

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

DANIELE LENGLER

Verificação da utilização dos Artefatos de Controladoria em uma empresa Industrial:
Estudo de Caso

PASSO FUNDO

2014

DANIELE LENGLER

**Verificação da utilização dos Artefatos de Controladoria em uma empresa Industrial:
Estudo de Caso**

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

Orientador: Prof. Ms. Marcelo Silva

PASSO FUNDO

2014

DANIELE LENGLER

**Verificação da utilização dos Artefatos de Controladoria em uma empresa Industrial:
Estudo de Caso**

Trabalho de Conclusão aprovado em 02 de dezembro de 2014, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis no curso de Ciências Contábeis da Universidade de Passo Fundo, campus Passo Fundo, pela Banca Examinadora formada pelos professores:

Prof. Ms. Marcelo Silva
UPF – Orientador

Prof. Ms. Gustavo Londero Brandli
UPF

Prof. Esp. Maria Elena Amaral Ferreira Bueno
UPF

PASSO FUNDO

2014

A Deus,
obrigada por me iluminar.

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar gostaria de agradecer a Deus, por me dar forças e me iluminar nos momentos difíceis, não me deixando desistir.

Um agradecimento especial aos meus pais Volmir e Fatima, por estarem sempre ao meu lado, me dando todo apoio necessário para alcançar o meu objetivo, por acreditarem em mim, pela preocupação constante com o meu bem estar e pelo carinho.

Ao meu irmão Marco Aurélio, pelo apoio e pelas palavras de conforto quando precisei.

Ao meu noivo Tiago pela compreensão de minha ausência em muitos momentos e principalmente pela paciência e pelo carinho.

A todos os meus demais familiares que de uma forma ou de outra me ajudaram e contribuíram para a realização desse trabalho.

A empresa que me permitiu realizar a pesquisa em seu estabelecimento, com muita receptividade e colaboração, fornecendo as informações necessárias.

A todos os professores que passaram por esses quatro anos de graduação pelos ensinamentos, apoio e dedicação.

Aos amigos e colegas que estiveram presentes comigo nessa caminhada, obrigada pela força.

Ao meu orientador Prof. Mestre Marcelo, por toda sua dedicação, preocupação e ensinamentos, que não só valeram para a elaboração desse trabalho como também os levarei para a minha vida.

À Universidade de Passo Fundo.

A Faculdade de Ciências Econômicas, Administrativas e Contábeis e aos professores do Curso de Ciências Contábeis.

A todos que direta ou indiretamente contribuíram para a realização desta pesquisa.

A todos, muitíssimo obrigada.

“Tantas vezes pensamos ter chegado; tantas vezes é
preciso ir além.”

FERNANDO PESSOA

RESUMO

LEGLER, Daniele. **Verificação da utilização dos Artefatos de Controladoria em uma empresa Industrial:** Estudo de Caso. Passo Fundo, 2014. 141f. Trabalho de Conclusão de Curso (Curso de Ciências Contábeis). UPF, 2014.

A Contabilidade fornece informações relevantes para a tomada de decisão, mantendo as organizações competitivas no ambiente em que atuam. A Controladoria está interligada com a ciência contábil e em conjunto com os seus Artefatos auxilia a controlar o processo de gestão da empresa. Diante desse contexto é feita a seguinte pergunta de pesquisa: Quais os Artefatos de Controladoria são utilizados na empresa Industrial X? Tendo como objetivo geral: Verificar o uso de Artefatos de Controladoria no Processo de Gestão da Empresa X. Sendo um estudo de caso descritivo, o qual foi realizado através de pesquisas bibliográfica e documental e teve uma abordagem do problema qualitativa, onde os dados foram coletados por meio de questionário aplicado a dez colaboradores com cargos estratégicos dentro da empresa. Os resultados obtidos evidenciam que na prática a empresa utiliza alguns dos Artefatos de Controladoria e adota alguns tipos de controles internos, porém não possui um processo de gestão formal dificultando assim, a comunicação e o conhecimento das informações entre os departamentos.

Palavras-chave: Contabilidade. Controladoria. Artefatos. Processo de Gestão.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Estrutura da Controladoria	25
Figura 2 - Estrutura Ampliada da Controladoria	25
Figura 3 - Respondentes do Questionário	75

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Artefatos de Controladoria	30
Quadro 2 - Cargo ocupado na empresa	80
Quadro 3 - Tempo de trabalho na empresa	80
Quadro 4 - Tempo de desempenho da função na empresa.....	81
Quadro 5 - Grau de instrução dos respondentes	81
Quadro 6 - Identificação do Curso Superior dos respondentes	82
Quadro 7 - Principal função da Contabilidade para a empresa	82
Quadro 8 - Utilização das Demonstrações Contábeis para auxiliar no processo da tomada de decisão	83
Quadro 9 - Auxílio das Demonstrações Contábeis na tomada de decisão	84
Quadro 10 – Existência de Missão definida na empresa.....	84
Quadro 11 – Existência de Valores na empresa	85
Quadro 12 – Adoção dos Valores para o desempenho das atividades e alcance dos objetivos estabelecidos.....	86
Quadro 13 – Utilização do ciclo de Planejamento, Execução e Controle na realização das atividades	86
Quadro 14 - Realização de Planejamento Estratégico na empresa.....	87
Quadro 15 - Departamento responsável pela realização do Planejamento Estratégico	88
Quadro 16 - Revisão do Planejamento Estratégico na empresa	88
Quadro 17 - Unidade organizacional chamada Controladoria na empresa	89
Quadro 18 - Importância da implementação da unidade organizacional Controladoria na empresa	90
Quadro 19 - Métodos, Critérios ou Sistemas de Custeio utilizados na empresa	91
Quadro 20 - Métodos de Mensuração, Avaliação e Medidas de Desempenho utilizados na empresa	92
Quadro 21 - Filosofias ou Modelos de Gestão utilizados na empresa.....	93
Quadro 22 - Análise de Crédito.....	94

Quadro 23 - Formulário interno de vendas	94
Quadro 24 - Concessão de Descontos.....	95
Quadro 25 - Fluxo de Caixa	95
Quadro 26 - Manual de Conduta	96
Quadro 27 - Descrição de funções.....	97
Quadro 28 - Plano de Carreira.....	97
Quadro 29 – Termos de confidencialidade ou sigilo	98
Quadro 30 - Setor de Almoxarifado na empresa	99
Quadro 31 - Local para recebimento de matéria-prima e saída do produto acabado	99
Quadro 32 - Ordem de Fabricação.....	100
Quadro 33 - Organização da produção	100
Quadro 34 - Maquinário utilizado na fábrica	101
Quadro 35 - Custos mensurados na mercadoria produzida.....	101
Quadro 36 - Formas e critérios de mensuração dos custos	102
Quadro 37 - Orçamento de Compras	103
Quadro 38 - Pedidos de Compras	104
Quadro 39 - Estoques de matéria-prima e produtos acabados	104
Quadro 40 - Controle de Estoques Permanente.....	105
Quadro 41 - Estoques controlados	105
Quadro 42 - Pesquisa de preço e prazos de pagamentos com os fornecedores.....	106
Quadro 43 - Análise de Caixa	106
Quadro 44 - Controle Patrimonial	107
Quadro 45 - Análise de Caixa compra de Ativos Fixos.....	108
Quadro 46 - Utilização de sistema de gerenciamento.....	108
Quadro 47 - Valor de Investimento de longo prazo.....	109
Quadro 48 - Padronização dos Custos	110
Quadro 49 - Desempenho entre o Lucro e o Investimento	110
Quadro 50 - Retorno do valor investido no longo prazo.....	111
Quadro 51 - Comparação de Processos e Resultados em relação à concorrência	112
Quadro 52 - Elaboração anual de um Plano Formal	112
Quadro 53 - Monitoramento da execução da estratégia por meio de indicadores.....	113

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABC	Custeio Baseado em Atividades
ABM	Gestão Baseada em Atividades
BSC	<i>Balanced Scorecard</i>
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
EVA	<i>Economic Value Added</i> , ou Valor Econômico Adicionado
FIPECAFI	Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras
GCI	Gestão de Custos Inter organizacionais
GECON	Modelo de Gestão Econômica
JIT	<i>Just in Time</i>
MVA	Market Value Added ou Valor de Mercado Agregado
RKW	<i>(Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit)</i>
ROI ou ROCE	Retorno sobre o Investimento
RPL / RSPL ou ROE	Retorno sobre o Patrimônio Líquido
TCO	<i>Total Cost of Ownership</i>
TOC	<i>Theory of Constraints</i>
VBM	Gestão Baseada em Valor

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	15
1.1	IDENTIFICAÇÃO E JUSTIFICATIVA DO ASSUNTO	16
1.2	OBJETIVOS	17
1.2.1	Objetivo Geral	17
1.2.2	Objetivos Específicos	17
1.3	ORGANIZAÇÃO DO ESTUDO	18
2	FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	19
2.1	CONTABILIDADE.....	19
2.1.1	História da Contabilidade	19
2.1.2	Conceito de Contabilidade	20
2.1.3	Objetivos da Contabilidade.....	21
2.1.4	Campo de Atuação da Contabilidade	21
2.2	CONTROLADORIA	22
2.2.1	Conceito de Controladoria	22
2.2.2	Missão da Controladoria	23
2.2.3	Estruturação da Controladoria.....	24
2.2.4	Funções e características do <i>Controller</i>	26
2.2.5	Modelo de Gestão.....	27
2.2.6	Processo de Gestão.....	28
2.3	ARTEFATOS DE CONTROLADORIA.....	29
2.3.1	Custeio por Absorção	31
2.3.2	Custeio Baseado em Atividades.....	32
2.3.3	Custeio Pleno ou Integral	33
2.3.4	Custeio Variável.....	34
2.3.5	Custeio Direto	35
2.3.6	Custo Padrão	36
2.3.7	Custo de Reposição	36

2.3.8	Custeio Meta	37
2.3.9	Custeio do Ciclo de Vida	38
2.3.10	<i>Total Cost of Ownership</i>	39
2.3.11	Preços de transferência.....	40
2.3.12	Moeda constante	41
2.3.13	Valor presente	42
2.3.14	Retorno sobre o Investimento - ROI.....	43
2.3.15	Retorno sobre o Patrimônio Líquido – RPL ou ROE	44
2.3.16	<i>Benchmarking</i>	45
2.3.17	EVA – <i>Economic Value Added</i>	46
2.3.18	MVA – <i>Market Value Added</i>	47
2.3.19	Planejamento	48
2.3.19.1	<i>Planejamento Estratégico</i>	49
2.3.19.2	<i>Planejamento Operacional</i>	50
2.3.20	Orçamento	51
2.3.21	Simulação	52
2.3.22	<i>Beyond Budgeting</i>	53
2.3.23	Contabilidade por Responsabilidade	54
2.3.24	<i>Kaizen</i>	55
2.3.25	JIT - <i>Just in Time</i>	56
2.3.26	Teoria das Restrições.....	57
2.3.27	ABM – Gestão Baseada em Atividades.....	58
2.3.28	Gecon – Modelo de Gestão Econômica	59
2.3.29	BSC – <i>Balanced Scorecard</i>	60
2.3.30	VBM – Gestão Baseada em Valor	61
2.3.31	Gestão de Custos Inter organizacionais.....	62
2.3.32	Análise de Cadeia de Valor	63
2.3.33	Planejamento Tributário.....	64
2.3.34	Mapa de Gestão de Riscos	65
2.4	UTILIZAÇÃO DOS ARTEFATOS DE CONTROLADORIA.....	67
2.4.1	Resultados recentes de pesquisas envolvendo os Artefatos de Controladoria.....	68
2.5	CONTROLE INTERNO E CICLOS OPERACIONAIS.....	70
3	PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	72
3.1	DELINEAMENTO DA PESQUISA.....	72

3.2	PROCEDIMENTO E TÉCNICAS DE COLETA DE DADOS	74
3.3	ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS	75
3.4	LIMITAÇÕES DO ESTUDO	76
4	APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS.....	78
4.1	DESCRIÇÃO DO CASO	78
4.2	APRESENTAÇÃO DAS RESPOSTAS.....	79
4.2.1	Bloco de Identificação do/a Respondente.....	79
4.2.2	Bloco de Contabilidade.....	82
4.2.3	Bloco Orientação Geral de Administração e Condução do Negócio.....	84
4.2.4	Bloco Processo de Gestão	86
4.2.5	Bloco de Controladoria.....	89
4.2.6	Bloco Artefatos de Controladoria	90
4.2.7	Bloco Ciclo Operacional de Vendas	93
4.2.8	Bloco Ciclo Operacional de Recursos Humanos.....	96
4.2.9	Bloco Ciclo Operacional de Produção	98
4.2.10	Bloco Ciclo Operacional de Compras	103
4.2.11	Bloco Ciclo Operacional de Ativos Fixos	107
4.2.12	Bloco de Questões Replicadas de outros Trabalhos	109
4.3	ARRAZOADO POR BLOCOS	114
4.3.1	Contabilidade.....	114
4.3.2	Orientação Geral de Administração e Condução do Negócio.....	114
4.3.3	Processo de Gestão.....	115
4.3.4	Controladoria.....	115
4.3.5	Artefatos de Controladoria	116
4.3.6	Ciclo Operacional de Vendas	117
4.3.7	Ciclo Operacional de Recursos Humanos.....	117
4.3.8	Ciclo Operacional de Produção.....	118
4.3.9	Ciclo Operacional de Compras	118
4.3.10	Ciclo Operacional de Ativos Fixos	119
4.3.11	Questões Replicadas de outros Trabalhos	120
4.4	SUGESTÕES E RECOMENDAÇÕES.....	120
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	123
	REFERÊNCIAS.....	126
	APÊNDICE	131

APÊNDICE A - QUESTIONÁRIO APLICADO	132
--	-----

1 INTRODUÇÃO

No contexto atual em que as organizações estão inseridas torna-se necessário que as mesmas possuam subsídios para uma melhor administração, sendo que os mesmos são fornecidos através da Contabilidade que é seguida pela Controladoria interligada a um modelo de gestão e processo de gestão, a qual utiliza alguns Artefatos para obter uma melhor atuação.

