/ou analisa o capital de giro?	Não
2	O atual capital de giro é próprio ou de terceiros?	As sócias não souberam responder.
3	Qual o prazo médio de pagamentos dos fornecedores?	O prazo médio fica em torno de 150 dias
4	Qual o prazo médio de recebimento dos clientes?	Em torno de 180 dias
5	É realizada elaboração e análise de balancetes mensais?	É realizada elaboração, porém não análise.
6	A elaboração e análise são realizadas pela empresa e/ou contador? Qual a periodicidade?	O contador. Mensal

7	Como é avaliada a rentabilidade do setor em que a empresa está inserida? Qual a atual rentabilidade da empresa?	A rentabilidade no setor é considerada boa, porém na atual conjuntura encontra-se com um declínio.
8	A empresa possui Contabilidade Gerencial?	O sistema fornece isso e a responsável alimenta o sistema, porém não se utiliza dos dados.
9	De posse dos dados apurados pela Contabilidade Gerencial, são realizadas análises de liquidez?	O sistema fornece, mas não é realizado nenhum tipo de análise
10	De posse dos dados apurados pela Contabilidade Gerencial, são realizadas análises referentes ao grau de endividamento da empresa?	É realizado, mas é um controle manual e não pelo sistema.
FC3	ADMINISTRAÇÃO DE CUSTOS	
1	Existe pessoa responsável pela apuração dos gastos da empresa?	Sim, uma das sócias é a responsável.
2	Como é feito o preço de venda dos produtos? Levam-se em consideração os gastos da empresa?	É elaborado levando em consideração os gastos da empresa, sendo que o contador realizou um cálculo para chegar a um percentual desses gastos.
3	Qual o regime tributário da empresa?	Simples nacional
4	Qual a margem bruta entre o preço de venda e o custo do produto? A margem é estimada ou calculada? Como?	As proprietárias não souberam informar ao certo, acreditam que em torno de 133%.
5	Com qual frequência é realizada revisão da Margem Bruta dos produtos?	Essa margem não é revista a 2 anos, será revisto no final do ano
FC4	INDICADORES DE CUSTOS	
1	Qual o giro de estoque da empresa por ano? (GE = Estoques/ Custo da mercadoria Vendida)	2 vezes no ano/ a cada estação
2	A empresa realizou devoluções de mercadorias durante o último ano? Qual o percentual sobre as compras?	Sim, mas menos de 2%, peças com defeito.
VENDAS E MARKETING		
VM1	AVALIAÇÃO DE MERCADO	

1	A equipe de vendas passou por alguma orientação específica sobre técnicas de vendas?	Sim, possui material interno de orientação.
2	A empresa realiza pesquisa de mercado?	Não.
3	Analisa o índice de satisfação do cliente com a empresa?	Sim, através de questionamentos com os clientes, busca saber quando não voltam o que aconteceu.
4	Possui uma relação dos principais concorrentes?	Sim.
5	Possui cadastro de clientes?	Sim.
6	O cadastro de clientes possui histórico de vendas, e demais informações gerenciais?	Sim, o sistema fornece um histórico bem detalhado.
VM2	POLITICA MERCADOLOGICA	
1	Paga comissão aos vendedores?	Sim.
2	Como é definida a política de preços e prazos?	Na compra é procurado um desconto de for avista e um prazo de pagamento maior. Na venda as condições são estipuladas conforme o valor da venda, sendo no máximo em 180 dias.
3	Na formação do preço de venda a empresa analisa o que o mercado está disposto a pagar?	Não, por serem peças de marcas exclusivas, mas na hora da compra é visto se o cliente pagaria o valor da peça, caso não essa peça não é comprada.
4	Possui previsão de vendas por período / produto / região?	Sim, é estipulado mensalmente
5	Existe promoção?	Sim, tem o outlet com peças mais antigas e existem promoções em datas específicas.
6	Há propaganda?	Sim mídias sociais.
7	Existe página na internet? Há interesse em elaborá-la?	Sim o e-commerce