A globalização da economia leva as empresas a adaptar-se e reorganizar-se continuamente para conseguir manter sua competitividade no mercado, surgindo a necessidade de informações relevantes e confiáveis as quais são fornecidas pela Contabilidade, a qual deve estar sempre harmonizando-se aos novos ambientes que surgem no contexto organizacional. (MARTIN, 2002).

A Contabilidade é uma ciência social que demanda a comunicação de informações econômicas e financeiras, para que dessa forma, possa auxiliar no processo da tomada de decisões dentro das organizações. (ANDRADE, 2010).

Dentro da Contabilidade está inserida a Controladoria que é considerada como uma unidade administrativa responsável pela aplicação e coordenação de todo o conjunto das técnicas contábeis dentro da empresa representando um moderno estágio evolutivo da Ciência Contábil. (PADOVEZE, 2010b).

Nesse cenário entre Contabilidade e Controladoria, Andrade (2010, p. 17) afirma que “a controladoria tem como base científica a contabilidade, que é a ciência onde se encontram os fundamentos da gestão econômica e financeira”.

De acordo com Borinelli (2006, p. 226) “controladoria é o órgão do sistema formal da organização responsável pelo controle do processo de gestão e pela geração e fornecimento de informações de ordens operacional, econômica, financeira e patrimonial demandadas”.

A Controladoria contribui para a formação do processo de decisão da gestão ideal para

a empresa, englobando o planejamento, execução e controle, gerando informações que irão auxiliar os gestores na tomada de decisões, garantindo eficiência e bons resultados. (ANDRADE, 2010).

Toda organização possui um modelo de gestão, o qual é formado por um conjunto de convicções e valores que irão nortear a empresa para desempenhar a missão pela qual foi instituída, sendo que para executar a gestão proposta é necessária a aplicação do processo de gestão que irá garantir através de estratégias que as decisões tomadas levarão a entidade a cumprir de fato sua missão, sendo estruturado pelo planejamento, execução e controle. (CATELLI, 2001).

O estabelecimento e a conservação de um processo de gestão interligado, com apoio nas premissas constituídas no modelo de gestão, é uma das atribuições da Controladoria. Sendo que, sua função nesse processo, consiste em proporcionar que todos os gestores da empresa trabalhem integrados entre si obtendo uma união e buscando alcançar o objetivo principal da entidade. (GIONGO; NASCIMENTO, 2005).

Para auxiliar na execução da Controladoria existem alguns Artefatos, que são métodos e instrumentos utilizados pelas organizações no desempenho de suas atividades e funções e são separados por: métodos, critérios e sistemas de custeio; métodos de mensuração e avaliação, e medidas de desempenho; filosofias e modelos de gestão. (BORINELLI, 2006).

Dentro desse contexto dos Artefatos de Controladoria surge a oportunidade de avaliar a sua utilização em uma Empresa Industrial, podendo realizar um estudo mais aprofundado sobre os Artefatos de Controladoria, verificando quais são utilizados na gestão da mesma.

1.1 IDENTIFICAÇÃO E JUSTIFICATIVA DO ASSUNTO

As organizações precisam cada vez mais adaptar-se aos novos fatos e tecnologias presentes no mercado, porém, além de contarem com a contribuição da Contabilidade também podem buscar novos métodos para melhorar o seu processo de gestão como a Controladoria e seus Artefatos.

Por meio da Contabilidade que os fatos econômicos são coletados, apresentados e interpretados gerando toda uma documentação que será utilizada tanto pelos usuários internos e externos da empresa, documentos esses, que possuem informações relevantes para auxiliar no processo da tomada de decisões e facilitar o entendimento do negócio. (CREPALDI,

2004).

A Contabilidade é um órgão de gestão, apoiando todas as ações econômicas através da informação que ocorre em decorrência do planejamento e fornece dados para a tomada de decisão, sendo que qualquer entidade jurídica necessita e utiliza a informação contábil, tendo essa ciência um importante papel social, servindo como o caminho para os administradores atingirem seus objetivos econômicos. (ALMEIDA, 2006).

Para que as empresas possam verificar se seus principais objetivos e premissas formadas no modelo gestão estão sendo atingidas de maneira eficaz é necessário que se determinem pontos de controle para que sejam realizadas as devidas averiguações, porém para haver o planejamento desses pontos é necessária a implementação da Controladoria dentro da organização que é um órgão de análise e controle. (FERREIRA, 2001).

Para que a Controladoria possa desempenhar suas atividades e funções é necessário que utilize de alguns Artefatos, ou seja, ferramentas, métodos, os quais terão um papel essencial para execução das tarefas da entidade através de mecanismos que irão auxiliar a área do conhecimento a se consolidar dentro das mesmas. (BORINELLI, 2006).

Portanto diante desse panorama entre Contabilidade, Controladoria, processo de gestão e Artefatos, o presente trabalho busca responder a seguinte pergunta de pesquisa: **quais os Artefatos de Controladoria são utilizados na empresa Industrial X?**

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo Geral

Verificar o uso de Artefatos de Controladoria no Processo de Gestão da Empresa X.

1.2.2 Objetivos Específicos

- a) Conhecer e buscar informações sobre a empresa em estudo;
- b) Revisar literatura específica sobre a Controladoria e os seus Artefatos;
- c) Elaborar e aplicar questionário para identificar o uso de Artefatos de Controladoria

citados pela literatura especializada na empresa alvo do estudo;

d) Verificar quais são os Artefatos utilizados pela empresa;

e) Propor um parecer teórico-prático de como está sendo realizado o processo de gestão da empresa.

1.3 ORGANIZAÇÃO DO ESTUDO

O presente trabalho está dividido em 5 capítulos, sendo que o Capítulo 1 é formado pela Introdução, Justificativa, Objetivos Geral e Específicos, no Capítulo 2 é apresentada a Fundamentação Teórica onde os principais assuntos que serão abordados são: Contabilidade, Controladoria, Artefatos de Controladoria, Utilização dos Artefatos de Controladoria, Controle Interno e Ciclos Operacionais, o Capítulo 3 aborda sobre os Procedimentos Metodológicos utilizados na pesquisa, na sequência o Capítulo 4 trata sobre a Apresentação e Discussão dos Resultados o qual será realizada a apresentação da empresa em estudo e dos resultados encontrados e as sugestões propostas, finalizando no Capítulo 5 com as Considerações Finais.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 CONTABILIDADE

A seguir será tratado sobre Contabilidade, evidenciando o tema a partir da análise dos seguintes tópicos: história da Contabilidade; conceito de Contabilidade; objetivos da Contabilidade e campo de atuação da Contabilidade.

2.1.1 História da Contabilidade

No momento em que se menciona a Contabilidade faz-se necessário conhecer e entender um pouco de sua história e de como surgiu no ambiente dos negócios.

Contando um pouco da história da Contabilidade Sá (2010, p. 21) afirma que:

Para que se compreenda a Contabilidade, pois, como ramo importante do saber humano que é, necessário se faz remontar a suas profundas origens. Antes que o homem soubesse escrever e antes que soubesse calcular, criou ele a mais primitiva forma de inscrição, que foi a artística, da qual se valeu para, também, evidenciar seus feitos e o que havia conseguido para seu uso. As histórias da arte, das matemáticas, da escrita e da Contabilidade possuem, portanto, pontos de estudos em comum. Há mais de 20.000 anos, no Paleolítico Superior, quando era ainda primitiva a civilização, mas já havia a indústria de instrumentos, como forma de uso de uma inteligência já desenvolvida, segundo Morgan (apud SÁ), surgiram as observações do homem em relação a suas provisões que eram sua riqueza patrimonial.

Conforme Crepaldi (2004) a Contabilidade é uma das ciências mais antigas do planeta. Possuem diversos registros de que as civilizações antigas já possuíam um esboço de técnicas contábeis. No caso de registro histórico, é importante destacar a obra *Suma de arithmetica, geometria, proportioni et proportionalita*, do Frei Pacioli, publicado em Veneza em 1494. Esta obra descreve, num de seus capítulos, um método empregado por mercadores de Veneza no controle de suas operações, posteriormente denominado método das partidas dobradas ou

método de Veneza, continuando assim a expansão da utilização dessa ciência como, por exemplo, na Igreja e no Estado, impulsionando o desenvolvimento do capitalismo.

Segundo Iudícibus (2010a) a Contabilidade surgiu por volta dos séculos XIII ou XIV na Itália e teve sua divulgação no século XV na obra do Frei Luca Pacioli, sendo a partir dessa data que se iniciou um avanço no estudo dessa ciência.

Pode-se perceber que a Contabilidade é uma ciência muito antiga e que mesmo há muitos anos atrás nas civilizações primitivas, já se usavam algumas das técnicas de Contabilidade para auxiliar nas atividades do dia a dia, sendo que Pacioli foi quem a divulgou.

2.1.2 Conceito de Contabilidade

A Contabilidade é muito utilizada na atualidade e está presente nas empresas, porém saber seu conceito é algo essencial e relevante, o qual será apresentado na sequência.

Para Marion (2008, p. 26), “contabilidade é o instrumento que fornece o máximo de informações úteis para a tomada de decisões dentro e fora da empresa”.

Conforme Sá (2010, p. 46), “contabilidade é a ciência que estuda os fenômenos patrimoniais, preocupando-se com realidades, evidências e comportamentos dos mesmos, em relação à eficácia funcional das células sociais”.

Segundo Neves e Viceconti (2004) a Contabilidade é uma ciência que possui função administrativa na qual controla o patrimônio da entidade e função econômica apurando o resultado das atividades da entidade e dessa forma prestando informações a todas as partes interessadas.

Iudícibus (2010b) aponta que a Contabilidade é uma ciência social aplicada, com metodologia principalmente arquitetada para captar, registrar, acumular, resumir e interpretar os fenômenos que afetam as situações patrimoniais, financeiras e econômicas.

Dessa maneira a maioria dos autores interpreta Contabilidade como uma ciência a qual se busca evidenciar e registrar informações que auxiliarão no processo da tomada de decisões tanto para os membros internos e externos envolvidos.

2.1.3 Objetivos da Contabilidade

No momento em que a Contabilidade é praticada dentro de uma organização a mesma deve possuir alguns objetivos instituídos para serem alcançados auxiliando na sua atuação.

Para Iudícibus (2010a, p. 07) “o objetivo básico da Contabilidade, portanto, pode ser resumido no fornecimento de informações econômicas para os vários usuários, de forma que propiciem decisões racionais”.

Conforme Crepaldi (2004, p. 20) “[...] pode-se afirmar que o grande objetivo da contabilidade é planejar e colocar em prática um sistema de informações para uma organização, com ou sem fins lucrativos”.

Segundo o Pronunciamento Conceitual Básico - R1 (2011, p. 04):

Demonstrações contábeis elaboradas dentro do que prescreve esta Estrutura Conceitual objetivam fornecer informações que sejam úteis na tomada de decisões econômicas e avaliações por parte dos usuários em geral, não tendo o propósito de atender finalidade ou necessidade específica de determinados grupos de usuários.

Ainda em outra obra sua Iudícibus (2010b, p. 11) considera que “o grande objetivo da Contabilidade é o de prover seus usuários em geral com o máximo possível de informação sobre o patrimônio de uma entidade e suas mutações [...]”.

Sendo assim, todos os autores descrevem o principal objetivo da Contabilidade no mesmo sentido, o qual se busca fornecer informações aos seus usuários confiáveis e eficazes para o processo da tomada de decisões.

2.1.4 Campo de Atuação da Contabilidade

Em razão de a Contabilidade apresentar um ramo de conhecimento muito vasto torna-se relevante conhecer onde a mesma pode atuar e como pode ser aplicada.

Para Marion (2008, p. 28) “a contabilidade [...] pode ser feita para um indivíduo – pessoa física (desde que haja necessidade em virtude do volume de negócios) – ou para uma empresa com ou sem fins lucrativos – pessoa jurídica”.

Em adição Iudícibus (2010b) também comenta que a Contabilidade tem aplicação tanto para pessoa física como jurídica como, por exemplo: sócios, acionistas e proprietários de

quotas societárias de maneira geral, administradores, diretores e executivos dos mais variados escalões, bancos, capitalistas e emprestadores de dinheiro, governo e economistas governamentais.

Conforme Iudícibus e Marion (2002) a Contabilidade é utilizada por uma ampla gama de pessoas ou entidades que possuem várias finalidades, sendo que as mesmas para a Contabilidade podem ser tanto pessoa jurídica ou física, sendo assim, toda entidade que desempenhe atividade econômica como meio ou fim é utilizada como campo de atuação para a Contabilidade.

Sá (2010, p. 43) descreve que entre as aplicações da Contabilidade, as comuns são:

1. Escrituração geral e financeira [...];
2. Escrituração de custos [...];
3. Fluxografia [...];
4. Análise geral e financeira [...];
5. Análise de custos [...];
6. Auditoria [...];
7. Perícia [...];
8. Orçamento [...].

Nesse contexto pode-se verificar que o campo de atuação da Contabilidade é muito amplo e que envolve desde pessoas físicas até pessoas jurídicas, as quais buscam e necessitam dos elementos que são fornecidos pela mesma, para um melhor desempenho de suas atividades.

2.2 CONTROLADORIA

No decorrer se abordará sobre a Controladoria e o *Controller* (do inglês, “controlador”) que segundo Oliveira, Perez Jr. e Silva (2011, p. 11) “[...] entende-se por *Controller* um dos principais executivos da empresa, devendo ser o gestor do Sistema de Informações Gerenciais” discorrendo sobre o conceito de Controladoria, sua missão, estruturação, funções e características do *Controller*, modelo de gestão e processo de gestão.

2.2.1 Conceito de Controladoria

Após abordar sobre a Contabilidade, se torna necessário relatar sobre a Controladoria a qual se baseia na ciência contábil, apontando em um primeiro momento o seu conceito.

Segundo Borinelli (2006, p. 224) “Controladoria é um conjunto de conhecimentos que se constituem em bases teóricas e conceituais de ordem operacional, econômica, financeira e patrimonial, relativas ao controle do processo de gestão organizacional”.

Catelli (2001, p. 344, grifo do autor) conceitua Controladoria da seguinte maneira:

A Controladoria não pode ser vista como um método, voltado ao como fazer. Para uma correta compreensão do todo, devemos cindi-la em dois vértices: o *primeiro* como *ramo do conhecimento* responsável pelo estabelecimento de toda base conceitual, e o *segundo* como *órgão administrativo* respondendo pela disseminação de conhecimento, modelagem e implantação de sistemas de informações.

Para Padoveze (2010b, p. 31) “Controladoria é a unidade administrativa dentro da empresa que, através da Ciência Contábil e do Sistema de Informação de Controladoria, é responsável pela coordenação da gestão econômica do sistema empresa”.

Conforme Oliveira, Perez Jr. e Silva (2011, p. 05) “Pode-se entender Controladoria como o departamento responsável pelo projeto, elaboração, implementação e manutenção do sistema integrado de informações operacionais, financeiras e contábeis de determinada entidade”.

Dessa forma, pode-se analisar que a Controladoria funciona como uma unidade ou setor da empresa, a qual deve dispor de conhecimento em todas as áreas como financeira, econômica e operacional para fornecer informações relevantes e fidedignas à administração e demais partes interessadas.

2.2.2 Missão da Controladoria

Para se ter uma melhor organização e atuação a Controladoria deve possuir uma missão estabelecida a qual será seguida e praticada pela mesma.

De acordo com Catelli (2001) sendo a Controladoria a única área com uma visão ampla e possuidora de instrumentos apropriados à promoção da melhoria dos processos como um todo, possuindo assim uma grande responsabilidade na sua execução e tendo que cumprir uma missão especial que é a de assegurar a otimização do resultado econômico da organização.

Segundo Figueiredo e Caggiano (2004, p. 26) “A missão da Controladoria é zelar pela continuidade da empresa, assegurando a otimização do resultado global”.

Oliveira, Perez Jr. e Silva (2011, p. 10) afirmam que “[...] a Controladoria deve prestar-se para a contínua assessoria, no sentido de contribuir para o aprimoramento da empresa, por meio de críticas construtivas e inteligentes”.

Borinelli (2006, p. 204) também possui a sua opinião em relação à missão da Controladoria:

[...] a missão da unidade organizacional denominada Controladoria, ou seja, sua razão de existência é: Zelar pela sobrevivência e continuidade da organização, através de um processo permanente de promoção, coordenação e integração dos esforços de cada uma das partes que formam o todo organizacional, de maneira a assegurar a eficácia e a otimização do resultado econômico da entidade.

Dessa maneira no que diz respeito à missão da Controladoria todos os autores lhe expressam em um mesmo sentido, o qual por ser uma unidade de responsabilidade e possuir conhecimento de todas as partes envolvidas, sua missão como um todo é a de otimizar o resultado econômico da organização ou seja melhorar continuamente os processos para se obter um melhor resultado.

2.2.3 Estruturação da Controladoria

Ao se exercer a Controladoria é necessário definir quais as áreas dentro da empresa que a mesma irá englobar, formando assim uma estrutura para se obter uma melhor visão de suas funções na organização.

De acordo com Oliveira, Perez Jr. e Silva (2011) a Controladoria está basicamente estruturada em dois grandes segmentos: o primeiro segmento é o contábil e fiscal o qual são executadas as funções e atividades tradicionais da Contabilidade como os lançamentos contábeis e fiscais, já o segundo segmento que é o planejamento e controle o qual é o mais voltado para as atividades da Controladoria onde são exercidas algumas funções como orçamento, planejamento e análise de custos e de desempenho, conforme Figura 1 - Estrutura da Controladoria.



Figura 1 - Estrutura da Controladoria
 Fonte: Oliveira, Perez Jr. e Silva (2011, p. 08).

Padoveze (2010b) também comenta que a Controladoria é estruturada em duas grandes áreas: a área contábil e fiscal e a área de planejamento e controle a qual segue na Figura 2 – Estrutura Ampliada da Controladoria.

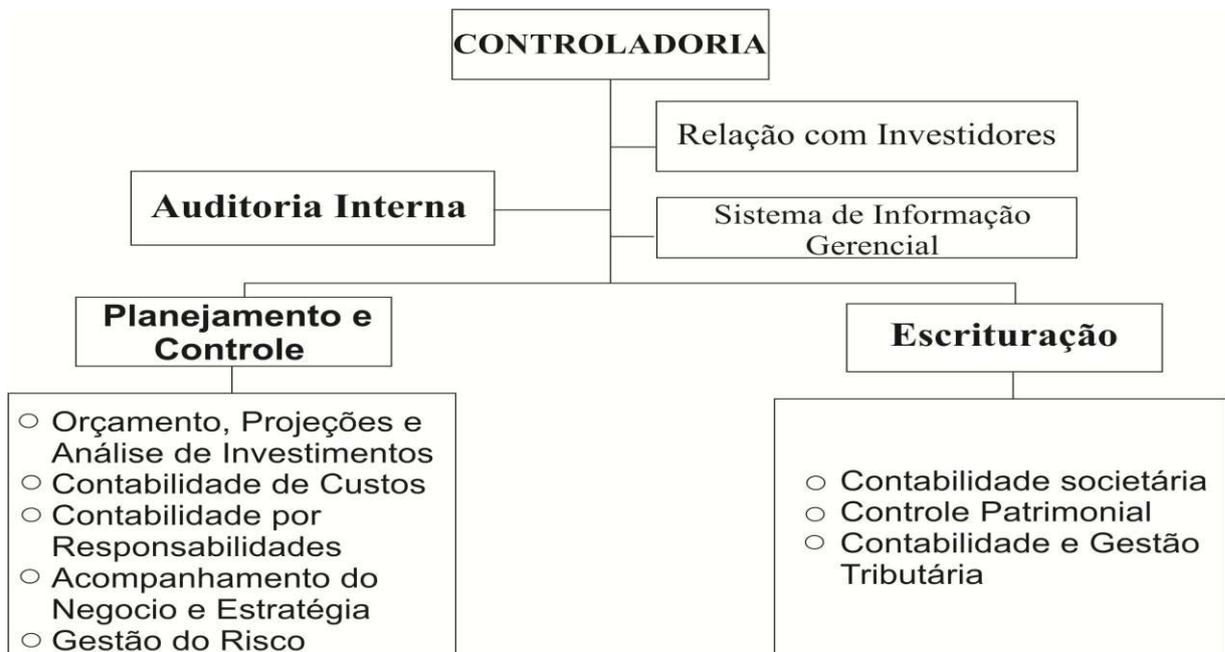


Figura 2 - Estrutura Ampliada da Controladoria
 Fonte: Adaptação de Padoveze (2010b).

Assim na questão da estruturação da Controladoria, ambos os autores apresentam

estruturas semelhantes se dividindo basicamente em duas grandes áreas a de planejamento e controle e a de escrituração contábil e fiscal, sendo que um dos autores ainda acrescenta a auditoria interna como parte integrante dessa estruturação.

2.2.4 Funções e características do *Controller*

A pessoa responsável pela Controladoria em uma entidade geralmente é intitulada como *Controller* ou outros nomes afins, porém para desempenhar essa função é essencial que possua algumas características específicas.

Segundo Crepaldi (2004) as funções e pertinências do *Controller* mudam conforme cada empresa podendo esse ser considerado como um “contador geral” ou “gerente de contabilidade” sendo responsável por algumas áreas como, por exemplo: Contabilidade geral, de custos e fiscal, planejamento, auditoria interna, entre outras ou então podendo ser denominado realmente como *Controller* tendo uma maior exigência em relação ao seu nível de qualidade profissional e basicamente gerenciando o seguinte conjunto de procedimentos: decisão, ação, informação e controle.

No que diz respeito às características desse profissional Crepaldi (2004, p. 41-42, grifo do autor) afirma que:

O *Controller* é o executivo de normas, controles, metas, objetivos, orçamentos, contabilidade, finanças e informática.
 Deve ter a capacidade de prever problemas nos diferentes departamentos da empresa e se antecipar a eles [...].
 Fornecer à alta direção as informações na linguagem dos executivos de primeira linha.
 Saber traduzir dados estatísticos em gráficos de tendências projetadas e analisar balanços com tendências e perspectivas futuras.
 Deve ter os olhos voltados para o futuro [...].
 Ser um executivo estudioso e apaixonado pelo processo científico.
 Deve ser um conselheiro, um formador de discípulos.
 Deverá ser ético e imparcial.

Conforme Figueiredo e Caggiano (2004) o *Controller* é o gestor encarregado do departamento de Controladoria, sua função é zelar pela continuidade da empresa fazendo como que o desenvolvimento das atividades em conjunto traga resultados melhores do que se desenvolvidas individualmente, mantendo os principais executivos da entidade informados em relação a como ela está, o que pode ser feito para melhorar e onde se pode chegar.

Em relação às principais condições para que o *Controller* desempenhe suas funções

Figueiredo e Caggiano (2004, p.29) identificam algumas atribuições para esse profissional como:

- a) um bom conhecimento do ramo de atividade ao qual a empresa faz parte [...].
- b) um conhecimento da historia da empresa e uma identificação com seus objetivos, suas metas e suas políticas [...].
- c) habilidade para analisar dados contábeis e estatísticos [...].
- d) habilidade de bem expressar-se oralmente e por escrito e profundo conhecimento dos princípios contábeis e das implicações fiscais que afetam o resultado empresarial.

Para Heckert & Willson (1963, apud PADOVEZE, 2010b) o *Controller* possui as seguintes funções: planejamento, controle, reporte e contábil, sendo uma função voltada e preocupada com o futuro.

No mesmo sentido para Oliveira, Perez Jr. e Silva (2011) no mundo atual, o *Controller* deve ser um profissional com várias experiências acumuladas nas áreas contábeis, financeiras e administrativas e para atender as exigências do mercado alguns conhecimentos são essenciais para um melhor desempenho da sua função que são: contabilidade e finanças, sistemas de informações gerenciais, tecnologia da informação, aspectos legais de negócios e visão empresarial, métodos quantitativos e processos informatizados da produção de bens e serviços.

Portanto em relação às funções e características do *Controller* as mesmas podem ser apresentadas de diversas formas, mas trazendo uma mesma essência na qual enfatiza que esse profissional deve possuir alguns requisitos e aptidões fundamentais estando bem capacitado para transmitir informações exatas e autênticas.

2.2.5 Modelo de Gestão

Para que uma empresa exerça suas atividades propostas de uma maneira eficiente e que promova os resultados esperados é necessário instituir formalmente ou identificar o modelo de gestão adotado por um negócio.

De acordo com Cruz (1991, p. 39 apud CATELLI, 2001, p. 57) modelo de gestão é o “conjunto de normas, princípios e conceitos que têm por finalidade orientar o processo administrativo de uma organização, para que esta cumpra a missão para a qual foi constituída”.

Em adição Catelli (2001, p. 158) afirma que “O modelo de gestão, por sua vez, surge como um subconjunto dentro do Conjunto de crenças e valores da alta administração;

corresponde a um conjunto de ideias sobre como administrar uma empresa”.