8	Qual é o objetivo de ter página na internet?	Divulgação da loja e vendas.
VM3	ANÁLISE DE DESEMPENHO	
1	Avalia-se a margem de contribuição por produtos?	Não avalia formalmente, mas por percepção.
2	Avalia-se a margem de rentabilidade por produtos?	Sim,
3	Há acompanhamento do desempenho da equipe de vendas quanto as suas metas?	Sim, é visto semanalmente.
4	A equipe de vendas é informada de seu desempenho?	Sim.
PRODUTO		
1	Possui sistema de codificação? Como é estruturado (grupo/família)?	Possui, a loja é estruturada com separação do feminino, masculino e bebe.
2	Existe controle do tempo médio entre pedido e o recebimento dos materiais e qual é este tempo?	Sim, 3 meses
3	Há conferência física e fiscal no recebimento de produtos? E quem a realiza?	Sim, quem recebeu a mercadoria.
4	Como é a organização do estoque?	É organizada por setor (calças, vestidos).

ANEXO A - Ferramentas de Controladoria e suas aplicações

Grupo de Ferramenta	O que controla?	Como controla?	Especificidade varejo
Controle de Capital de Giro.	Controla os recursos destinados à manutenção das atividades operacionais. Para tanto são monitorados: tanto o ativo quanto o passivo circulante e suas inter-relações.	Através de acompanhamento de fluxo de caixa, conforme IEF e dos prazos médios de pagamento, recebimento e estocagem.	As empresas comerciais aplicam menos recursos em ativos permanentes e concentram as aplicações em circulante: estoques e constituição de créditos. Geralmente focam em contas a receber, a pagar e estoques.
Controle de Contas a receber.	Controla as vendas a prazo concedidas pela empresa, expressada pelo crédito dado aos clientes.	Por meio de acompanhamento de inadimplência, prazo médio de recebimento, análise constante na concessão de novos créditos e acompanhamento de fluxo de caixa.	As empresas costumam terceirizar o serviço de contratar serviços de <i>factoring</i> (descontos de duplicatas) e empresas de análise de crédito.
Controle de Contas a Pagar	Controla as obrigações assumidas pelas empresas, derivadas de compras de mercadorias para revenda, impostos e	Por meio do acompanhamento de fluxo de caixa da empresa e do prazo médio de pagamento.	Com o fortalecimento das relações com os fornecedores os prazos de pagamentos das mercadorias são estendidos.

	<p>outros custos variáveis e fixos. Portanto, controla dívidas de curto prazo a serem pagas pela empresa.</p>		
Controle de estoque.	<p>Controla a armazenagem e saída de mercadoria para revenda.</p>	<p>Por meio do uso das seguintes ferramentas: inventário de estoques, lote econômico de compras, ponto de pedido, método ABC e giro de estoques.</p>	<p>Muitas das empresas utilizam sistemas que dão baixa automática no estoque por se tratar de uma conta estratégica.</p>
Fluxo de caixa.	<p>Controla entrada e saída de dinheiro elucidando a real situação financeira da empresa.</p>	<p>Por meio do método defluxo de caixa prospectivo, em que serão discriminados todos os valores a serem recebidos e pagos num determinado intervalo de tempo.</p>	<p>Geralmente encontra-se necessidade de capital de giro devido aos prazos concedidos aos clientes.</p>
Controle de Custos e Despesas.	<p>Controla todos os gastos relacionados com atividade comercial.</p>	<p>Deve-se contabilizar classificar em custos, despesas fixas e variáveis e acompanhar periodicamente através de planilhas.</p>	<p>O custo encontrado no varejo é basicamente o preço de compra da mercadoria a ser revendida e os gastos com frete envolvidos na compra e as comissões de vendas,</p>

			os outros gastos são apenas despesas.
Controle de preço de venda.	Busca controlar as margens de lucro e de contribuição dos produtos.	Deve-se comparar os preços dos produtos no mercado periodicamente e fazer o processo inverso demarcação de preço. Deve ser realizada em conjunto com o controle de custos.	Na prática se aplica o preço sugerido pelo fornecedor.

Fonte: Bruni e Gomes (2010, p.33).