O modelo de gestão geralmente é influenciado pelas convicções e valores dos principais diretores da empresa, principalmente de seus donos e da alta administração, sendo instituído a partir dessas premissas, englobando todos os integrantes e impactando em todos os departamentos da organização. (CATELLI, 2001).

Na opinião de Nascimento e Reginato (2010, p. 41) modelo de gestão é “[...] em sua essência, formado por crenças, valores, aspirações desejos etc. de pessoas que se propõem a iniciar um empreendimento e que dispõem tais elementos para a formação do negócio”.

Tanto as crenças como os valores são os principais elementos que amparam o modelo de gestão, sendo que o mesmo contempla atributos que configuram a maneira como a empresa realiza as suas atividades básicas, ou seja, o tipo de estrutura que será adotada, o desenho e o fluxo de seus processos administrativos e o tipo de relacionamento humano que deverá conduzir o comportamento dos indivíduos na entidade. (NASCIMENTO; REGINATO, 2010).

Ainda em relação ao conceito de modelo de gestão Nascimento e Reginato (2010, p. 45) acrescentam que “O modelo de gestão de uma empresa explica a forma como ela é gerida. É ele o sincronizador dos seus elementos vitais”.

Assim sendo, verifica-se que ambos os autores conceituam o modelo de gestão de uma forma semelhante, o qual é constituído a partir dos valores e crenças dos proprietários do negócio e irá orientar os colaboradores na condução das atividades empresariais, sendo muito importante para o desempenho da organização como um todo.

2.2.6 Processo de Gestão

A partir do momento em que a organização identifica o modelo de gestão definido ou constrói formalmente um, o mesmo é exercido por meio do Processo de Gestão o qual se forma com base nas definições desse modelo.

Para Padoveze (2010b, p. 26, grifo do autor) “O processo de gestão, também denominado de *processo decisório*, é um conjunto de processos decisórios e compreende as fases do planejamento, execução e controle da empresa, de suas áreas e atividades”.

É através do processo de gestão que o modelo de gestão é traduzido e praticado dentro

da organização, sendo que são formados processos que orientem e ordenem as atividades para poder se tomar as decisões em todos os planos empresariais e níveis hierárquicos. (PADOVEZE, 2010b).

O processo de gestão tem por propósito permitir que a entidade alcance os resultados, atingindo as metas e objetivos almejados, não se limitando somente no planejamento, fazendo através do mesmo com que todas as etapas das atividades sejam executadas e controladas. (PADOVEZE, 2010b).

Em relação ao conceito de processo de gestão Catelli (2001, p. 138) afirma que “[...] o processo de gestão pode ser entendido como composto das seguintes fases: planejamento, execução e controle. A fase de planejamento poderia ser dividida em planejamento estratégico, planejamento operacional e ajustes no plano [...]”.

Do ponto de vista de Catelli (2001, p. 58) “Essencialmente, o processo de gestão deve assegurar que a dinâmica das decisões tomadas na empresa conduzam-na efetivamente ao cumprimento de sua missão, garantindo-lhe a adaptabilidade e o equilíbrio necessário para sua continuidade”.

Ao conceituar o processo de gestão percebe-se que o mesmo dará continuidade ao que foi proposto no modelo de gestão e que seu conceito não se difere entre os autores que o resumem como o processo onde se estabelece o planejamento o qual será executado e consequentemente controlado.

2.3 ARTEFATOS DE CONTROLADORIA

Dentro do âmbito da Controladoria existem os Artefatos que são muito utilizados pela mesma e lhe auxiliam na sua prática, sendo importante saber seu conceito e quais são eles.

No que diz respeito aos Artefatos de Controladoria Borinelli (2006, p. 184-185, grifo do autor) afirma que:

A Controladoria e a Contabilidade Gerencial, para desempenharem suas atividades e funções, especialmente no que se refere a mensurar e a reportar os eventos econômicos, precisam empregar métodos (de mensuração etc.) e utilizar instrumentos (de avaliação de desempenhos, por exemplo). Estes métodos, “filosofias” de gestão e instrumentos vêm sendo denominados, por vários autores, de *artefatos*.

Conforme Espejo (2008, apud VALERIANO, 2012) os Artefatos contábeis são

utilizados como facilitadores e instrumentos da obtenção dos objetivos organizacionais, baseando-se na otimização dos recursos, numa perspectiva de resultados de longo prazo.

Ainda em relação aos Artefatos Oyadomari, Cardoso e Lima (2008, p.02) acrescentam que:

[...] podem ser caracterizados como técnicas de planejamento e controle de gestão, que envolvem processos de mensuração, acumulação e comunicação de informações monetárias e não monetárias sobre aspectos das dimensões de desempenho da organização.

Nesse contexto dos Artefatos, Borinelli (2006) aponta trinta e quatro Artefatos de Controladoria os separando por área de atuação, os quais seguem citados no Quadro 1 – Artefatos de Controladoria abaixo:

Quadro 1 - Artefatos de Controladoria

Artefatos		
Métodos, critérios e sistemas de custeio	1	Custeio por Absorção
	2	Custeio Baseado em Atividades
	3	Custeio Pleno ou Integral
	4	Custeio Variável
	5	Custeio Direto
	6	Custo Padrão
	7	Custo de Reposição
	8	Custeio Meta
	9	Custeio do Ciclo de Vida
	10	<i>Total Cost of Ownership</i>
Métodos de mensuração e avaliação, e medidas de desempenho	1	Preços de transferência
	2	Moeda constante
	3	Valor presente
	4	Retorno sobre o Investimento
	5	Retorno sobre o Patrimônio Líquido
	6	<i>Benchmarking</i>
	7	<i>Economic Value Added (EVA)</i>
	8	<i>Market Value Added (MVA)</i>
Filosofias e modelos de gestão	1	Planejamento (Estratégico e Operacional)
	2	Orçamento
	3	Simulação
	4	<i>Beyond Budgeting</i>
	5	Contabilidade por Responsabilidades
	6	<i>Kaizen</i>
	7	<i>Just in Time (JIT)</i>
	8	Teoria das Restrições
	9	Gestão Baseada em Atividades (ABM)
	10	Gecon (Modelo de Gestão Econômica)
	11	<i>Balanced Scorecard (BSC)</i>
	12	Gestão Baseada em Valor (VBM)
	13	Gestão de Custos Inter organizacionais
	14	Análise de Cadeia de Valor
	15	Planejamento Tributário
	16	Mapa de Gestão de Riscos

Fonte: Adaptação de Borinelli (2006).

Resumindo pode-se constatar que tanto para a Controladoria como para a empresa a utilização dos Artefatos é de suma importância, sendo um subsídio para a realização de um trabalho eficiente, sendo que, na sequência irá se abordar sobre os mesmos, baseando-se pelos que foram apresentados por Borinelli como Artefatos de Controladoria, apresentando seus conceitos.

2.3.1 Custeio por Absorção

Existem várias formas de uma empresa apurar o custo dos seus produtos ou serviços, podendo adotar alguns critérios para realizar essa mensuração, o custeio por absorção é uma dessas maneiras.

De acordo com Crepaldi (2004, p. 88) “O Custeio por Absorção consiste na apropriação de todos os custos de produção para os produtos e/ou serviços produzidos, levando em conta todas as características da Contabilidade de Custos”.

Conforme Crepaldi (2004) nesse método de custeio são considerados todos os custos sejam eles fixos ou variáveis excluindo as despesas que são os gastos não fabris, fazendo uma separação entre custos e despesas, sendo que essas vão direto para o resultado do período, alocando os custos aos produtos fabricados, incorporando tanto os custos diretos como indiretos aos produtos.

Em adição Padoveze (2010b, p. 284) afirma que “Enquadramos nesse tipo de método todos aqueles que utilizam indistintamente os custos (ou despesas), sejam eles diretos ou indiretos, fixos ou variáveis, para apuração do custo unitário dos produtos e serviços finais”.

Padoveze (2010b, p. 285, grifo do autor) ainda enfatiza que:

Como nos métodos de custeamento por absorção são utilizados os gastos indiretos fixos, que, por sua característica básica, não são identificáveis claramente aos produtos e serviços finais, há a necessidade de utilização de procedimentos de distribuição desses gastos aos produtos através de algum critério a ser definido. O processo de distribuição de gastos indiretos fixos aos produtos e serviços finais é denominado mais comumente *rateio*, sendo utilizadas também as denominações de alocação ou apropriação de custos indiretos aos produtos.

Na opinião de Martins (2010, p. 37) esse método de custeio “Consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos”.

Em relação às características do método de custeamento por absorção Padoveze (2006, p. 175, grifo do autor) o caracteriza por:

- a) utilizar os custos diretos industriais;
- b) utilizar os custos indiretos industriais, por meio de critérios de apropriação ou rateio;
- c) *não* utilizar os gastos administrativos;
- d) *não* utilizar os gastos comerciais, sejam diretos ou indiretos;
- e) o somatório do custo dos produtos e serviços vendidos no período dá origem à rubrica custo dos produtos e serviços, na demonstração do resultado do período;
- f) o somatório do custo dos produtos e serviços ainda não vendidos dá origem ao valor dos estoques industriais no balanço patrimonial do fim do período (estoques em processo e estoque de produtos acabados).

Então se constata que o conceito geral do custeio por absorção é apresentado de uma forma semelhante, sendo que nesse método são considerados todos os custos relacionados à produção ou aos serviços da empresa.

2.3.2 Custeio Baseado em Atividades

O custeio baseado em atividades como o seu próprio nome diz utiliza as atividades envolvidas na produção ou prestação de serviços para mensuração do custo.

Para Padoveze (2010b) o método de custeamento baseado em atividades considera todos os gastos de cada atividade os acumulando separadamente de uma forma restrita e específica sem acumulação sucessiva.

Segundo Bruni e Famá (2011, p. 142, grifo do autor):

O custeio baseado em atividades ou, simplesmente, ABC, do inglês *Activity Based Costing*, difere do sistema de custeio tradicional em função de, no lugar das bases de rateio, empregar as atividades desenvolvidas dentro da organização para alocar os custos, contrariamente aos sistemas que se baseiam em volumes. Dessa forma, objetiva fornecer metodologia mais coerente de alocação de custos.

Conforme Bruni e Famá (2011) para poder estabelecer a rede de alocação dos custos no custeio baseado em atividades, é necessário definir as atividades principais que serão agregadas nas transferências dos gastos, pois as atividades para serem executadas necessitam de recursos, surgindo assim os custos.

No que diz respeito às etapas para que o custeio baseado em atividades seja aplicado Bruni e Famá (2011, p. 144) afirmam que consistem em:

- a) identificação das atividades e seus respectivos custos;
- b) alocação do custo departamental ao custo da atividade;
- c) identificação dos direcionadores de custos;
- d) divisão do custo da atividade pelo direcionador de custos.

De acordo com Martins (2010, p. 103):

O ABC é uma ferramenta que permite melhor visualização dos custos através da análise das atividades executadas dentro da empresa e suas respectivas relações com os produtos.

Para de utilizar o ABC, é necessária a definição das atividades relevantes dentro dos departamentos, bem como dos direcionadores de custos de recursos que irão alocar os diversos custos incorridos às atividades.

Custeadas as atividades, a relação entre estas e os produtos são definidas pelos direcionadores de custos de atividades, que levam o custo de cada atividade aos produtos.

Em relação ao método ABC Crepaldi (2004) afirma que é um sistema de custeio baseado na análise das atividades significativas da organização, baseando-se na premissa de que são as atividades, e não os produtos, que ocasionam a utilização de recursos, e estas atividades, conforme são demandadas, é que formarão os custos dos produtos, medindo o desempenho de processos e produtos.

Portanto o custeio ABC é calculado conforme cada atividade da organização, alocando os custos por atividades, formando uma concepção diferente em relação ao processo de mensuração dos custos.

2.3.3 Custeio Pleno ou Integral

Ao se mensurar o custo podem-se considerar somente os custos incorridos, como também somar aos mesmos as despesas, método esse que é representado pelo custeio pleno ou integral.

De acordo com Crepaldi (2004, p. 250, grifo do autor) “No Brasil, o método de custeio pleno é mais comumente conhecido pela sigla RKW, que representa as iniciais de um antigo instituto alemão de pesquisas aziendais (*Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit*)”.

No custeio pleno ou integral é feito o rateio de todos os custos de produção e também despesas da entidade em todos os produtos, fazendo com que no final todos os custos estejam incidindo unicamente sobre os produtos. (CREPALDI, 2004).

Segundo Padoveze (2010b, p. 291) “O Custeio Integral é a continuidade do Custeio

por Absorção, incluindo as despesas administrativas e comerciais”.

Em relação ao custeio pleno ou integral Martins (2010, p. 220) conceitua que:

Com esse rateio, chega-se ao custo de “produzir e vender” (incluindo administrar e financiar), que, fossem os rateio perfeitos, nos daria o gasto completo de todo o processo empresarial de obtenção de receita. Bastaria adicionar agora o lucro desejado (ou fixado governamentalmente, como na época em que nasceu essa metodologia na Alemanha) para se ter o preço de venda final.

Dessa maneira, o custeio pleno ou integral apesar de parecer semelhante ao método de custeio por absorção, se difere do mesmo por considerar que todos os custos e despesas de uma empresa são conduzidos aos objetos de custeio.

2.3.4 Custeio Variável

Os custos podem se dividir em fixos e variáveis, nesse contexto surge o método de custeio variável que também pode ser adotado pelas empresas.

Segundo Valeriano (2012, p. 35) “[...] custeio variável consiste em considerar como custo de produção apenas os custos variáveis incorridos”.

Para Martins (2010, p. 198) “[...] no Custeio Variável, só são alocados aos produtos os custos variáveis, ficando os fixos separados e considerados como despesas do período, indo diretamente para o Resultado; para os estoques só vão, como consequência, custos variáveis”.

Em adição Martins (2010, p. 204) afirma que “Por contrariar a Competência e a Confrontação, o Custeio Variável não é válido para Balanços de uso externo, deixando de ser aceito tanto pela Auditoria Independente quanto pelo Fisco”.

Na opinião de Padoveze (2010a, p. 341) “[...] esse método de custeio utiliza-se apenas dos custos e despesas que têm relação proporcional e direta com a quantidade de produtos”.

Sintetizando verifica-se que os autores apresentam conceitos semelhantes no que se refere ao método de custeio variável, sendo considerados nesse método apenas os custos variáveis os separando dos fixos.

2.3.5 Custeio Direto

Existe também a divisão dos custos em diretos e indiretos, sendo que o método do custeio direto representa os custos diretos.

Muitos autores consideram os métodos de custeio variável e custeio direto como sinônimos, porém existem diferenças entre os mesmos, pois em algumas situações os custos diretos são também custos variáveis em decorrência dos volumes fabricados, sendo que nem sempre todo gasto direto é variável e vice-versa. (BRUNI; FAMÁ, 2011).

Para diferenciar as expressões diretos e variáveis Bruni e Famá (2011, p. 164) enfatizam que:

A diferença entre custos diretos e indiretos refere-se à possibilidade de identificação dos gastos com objetos específicos do custeio. Custos variáveis e fixos distinguem-se em função de flutuações nos volumes. Enquanto a primeira dicotomia é foco de atenção de contadores, a segunda é enfatizada nos processos de administração empresarial e análise econômica.

Seguindo nessa mesma linha Padoveze (2010b) também reitera que possuem autores que geralmente apresentam uma nomenclatura dupla, levando ao entendimento de que os dois métodos são iguais entre si, o que na verdade não é o correto de se interpretar.

Para justificar a ideia anterior o mesmo autor relata que:

A grande diferença está na mão de obra direta, que, mesmo sendo fixa durante um período curto, tem condições de ser entendida como variável no médio prazo, ficando, portanto, muito similar aos tipos de custos utilizados pelos dois métodos. (PADOVEZE, 2010b, p. 284).

Como descrito por Padoveze (2010b, p. 284) o método de custeio direto:

[...] utiliza para custeamento dos produtos apenas os gastos diretos a cada um dos produtos e serviços de uma empresa, sejam eles custos (gastos da área industrial), ou despesas (gastos da área comercial). Portanto, neste método, são utilizados para cálculo do custo unitário dos produtos tanto os custos (e despesas) diretos variáveis quanto fixos.

Os custos diretos variáveis são incorporados ao de produtos pelo seu custo unitário específico, e os diretos fixos, pelo custo médio em função da quantidade produzida ou vendida.

Dessa forma, fica evidente que os métodos de custeio variável e direto são diferentes entre si, não podendo ser considerado apenas um conceito para ambos, assim se utilizando esses dois métodos.

2.3.6 Custo Padrão

Para calcular o seu custo a organização pode adotar alguns critérios de padronização para se ter um melhor controle, sendo que um desses seria utilizar o custo padrão.

O custo padrão é uma ferramenta muito influente para que a empresa tenha controle sobre seus custos, confrontando os que deveriam ocorrer, ou seja, o custo padrão, com os que efetivamente ocorreram que são os custos reais. (CREPALDI, 2004).

Em relação ao conceito do custo padrão Crepaldi (2004, p. 180) discorre que:

Custo padrão é um custo estabelecido pela empresa como meta para os produtos de sua linha de fabricação, levando-se em consideração as características tecnológicas do processo produtivo de cada um, a quantidade e os preços dos insumos necessários para a produção e o respectivo volume desta.

Possuem três tipos de custo padrão: o custo padrão Ideal que é formado pela engenharia de produção da organização de forma mais científica possível; o custo padrão Estimado que é determinado através de uma projeção se pensando no futuro e observando os custos passados e o custo padrão Corrente o qual se enquadra entre o Ideal e o Estimado, sendo que a entidade realiza estudos para avaliar a eficácia e as deficiências da produção. (CREPALDI, 2004).

De acordo com Bruni e Famá (2011, p. 130):

O custo padrão consiste em técnica de fixar previamente preços para cada produto que a empresa fabrica. Duas das principais razões de se utilizar o custo padrão consiste no uso gerencial das informações, ou como forma de agilizar os processos de encerramentos mensais.

Percebe-se assim, que em relação ao conceito do custo padrão o mesmo não apresenta muitas diferenças entre os autores, enfatizando a importância de a empresa adotar uma estimativa de custo para seus produtos o que leva a gerar um custo padrão.

2.3.7 Custo de Reposição

Ao comercializar um produto a entidade após essa venda terá que repor o mesmo em seu estoque o que irá gerar um desembolso que poderá ser calculado através do custo de reposição.

No momento em que a empresa efetua uma venda o produto ou bem é baixado do seu estoque, sendo que esse produto deverá ser repostado e para haver essa reposição tem um custo de reposição envolvido na compra dessa nova mercadoria ou matéria-prima, recompondo fisicamente o estoque. (MARTINS, 2010).

Conforme Martins (2010, p. 248):

Talvez a maior utilidade da adoção de custos de reposição seja seu uso para efeito prospectivo, ou seja, para se analisar e decidir sobre o futuro. Se estamos estudando seu preço de venda, precisamos analisar sua contribuição a partir da sua reposição, atual ou futura.

Para efeito de cotações, concorrências, orçamentos para clientes e também para o próprio orçamento empresarial, os custos passados são apenas bases de referência; importantes mesmo são os custos futuros de reposição. E esses abrangem a reposição do material empregado, da mão de obra utilizada e de todos os demais custos envolvidos.

A empresa sempre trabalha com a premissa de que suas operações com os mesmos tipos de produtos ou serviços irão continuar, assim como as suas atividades, ao vender, a ideia é de que a organização faça a reposição do estoque, essa venda irá gerar uma receita a qual deve ser deduzida o valor do custo para aquisição desse novo estoque, gerando assim o custo de reposição. (MARTINS, 2001).

Nesse sentido é essencial que a entidade deva considerar e calcular o custo de reposição de seus estoques, pois, tudo o que é vendido, deve ser adquirido novamente para dar sequência aos processos.

2.3.8 Custeio Meta

Para efetuar a mensuração do seu custo a empresa também pode levar em consideração os fatores do mercado no qual está inserida, utilizando o custeio meta para esse processo.

De acordo com Crepaldi (2004, p. 258) o custeio meta “É uma abordagem sistemática para estabelecimento do custo desejado de um produto, com base em fatores ditados pelo mercado”.

Conforme Martins (2010, p. 223, grifo do autor) “O Custeio-Alvo ou Custeio Meta, conhecido na língua inglesa como *Target Costing*, é um processo de planejamento de lucros, preços e custos que parte do preço de venda para chegar ao custo, sendo definido de fora para dentro”.

Aprofundando um pouco mais sobre o método de custeio meta Crepaldi (2004, p. 258, grifo do autor) relata que:

Para atingir a satisfação dos clientes com novos produtos a custos baixos, desenvolveu a técnica *target costing*, que se baseia em análise de função, análise de valor e engenharia de valor. O *target cost*, cuja tradução que melhor exprime seu sentido é custo-alvo, é o maior custo que se pode incorrer em um produto ou serviço, considerando-se que o mercado oferece o preço de venda e os gestores determinam a margem de lucro, ou rentabilidade, esperada. O *target costing*, ou custeio-alvo, é o processo, ou sistema, utilizado para se encontrar o custo-alvo.

Assim sendo, entende-se que o método de custeio meta auxilia no gerenciamento da empresa, pois faz com que a mesma considere vários fatores para formar seu custo, tendo uma visão externa, analisando seus clientes, fornecedores e principalmente o mercado.

2.3.9 Custeio do Ciclo de Vida

Tanto os produtos como os bens possuem um ciclo de vida dentro da organização, e durante esse período são incorridos gastos os quais podem ser mensurados por meio do custeio do ciclo de vida.

Esse método de custeio é utilizado geralmente em bens adquiridos pela empresa e que serão aproveitados por um determinado período de tempo. (BRUNI; FAMÁ, 2011).

Conceituando o custeio do ciclo de vida Bruni e Famá (2011, p. 312) descrevem que:

Segundo o custeio do ciclo de vida, o custo de determinado produto ou serviço deveria ser analisado ao longo de sua vida útil. Para isso, podem ser empregadas técnicas de engenharia econômica ou orçamento de capital, como a análise do valor presente líquido. A aplicação da metodologia deveria ser feita em aquisições de bens cujo aproveitamento econômico ocorra ao longo de uma vida útil relativamente extensa, como a aquisição de itens do ativo imobilizado – máquinas, veículos etc.

Em adição Bruni e Famá (2011, p. 313) afirmam que “Na análise do custo do ciclo de vida, geralmente os fluxos de caixa estão associados a desembolsos, como o gasto com a aquisição de uma máquina e os custos de manutenção que ocorrerão ao longo de sua vida útil”.

Os produtos possuem um ciclo de vida que é formado por quatro fases: desenvolvimento, crescimento, maturidade e declínio, dessa forma, o custeio do ciclo de vida é baseado em um princípio de longo prazo e considera todos os custos agregados ao produto durante todas essas fases. (FERREIRA, 2007).

De acordo com Ferreira (2007, p. 16) “Ao considerar a vida total do produto, estima a produção total e imputa a essa produção os custos iniciais de concepção e de projeto, assim como distribui outros custos que surgem posteriormente, por exemplo, o serviço pós-venda”.

Portanto, os autores abordam sobre o custeio do ciclo de vida de uma maneira muito semelhante, levando em conta que todo produto ou serviço possui uma vida útil e que seu custo deve ser apurado ao longo da mesma.

2.3.10 Total Cost of Ownership

A empresa pode também mensurar os dispêndios incididos para aquisição e manutenção de seus bens incorpóreos adotando o *Total Cost of Ownership*.

O *Total Cost of Ownership* (do inglês, Custo Total de Oportunidade - TCO) apresenta a ideia de medir continuamente quanto é o gasto com estrutura de tecnologia e sistemas de informações na empresa, ou seja, quanto custa para entidade sustentar o funcionamento da sua estrutura de tecnologia da informação e sistemas de informação. (PADOVEZE, 2009).

Para realizar a mensuração do custo total de oportunidade, deve se considerar também os dispêndios ocultos, afinal toda a tecnologia de informação implementada na empresa pode formar um ativo intangível com valor que faz parte do capital intelectual da mesma, buscando reduzir continuamente os custos. (PADOVEZE, 2009).

Quanto ao objetivo desse método de custo Padoveze (2009, p. 326) considera que “[...] é avaliar se os valores investidos em tecnologia da informação e sistemas de informação vão se pagar e em quanto tempo”.

Conforme Padoveze (2009, p. 326, grifo do autor) “Em linhas gerais, a proposta do TCO é avaliar o departamento de informática como um *centro de resultado*, que pode ser lucrativo ou dar prejuízo para a empresa, se sua atividade não for conduzida corretamente”.

Em relação ao conceito do custo total de propriedade Ellram (1995, p. 4 apud SOUTES, 2007, p. 10) afirma que “TCO é uma complexa abordagem que requer que os compradores determinem quais custos eles consideram mais importantes ou significativos na aquisição, posse, uso e subsequente venda de uma mercadoria ou serviço”.

O uso deste método é voltado para os bens de capital por terem uma vida útil superior à dos bens de consumo, além do preço de aquisição que normalmente é mais elevado, como,

por exemplo, somando todos os custos e despesas relacionadas à compra e o uso de equipamentos. (SOUTES, 2007).

Dessa forma, o total *cost of ownership* ou custo total de propriedade, se adotado pela organização se torna uma importante ferramenta de mensuração, pois vai além dos custos tangíveis, calculando também os intangíveis o que proporciona uma visão de todo o capital que a empresa possui.

2.3.11 Preços de transferência

No momento em que se busca ter um maior controle em relação aos resultados de cada setor da entidade pode-se implementar o método de preços de transferência.

Para que ocorra o método de mensuração de preços de transferências a empresa deve empregar uma contabilidade setorial, formando centros distintos que serão geradores de resultados, prestando serviços, ou produzindo e transferindo produtos no ambiente interno da organização para clientes internos. (PADOVEZE, 2010b).

Na opinião de Padoveze (2010b, p. 259) “Preço de transferência é o valor obtido pelo método de mensuração da receita dos produtos e serviços transferidos internamente”.

Através da formação de centros de lucro ou geradores de resultado dentro da empresa, o método de preço de transferência assume uma importância crítica, pois ao mesmo tempo em que no centro vendedor ocorrerá a receita, no centro comprador incidirá o custo, sendo que esse valor de preço deve ser calculado de uma maneira correta e ponderada para não beneficiar um centro e prejudicar o outro. (FIGUEIREDO; CAGGIANO, 2004).

Para que o preço de transferência apresente um efetivo resultado é necessário que se cumpra alguns critérios que são:

1. Deve promover uma convergência de metas dentro da organização, harmonizando os interesses de cada divisão com os interesses da organização como um todo [...].
2. Deve tornar possível o cálculo do desempenho divisional para os seguintes propósitos:
 - a) fazer previsões para finalidade de tomada de decisão;
 - b) calcular o desempenho gerencial; e
 - c) avaliar a contribuição da divisão do lucro da empresa.
3. Deve assegurar que a autonomia de cada divisão seja respeitada e que seus lucros não sejam dependentes de ações de outras divisões. (FIGUEIREDO; CAGGIANO, 2004, p. 241).

Nesse contexto o método de preços de transferência auxilia no controle do

desempenho e na tomada de decisões da empresa, porém desde que seja implementado de maneira correta e considere alguns critérios essenciais para seu desenvolvimento.

2.3.12 Moeda constante

A inflação pode causar impactos nas demonstrações financeiras de uma entidade, sendo que essa não pode ser controlada pela mesma, mas podem ser avaliados quais efeitos ela causa, utilizando-se o método de moeda constante.

A FIPECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuarias e Financeiras (1994) afirma que a Moeda Constante também pode ser conhecida como Correção Integral sendo um método inicialmente implantado nas companhias abertas, porém ampliou-se para muitas outras empresas.

De acordo com a FIPECAFI (1994, p. 21) “A Correção Integral [...] é de fundamental importância, pois permite o controle adequado do desempenho financeiro econômico da empresa”.

O propósito da moeda constante ou correção integral é amenizar os efeitos da inflação, nas demonstrações contábeis, as quais são preparadas com base no custo original, sendo que esse método consiste na atualização de determinados valores apresentados nestas demonstrações, por um índice geral de preços. (MONTEIRO; MARQUES, 2006).

Para Padoveze (1997, p. 77 apud MONTEIRO; MARQUES, 2006, p. 04) “[...] a correção monetária integral é norteada por dois pontos: correção monetária de balanço, como ganho ou perda real; e ajuste dos dados da demonstração de resultado, para valores em moeda de poder aquisitivo, na data do encerramento do exercício”.

O método de moeda constante ou correção monetária integral é aquele que proporciona a atualização de todas as contas avaliadas por uma moeda em data única através da escolha do melhor índice de correção, refletindo assim uma melhor posição financeira bem como os resultados apurados pela organização. (KLANN; SOUZA; BEUREN, 2007).

A moeda constante ou correção monetária integral foi instituída pela CVM - Comissão de Valores Mobiliários, por meio da Instrução CVM nº. 64/87 para as companhias abertas, porém em 1995 a Lei nº. 9.249 proibiu qualquer tipo de correção monetária nas Demonstrações Contábeis, orientando que a mesma poderia ser publicada como informação

complementar. (KLANN; SOUZA; BEUREN, 2007).

Portanto apesar de não poder ser divulgada esse tipo de correção que é feita em moeda constante as empresas podem empregá-la internamente para se ter um melhor controle e performance das informações, analisando as distorções causadas pela inflação em seus demonstrativos.

2.3.13 Valor presente

Os gestores ao efetivar um investimento necessitam do auxílio de métodos de mensuração que lhes permitam realizar uma avaliação, sendo que um desses métodos é o valor presente.

Como definição do valor presente Valeriano (2012, p. 35) relata que “[...] É a fórmula matemático-financeira capaz de determinar o valor presente de pagamentos futuros descontados a uma taxa de juros apropriada, menos o custo do investimento inicial”.

Do ponto de vista de Andrade (2002, p. 55):

O método do Valor Presente Líquido é o valor presente de todos os fluxos de caixa futuros descontados pelo custo do capital menos o custo do investimento também descontado pelo custo do capital.[...] mostrando o quanto é adicionado de valor a empresa para cada investimento considerado.

Ainda seguindo na mesma concepção Figueiredo e Caggiano (2004, p. 96-97) entendem que:

Este método está baseado em uma taxa mínima de retorno assumida. Idealmente, esta taxa deveria ser a taxa média do custo do capital para a firma. Esta seria a taxa usada para descontar os fluxos de caixa líquidos a seu valor presente. Os desembolsos líquidos são subtraídos do valor presente dos fluxos líquidos de entradas de caixa, oferecendo assim um número residual, que é o valor presente. Uma decisão é feita a favor de um projeto se o valor presente líquido é um número positivo. Esse método também pode ser aplicado na comparação de vários projetos quando são considerados investimentos mutuamente exclusivos.

Para se realizar o cálculo do valor presente são utilizadas as demonstrações financeiras da organização como a demonstração do resultado e o balanço patrimonial, as quais apresentam os elementos contidos no fluxo de caixa que é de suma importância para se chegar à obtenção desse valor. (ANDRADE, 2002).

Através das definições dos autores, compreende-se que, esse método de avaliação faz

com que a empresa possua uma taxa mínima de retorno esperada em relação à diferença entre as entradas e saídas realizadas para determinado investimento podendo avaliar se os mesmos irão gerar bons resultados.

2.3.14 Retorno sobre o Investimento - ROI

Avaliar o retorno sobre o investimento para fins operacionais ou em um novo negócio é essencial para a tomada de decisão, ponderando se realmente vale a pena investir.

Para Samanez (2007, p. 339, grifo do autor) “o retorno sobre o investimento (ROI) é a relação entre o lucro operacional gerado pelos ativos (Nopat) e o capital investido”.

Quanto à maneira como se calcula esse indicador Samanez (2007) explica que o seu cálculo é obtido através do valor do lucro operacional dividido pelo valor do capital investido.

Em adição Samanez (2007, p. 339) enfatiza que “o ROI é uma das principais ferramentas analíticas para a compreensão do desempenho de uma empresa, porque se concentra no desempenho operacional efetivo”.

Conforme Padoveze (2010b, p. 252) “[...] o retorno do investimento é o percentual obtido pelo lucro periódico (normalmente anual) em relação aos investimentos do centro de resultado”.

Padoveze (2010b, p. 253, grifo do autor) afirma que:

Este critério relaciona o lucro obtido pela divisão com os ativos utilizados pela divisão. O percentual obtido é o retorno do investimento. Em uma análise de rentabilidade setorial, devemos considerar, em princípio, apenas os dados específicos de cada divisão; os de caráter genérico – como os itens financeiros, não operacionais ou impostos, ativos de uso geral – devem ser considerados apenas para o total da empresa. Em linhas gerais, os conceitos básicos são os seguintes:

- Como lucro, deve-se considerar o lucro operacional da divisão (centro de lucro ou de investimento).
- Como investimento, deve-se considerar apenas os ativos operacionais específicos da divisão, normalmente os estoques e imobilizados.

Dessa maneira, verifica-se que a maneira de calcular o retorno sobre o investimento é realizada da mesma forma de acordo com o relato dos autores e que esse valor obtido serve como um instrumento que demonstra o desempenho da organização.

2.3.15 Retorno sobre o Patrimônio Líquido – RPL ou ROE

Uma necessidade que os proprietários ou acionistas de uma firma possuem é a de saber se terão um retorno sobre o capital que foi investido na mesma, podendo assim utilizar o Artefato Retorno sobre o Patrimônio Líquido.

Conforme Blatt (2001, p. 86) o retorno sobre o patrimônio líquido:

[...] indica a remuneração do investimento dos sócios acionistas. O retorno sobre o patrimônio mede a taxa de retorno ganha nos investimentos dos proprietários na empresa. É um índice que um investidor estaria interessado em observar, já que o valor do investimento poderia crescer se o retorno sobre o patrimônio aumentar. Este coeficiente serve para estimar a efetividade do gerenciamento em relação às suas decisões financeiras e operacionais. Indica qual o percentual de ganhos dos acionistas sobre o capital investido.

Segundo Blatt (2001) o RPL pode ser calculado por vários critérios, ficando a critério de o analista determinar o método a ser utilizado, sendo que uma das formas de efetuar esse cálculo é dividindo o valor do lucro líquido pelo valor do patrimônio líquido.

Samanez (2007, p. 339, grifo do autor) afirma que “*O retorno sobre o patrimônio líquido (ROE) é a razão entre o lucro líquido disponível aos acionistas e o patrimônio líquido (total de recursos próprios investidos)*”.

Quanto à forma como o ROE é calculado Samanez (2007) comenta que se deve utilizar o valor do lucro líquido disponível aos acionistas o dividindo pelo valor do patrimônio líquido da empresa.

De acordo com Samanez (2007) quando um acionista investe em uma empresa, faz o investimento porque essa decisão possivelmente vai maximizar sua rentabilidade, do contrário ele aplicaria seus recursos em alternativas de igual risco sendo que, o ROE mede o resultado de investir na empresa e pode ser confrontado diretamente com a rentabilidade de alternativas de risco similar, pois, por medir o retorno sobre o patrimônio líquido, mede o desempenho sob a perspectiva dos acionistas informando se uma empresa gera ou não valor para seus proprietários em uma perspectiva de longo prazo.

Então se constata que o RPL ou ROE conforme cada autor o abrevia, é um indicador voltado para gerar informações aos donos da empresa e a maneira como é calculado não se difere conforme expõe cada um dos autores e que é através desse valor que os investidores da empresa poderão avaliar se realizaram ou não um bom investimento.

2.3.16 *Benchmarking*

No contexto atual os gestores sempre estão preocupados com a concorrência e se a sua empresa está apresentando um bom desempenho diante desse cenário, para fazer essa avaliação existe uma ferramenta chamada *Benchmarking*.

O *Benchmarking* se enquadra como uma medida de desempenho por ter como objetivo buscar melhores práticas que levam a uma melhor atuação da organização, sendo um processo positivo, no qual uma empresa analisa como a outra está realizando determinada função, buscando realizar melhor a mesma ou semelhante. (VALERIANO, 2012).

Em relação a essa medida de desempenho Atkinson et al. (2000, p. 694, grifo do autor) relata que:

O Benchmarking permite à empresa reunir informações relacionadas às melhores práticas dos outros. Frequentemente ele é caro, a não ser que as empresas possam economizar tempo e dinheiro evitando erros que as outras empresas têm cometido ou evitando reinventar um método/processo que outras empresas já tenham desenvolvido e testado.

O processo de *Benchmarking* fundamenta-se em cinco estágios que inserem vários fatores de diagnóstico organizacionais, operacionais e informacionais, sendo que os estágios são: estudo interno e análise competitiva preliminar; desenvolver o comprometimento a longo prazo ao projeto do *Benchmarking* e a união da equipe *Benchmarking*; identificar os parceiros do *Benchmarking*; métodos de coleta e partilha das informações e por último a ação para atingir ou exceder o *Benchmarking*. (ATKINSON et al., 2000).

Ainda em relação ao conceito do *Benchmarking* Assen, Berg e Pietersma (2010, p.92, grifo dos autores) enfatizam que:

Para o *Benchmarking* é a comparação sistemática dos processos e desempenhos organizacionais baseados em indicadores predefinidos. Seu objetivo é encontrar as lacunas entre as melhores práticas e o desempenho atual da organização a fim de criar novos padrões e/ou melhorar processos.

Ao descrever sobre o *Benchmarking*, verifica-se que é uma filosofia de gestão inovadora e que busca no ambiente externo melhorar o ambiente interno da empresa, fazendo uma análise da sua concorrência, podendo observar e considerar os processos que apresentam bons resultados.

2.3.17 EVA – *Economic Value Added*

Outro Artefato que também está relacionado ao desempenho da entidade perante os seus acionistas é o *Economic Value Added*, mais conhecido por EVA.

Conforme Oliveira, Perez Jr. e Silva (2011, p. 151, grifo dos autores):

EVA: *economic value added*, ou valor econômico adicionado é o mais “novo” instrumento de medida de valor. O objetivo principal de todas as empresas deve ser a maximização dos lucros dos detentores de capital, isto é, remunerar os donos do dinheiro. É a medida de desempenho financeiro que vê de mais perto o lucro econômico verdadeiro de uma empresa. É a medida de desempenho ligada diretamente à criação de riqueza ao acionista. É o indicador para a tomada de decisão para a criação de valores para o dono do capital.

Em relação à forma como essa medida é calculada Oliveira, Perez Jr. e Silva (2011) afirmam que cada operação da entidade pode ser medida pelo EVA, subtraindo do lucro operacional ajustado (após a exclusão dos impostos) o custo do capital, dessa forma o valor econômico agregado é o lucro econômico que restou depois de ter sido subtraído o custo de todo o capital empregado no negócio.

Para Crepaldi (2004) o EVA é uma forma de aferição do lucro econômico de uma empresa ao término de determinado período de tempo e tem como finalidade avaliar se, a cada ano, a entidade está ganhando dinheiro suficiente para pagar o custo do capital que administra. Assim, seu conceito básico é o de calcular a remuneração mínima estabelecida pelos acionistas e abatê-la do lucro apurado pela companhia.

Na questão da mensuração do EVA Crepaldi (2004, p. 274-275) afirma que:

De forma direta é o lucro líquido operacional depois dos impostos deduzido do custo de capital de terceiros e do custo de capital próprio. Se o EVA for negativo, a empresa, naquele ano, está destruindo o capital do acionista. Desse modo, o EVA consiste na diferença entre o lucro líquido operacional da empresa após o imposto de renda e o custo anual total do capital.

Em adição ao conceito e a mensuração do EVA Padoveze (2010b, p. 236-237, grifo do autor) enfatiza que:

O conceito de EVA é um conceito de custo de oportunidade, ou lucro residual, [...]. Em linhas gerais, esse conceito significa que há realmente valor adicionado à empresa, caso o Lucro Líquido após o imposto de renda seja superior a um determinado custo de oportunidade de capital. Esse custo de oportunidade de capital é considerado como o *lucro mínimo que a empresa deveria ter para remunerar adequadamente o investimento do acionista*. Essa rentabilidade mínima do acionista equivale a um custo de oportunidade. Em outras palavras, se o acionista aplicasse seu dinheiro em outro negócio ou outra empresa, teria no mínimo aquele rendimento.

Sendo assim, os autores relatam a importância da divulgação desse indicador para a empresa e principalmente para os seus acionistas que através desse valor poderão avaliar se o investimento está realmente valendo a pena ou não, possibilitando uma maior credibilidade no negócio.

2.3.18 MVA – *Market Value Added*

Os investidores muitas vezes precisam ter conhecimento se realizaram um bom investimento e se o seu valor está condizente em relação ao de mercado, sendo que esse cálculo pode ser feito através do *Market Value Added* – MVA.

Para Oliveira, Perez Jr. e Silva (2011, p. 161, grifo dos autores) o “*Market Value Added* (MVA) – Valor de Mercado Agregado –, que envolve o capital total de uma empresa, incluindo ações, empréstimos, ganhos retidos e deduz isso do valor de seu capital acionário e dívidas”.

Outro aspecto levantado por Oliveira, Perez Jr. e Silva (2011, p. 162) em relação ao MVA é de que:

O MVA é a diferença entre o valor de mercado de uma empresa e o capital investido pelos acionistas-proprietários. Por valor de mercado entende-se o quanto o empresário obteria ao vender todas as suas ações. [...] se o resultado do MVA for positivo, pode-se dizer que a empresa realmente criou valor para quem tiver suas ações. [...] o MVA captura as estimativas de mercado quantos às perspectivas de crescimento da empresa.

Conforme Crepaldi (2004, p. 277) “o MVA representa a diferença entre o preço atual das ações no mercado acionário e o valor investido pelos acionistas no negócio. Apura a diferença entre o valor total de mercado da empresa e o capital nela investido [...]”.

A respeito de como deve ser calculado o MVA Crepaldi (2004, p. 278) explica que:

Assumindo que o valor de mercado e contábil da dívida são equivalentes, então o MVA é a diferença entre os valores de mercado do capital da empresa. O MVA permite apurar o valor que foi adicionado ou subtraído do investimento efetuado pelos acionistas. O sucesso de uma empresa na criação do MVA depende da taxa de retorno dos investimentos quando comparada com seu custo de capital.

Ainda nessa mesma linha de raciocínio conforme Crepaldi (2004) o valor do MVA seria igual ao resultado do valor total de mercado (valor que os investidores obteriam se vendessem a empresa atualmente) deduzido do capital investido (valor que os investidores pagaram pelo investimento, considerando todas as formas de financiamento).

Dessa forma, percebe-se que o MVA é uma medida importante que orienta os investidores em relação à situação da empresa no mercado, demonstrando seu potencial de geração de resultados futuros e também apresentando o valor presente da companhia perante o mercado externo.

2.3.19 Planejamento

O planejamento é um Artefato muito importante para auxiliar na gestão empresarial e também um dos mais conhecidos e praticados no âmbito dos negócios.

Segundo Oliveira, Perez Jr. e Silva (2011) planejamento é a seleção de objetivos e dos meios que serão utilizados para sua realização, tendo um pleno conhecimento de toda a organização para poder traçar os objetivos esperados.

Para Padoveze (2010b) planejar é uma estratégia para aumentar as oportunidades de sucesso de uma empresa em um mundo de negócios que muda constantemente, sendo de fundamental importância a realização do planejamento.

Em adição Figueiredo e Caggiano (2004, p. 43) apontam que:

Planejamento é mais básica de todas as funções gerenciais, e a habilidade com que esta função está sendo desempenhada determina o sucesso de todas as operações. Planejamento pode ser definido como o processo de reflexão que precede a ação e é dirigido para a tomada de decisão agora com vistas no futuro. Teoricamente, a função de planejamento é um aperfeiçoamento na qualidade do processo decisório por uma cuidadosa consideração de todos os fatores relevantes, antes de a decisão ser tomada em conformidade com uma estratégia racional, segundo a qual o futuro da empresa deve ser orientado.

De acordo com Padoveze (2010a) os sistemas de uma organização necessitam de planejamento e para a elaboração do mesmo é necessário um conhecimento amplo de todas as

áreas da empresa para gerar informações confiáveis e que poderão ser submetidas a um posterior controle.

Assim compreende-se que o planejamento é um processo que deve fazer parte das atividades da organização, pois é através dele que serão traçados os objetivos de onde se pretende chegar num futuro próximo em busca do sucesso e de um melhor desempenho da entidade no desenvolvimento de suas tarefas.

2.3.19.1 Planejamento Estratégico

Em relação ao planejamento o mesmo pode ser dividido em dois tipos os quais se complementam entre si, sendo que um deles é o planejamento estratégico.

No ambiente em que as empresas estão inseridas existe muita competitividade entre as mesmas, sendo que para que se possa atingir os objetivos almejados é necessário planejar as ações que serão executadas, avaliando o desempenho realizado com o planejado, sendo que é fundamental criar estratégias que assegurem o cumprimento da missão da entidade, sendo essas efetuadas através do planejamento estratégico. (CATELLI, 2001).

No processo de planejamento estratégico é feita uma análise das variáveis do ambiente externo, identificando as oportunidades e as ameaças e do ambiente interno identificando pontos fortes e fracos, através de um conjunto de estratégias traçadas busca-se impedir as ameaças, aproveitar as oportunidades, aplicar os pontos fortes e superar as falhas dos fracos. (CATELLI, 2001).

Oliveira, Perez Jr. e Silva (2011, p. 30) conceituam planejamento estratégico da seguinte forma:

[...] pode-se conceituar planejamento estratégico como o conjunto de objetivos, finalidades, metas, diretrizes fundamentais e planos para atingir os objetivos, coordenado de forma a definir em que atividade se encontra a empresa, que tipo de empresa ela é ou deseja ser.

Para a elaboração desse tipo de planejamento é essencial seguir uma sequência básica de tarefas. (OLIVEIRA; PEREZ JR.; SILVA. 2011):

- Determinar a missão da empresa;
- Realizar uma análise do ambiente que inclui: identificação dos fatores-chave de sucesso e a análise das variáveis ambientais críticas internas e externas;

- Estabelecer diretrizes e objetivos estratégicos;
- Determinar as estratégias;
- Realizar a avaliação dessas estratégias.

Conforme exposto pelos autores o planejamento estratégico é uma ferramenta importante para a gestão da empresa, pois é através dele que serão definidas as estratégias analisando tanto o ambiente interno como externo da organização, buscando assim uma melhor atuação no mercado.

2.3.19.2 Planejamento Operacional

O planejamento operacional é o outro tipo de planejamento, o qual dará continuidade ao que foi estabelecido no estratégico.

Em um primeiro momento são elaboradas as estratégias através do planejamento estratégico, para dar sequência a esse processo é necessário buscar recursos para colocar em prática as estratégias, sendo assim efetuado o planejamento operacional. (FIGUEIREDO; CAGGIANO, 2004).

Conceituando o planejamento operacional Amaru (1991, p. 155 apud FIGUEIREDO; CAGGIANO, 2004, p. 32) afirmam que “consiste na previsão dos meios/atividades e recursos que deverão ser acionados para possibilitar a realização de um objetivo”.

Em adição Catelli (2001, p. 140) descreve que “[...] o planejamento operacional consiste na identificação, integração e avaliação de alternativas de ação e na escolha de um plano de ação a ser implementado”.

O planejamento operacional é formado por um conjunto de etapas que são (CATELLI, 2001):

- Estabelecer os objetivos operacionais;
- Definir os meios e recursos que serão utilizados;
- Identificar as alternativas de ação;
- Simular as alternativas identificadas;
- Realizar a escolha das alternativas e incorporação ao plano;

- Estruturar e quantificar o plano;
- Aprovar e divulgar o plano.

Percebe-se que o planejamento operacional é uma continuação do estratégico também sendo muito importante para a empresa, pois é através desse, que as estratégias estabelecidas serão realmente executadas fazendo com que os objetivos almejados sejam alcançados com êxito.

2.3.20 Orçamento

Realizar uma projeção, por exemplo, das despesas e das receitas é fundamental sendo que o orçamento é a ferramenta ideal para esse procedimento.

Conforme Oliveira, Perez Jr. e Silva (2011, p. 240) “orçamento pode ser considerado um plano, uma meta, ou ainda um objetivo, e desconhece-se definição melhor de função orçamentária do que diz ser essa função primordialmente um sistema de planejamento e controle”.

Ainda na mesma questão em relação ao conceito de orçamento Oliveira, Perez Jr. e Silva (2011) afirmam que é um instrumento de acompanhamento e permanente avaliação da performance das atividades e dos departamentos da organização.

Do ponto de vista de Padozeve (2010b, p. 127):

O orçamento é ferramenta de controle por excelência de todo o processo operacional da empresa, pois envolve todos os setores da companhia. Uma definição que pode ser dada é que o orçamento é “a expressão quantitativa de um plano de ação e ajuda a coordenação e implementação de um plano”. Orçar significa processar todos os dados constantes do sistema de informação contábil de hoje, introduzindo os dados previstos e considerando as alterações já definidas para o próximo exercício. Portanto, o orçamento não deixa de ser uma pura repetição dos relatórios gerenciais atuais, só que com dados previstos.

Para Figueiredo e Caggiano (2004, p. 119) “O processo orçamentário realiza-se no curto prazo, normalmente um ano, e fornece uma direção dos passos que os gestores devem seguir no período corrente para que os objetivos organizacionais sejam atingidos”.

Enfatizando sobre o orçamento Figueiredo e Caggiano (2004) descrevem que são realizados planos na organização, que para serem implantados deve existir o orçamento que irá auxiliar nas suas execuções e controles, fazendo com que realmente aconteçam conforme o

que foi planejado.

Portanto percebe-se que cada autor traz o conceito de orçamento com palavras e expressões diferentes, mas que em um contexto geral é apresentado como uma ferramenta importante e direcionadora para medir e acompanhar a execução de todos os processos realizados na empresa.

2.3.21 Simulação

Projetar e prever cenários no ambiente empresarial é essencial para se ter uma melhor gestão, porém é preciso utilizar algumas ferramentas que auxiliem nesse processo, sendo uma delas o modelo de Simulação.

Para Oliveira e Carvalho (2004, p. 317) “A simulação é constituída por um processo de modelagem e um processo de experimentações sobre este modelo, com o propósito de avaliar o comportamento de um sistema real sob diferentes cenários de operação”.

Cada empresa é responsável em criar o seu modelo de simulação mantendo assim a sua confidencialidade, sendo esse um modelo avaliativo que irá avaliar o desempenho de um cenário e após sua criação o mesmo deve ser instalado em um computador para poder entrar em funcionamento. (OLIVEIRA; CARVALHO, 2004).

Conceituando o modelo de simulação Vaccaro (1999, apud MARETH; ALVES; BORBA, 2009, p. 06) afirmam que:

[...] a simulação consiste na criação de um sistema – real ou projetado – em um ambiente controlado, de tal forma que seja possível compreender, manipular ou verificar seu comportamento de forma segura e a custos relativamente menores comparados à implantação desse sistema em um ambiente real.

Segundo Mareth, Alves e Borba (2009, p. 06) “Simulação é uma ferramenta que não é específica para uma área em particular, pode ser aplicada a qualquer sistema que possa ser modelado usando conceitos de modelagem”.

Em relação às vantagens do uso de programas de simulação uma das mais relevantes é o menor custo, pois não envolvem ou ainda reduzem os custos de construção física (sistema real) e outra vantagem, não menos relevante, é a capacidade estratégica e de previsão, uma vez que se consegue trabalhar com hipóteses que adiantam os fatos. (MARETH; ALVES; BORBA, 2009).

Desse modo, a simulação é um modelo de gestão que auxilia na tomada de decisões proporcionando uma previsão de panoramas dos negócios e demonstrando como seriam na prática certos procedimentos e resultados por um custo bem menor, ao invés de já executá-los, primeiro os simula para avaliar sua viabilidade.

2.3.22 *Beyond Budgeting*

Um modelo de gestão no qual não se empregue o uso do orçamento também pode ser uma opção para as organizações, sendo que o mesmo pode ser representado pelo *beyond budgeting*.

O *beyond budgeting* que pode ser traduzido como “além do orçamento” teve origem em 1998 na Inglaterra por um grupo de empresas tendo como proposta formar um modelo de gestão sem orçamentos, pois as mesmas estavam insatisfeitas com o uso do orçamento tradicional. (PADOVEZE; TARANTO, 2009).

Em relação ao conceito desse tipo de orçamento Padoveze e Taranto (2009, p. 82, grifo dos autores) definem que:

O beyond budgeting é um conjunto de processos alternativos que apoiam objetivos, reconhecimento, planejamento contínuo, demanda de recursos, coordenação dinâmica da empresa e um significativo grupo de controle nos vários níveis de administração. Ele requer maior confiança entre os participantes, enfocando a relação entre os executivos seniores e a gerência da organização. Contudo, não exige um processo anual de negociação que culmine em uma meta fixa. Pelo contrário, seu processo de planejamento e controle baseia-se na flexibilidade não apenas das tomadas de decisões, mas também das metas e dos objetivos estratégicos.

Essencialmente esse modelo de gestão defende a não utilização do processo orçamentário nas empresas pelo fato de identificar três problemas centrais no orçamento tradicional que são: manipulação dos números para atingir os resultados planejados; alto custo gasto para a elaboração e aplicação do orçamento e falta de ligação do orçamento com o ambiente externo que é altamente competitivo. (PADOVEZE; TARANTO, 2009).

Um modelo de gestão descentralizada é o proposto pelo *beyond budgeting*, onde o planejamento estratégico é contínuo e revisado continuamente de acordo com o mercado, as metas e os objetivos são firmados e realizados a partir de indicadores flexíveis de desempenho e os recursos são disponibilizados para atender as necessidades do momento. (PADOVEZE; TARANTO, 2009).

Dessa forma, o *beyond budgeting* é um novo e diferenciado modelo de gestão que pode ser adotado pelas organizações, apresentando uma visão distinta dos demais, sugerindo novas estratégias e visões para os gestores administrarem seus negócios.

2.3.23 Contabilidade por Responsabilidade

Para se ter uma melhor organização, divisão e controle das atividades e resultados previstos pode-se adotar o Artefato Contabilidade por Responsabilidade.

Oliveira, Perez Jr. e Silva (2011, p. 242) definem contabilidade por responsabilidade sendo “um sistema de contabilidade pode ser estruturado com vários centros de responsabilidade, tendo como objetivo refletir o desempenho, os planos e ações de cada um desses centros”.

De acordo com Padoveze (2010b, p. 243, grifo ao autor):

Denomina-se de *Contabilidade Divisional* ou *Contabilidade por Responsabilidade* o conjunto de conceitos contábeis gerenciais que permitem a identificação, mensuração, acumulação, decisão e informação dos eventos econômicos e atividades específicas para cada um dos gestores dentro da empresa. Dessa maneira, a Contabilidade Divisional ou Setorial expressa-se em segmentar os resultados da empresa em suas partes geradoras de resultado, apurando o resultado para cada um dos segmentos identificados e, concomitantemente, permitindo a avaliação de desempenho de cada gestor da empresa responsável pelos segmentos identificados.

Ainda em relação à contabilidade por responsabilidade Padoveze (2010a) enfatiza que o apoio para sua execução é o conceito de controlabilidade. Em princípio, só devem ser contabilizados como acontecimentos econômicos e elementos patrimoniais para um responsável, desde que ele tenha condições e poderes para tomada de decisão sobre eles.

Em adição Figueiredo e Caggiano (2004, p. 235) afirmam que:

O controle exige a existência de uma estrutura organizacional que defina a responsabilidade de assegurar o desempenho de tarefas individuais. Para que isto seja alcançado, são estabelecidos, dentro da organização, centros de responsabilidade, definidos de acordo com as responsabilidades conferidas aos gestores. Um centro de responsabilidade pode ser definido com um segmento da organização em que cada gestor responsabiliza-se pelo seu desempenho. A natureza da estrutura organizacional e o tipo dos centros de responsabilidade estabelecidos dependerão em parte do tamanho da organização e em parte do estilo de gestão adotado.

Resumindo verifica-se a relevância da contabilidade por responsabilidade dentro de uma organização, fazendo com que as responsabilidades e tarefas em relação à geração de

resultados e desempenho das funções sejam divididas uniformemente a seus devidos responsáveis pelos setores que irão medir e apresentar os resultados obtidos no decorrer dos processos.

2.3.24 *Kaizen*

Se manter competitiva no mercado é um desafio para as organizações, as quais devem sempre estar buscando maneiras de diminuir custos e aprimorar seus produtos ou serviços, a filosofia de gestão *Kaizen* é uma das que pode auxiliar a superar esse desafio.

Traduzindo a palavra *kaizen*: *kai*, significa mudança e *zen* significa bom, ou seja, melhoramento, mudança para o bem, que é o que esse modelo de gestão busca um aprimoramento contínuo e progressivo, conservando uma vantagem na competitividade do preço e administrando o lucro, através de técnicas que monitoram os custos e melhoram a qualidade dos produtos, reduzindo os custos no decorrer do ciclo de fabricação dos produtos (CREPALDI, 2004).

Como descrito por Crepaldi (2004, p. 267-268, grifo do autor):

Kaizen é o termo japonês para trazer pequenas melhoras para um processo, por meio de montantes incrementais em vez de grandes inovações. A intenção do *kaizen* é razoável porque o produto já está em processo de fabricação. Por esse motivo é difícil e caro fazer grandes mudanças para reduzir custos. O custo *kaizen* envolve redução de custos para cada produto e por período [...]. É uma forma de reduzir o custo e melhorar o ciclo de vida de todo o produto.

Para Assen, Berg e Pietersma (2010, p. 195, grifo dos autores) “O *kaizen* pode ser usado para resolver vários tipos de problemas: ineficiências nos processos, falhas de qualidade, grandes estoques e problemas de entrega e prazo de produção”.

O *kaizen* é uma filosofia simples com rapidez de mudança nos níveis operacionais da empresa, tendo mais potencialidade em situações de mudança incremental, pois conta com as sugestões propostas pelo pessoal do chão de fábrica, simplificando assim, todo o processo. (ASSEN; BERG; PIETERSMA, 2010).

No momento que empresa adota de forma correta o conceito de *kaizen*, surgem as seguintes consequências positivas. (ASSEN; BERG; PIETERSMA, 2010):

- Melhoria da produtividade, da qualidade e da segurança.
- Rapidez na entrega.

- Redução de custos.
- Maior satisfação dos clientes.
- Melhoria na motivação dos funcionários e na satisfação profissional.

Mais uma vez, verifica-se quantas ferramentas de gestão estão disponíveis para as empresas implementarem em seu ambiente, o *kaizen* é mais uma delas, que busca melhorar os resultados, através da redução de custos de uma forma simples e objetiva conforme descrevem os autores.

2.3.25 JIT - *Just in Time*

Um ativo importante dentro de uma empresa é o seu estoque o qual deve ser bem administrado e controlado, podendo se buscar métodos diferentes para efetuar essa ação e um deles é a filosofia de gestão *Just in Time*.

A filosofia de gestão de produção *Just in Time* mais conhecida como JIT que traduzindo significa a expressão “no momento certo” tem como visão de que os estoques da empresa através de um cuidadoso planejamento e controle podem ser drasticamente reduzidos ou até mesmo extintos, fazendo com que haja as reduções dos custos. (PADOVEZE, 2010a).

Explicando sobre o funcionamento desse modelo de gestão Padoveze (2010a, p. 625) assegura que:

Conceitualmente, o JIT enfoca que as compras de materiais só devem ser feitas em quantidades e no momento exato da necessidade da produção, processadas em seguida e os produtos concluídos devem imediatamente ser expedidos aos clientes. O JIT é um sistema de gerenciamento dos estoques e da produção.

Conceituando *Just in Time*, Ferreira (2007, p. 13) relata que “O JIT é, essencialmente, uma filosofia de gestão com dois grandes objetivos: reduzir o tempo de produção e eliminar o tempo que os produtos perdem em atividades que não acrescentam valor”.

O *Just in Time* busca um modelo de mentalidade enxuta, ou seja, propõe o corte de todos os itens ineficazes e dispensáveis na produção de bens ou serviços, reduzindo ao máximo os estoques da empresa, eliminando as fontes de desperdícios, realizando uma produção em fluxo. (ASSEN; BERG; PIETERSMA, 2010).

Diante das definições apresentadas, o *Just in Time* é um modelo de gestão voltado para

a questão dos estoques da empresa, buscando reduzi-los ao máximo e otimizando gastos, apresentando uma proposta diferenciada para o controle dos mesmos, que se bem estruturada e efetuada pode surtir bons efeitos.

2.3.26 Teoria das Restrições

Apresentar algumas restrições no departamento de produção é algo comum, muitas vezes não há uma sincronia na execução dos processos, para auxiliar nessa situação existe a Teoria das Restrições.

A Teoria das Restrições conhecida também como TOC (*Theory of Constraints*) aborda sobre o reconhecimento de restrições (gargalos) dos sistemas produtivos com a finalidade de aprimorar a produção nesses pontos, assim, maximizando o lucro da entidade. (MARTINS, 2010).

Para Soutes (2006, p. 28) a Teoria das Restrições é:

Uma filosofia de gerenciamento cujo objetivo é a programação da produção rompendo as barreiras globais da empresa, utilizando como medidas do alcance da meta global indicadores exclusivamente financeiros como Lucro Líquido, Retorno sobre o Investimento e Fluxo de Caixa.

Todos os sistemas apresentam restrições, às quais impedem a empresa de atingir sua meta principal que é a de obter lucro, de acordo com a TOC ao se remover essa restrição que na verdade é um gargalo o resultado irá aumentar, tendo essa teoria a função de procurar por esse gargalo no sistema e tentar eliminá-lo, sendo que gargalo é quando se gera um acúmulo de inventário em virtude de um processo de produção estar mais lento que outro, não havendo uma uniformidade entre os mesmos. (ASSEN; BERG; PIETERSMA, 2010).

Em relação ao uso da teoria das restrições Assen, Berg e Pietersma (2010, p. 169) explicam que:

A TOC concentra-se na melhoria do sistema, aqui definida como uma série de processos interdependentes. Uma boa analogia para isso é uma corrente: um grupo de elos interdependentes ligados por um mesmo objetivo. Um elo fraco representa uma restrição. O desempenho da corrente como um todo é limitado pela força do elo mais fraco. Em processos de fabricação, a TOC concentra-se naqueles que diminuem o ritmo da produção ao longo do sistema.

Assim os autores definem a teoria das restrições em um mesmo sentido, a qual busca encontrar as dificuldades, as quais se entendem por gargalos, no processo de produção,

tentando terminar com as mesmas para que a empresa possa chegar o mais próximo possível aos objetivos desejados.

2.3.27 ABM – Gestão Baseada em Atividades

Uma maneira de gerenciamento que a entidade poderia adotar é em relação em focar para os gastos com as atividades que são executadas a qual pode ser feita através da Gestão Baseada em Atividades.

Através de uma análise dos custos baseados em atividades é que a gestão baseada em atividades busca informações, realizando um processo administrativo para melhorar a lucratividade da empresa, executando as atividades mais eficientes, aprimorando o projeto e ampliando melhores relações com clientes e fornecedores, tendo como objetivo atender as necessidades dos clientes e os satisfazendo. (CREPALDI, 2004).

Descrevendo sobre o funcionamento desse modelo de gestão Crepaldi (2004, p. 235) relata que:

ABM é uma metodologia baseada em duas visões básicas: (a) a visão do processo e (b) a visão da alocação de custos. Estas duas visões são suportadas pela identificação dos recursos utilizados pela organização (mão-de-obra, materiais, máquinas etc.) e sua alocação às atividades que consomem esses recursos mediante geradores de custos (ou direcionadores de custos) primários. Em seguida, mediante geradores de custos secundários identificaremos os relacionamentos entre as atividades e entre atividades e objetos de custos (cliente, produtos, serviços etc.) Dessa forma, pela consolidação dos objetos de custo dentro da ABM, implantamos a visão de alocação de custos e, pela consolidação das atividades por processos empresariais, obtemos a visão de processos.

Em adição Martins (2010, p. 288) aponta que a ABM “[...] apoia-se no planejamento, execução e mensuração do custo das atividades para obter vantagens competitivas; utiliza o Custeio Baseado em Atividades e caracteriza-se por decisões estratégicas”.

Algumas das estratégias utilizadas pela ABM para a tomada de decisão são: alterar o mix dos produtos, processo de formação de preços e os processos em si; redesenhar os produtos; eliminar os custos de atividades que não agregam valor; eliminar os desperdícios e elaborar orçamentos com base em atividades. (MARTINS, 2010).

Dessa maneira, esse modelo de gestão busca através das atividades melhorar os processos e os custos da empresa e conseqüentemente proporcionar maior lucratividade, preocupando-se com os clientes e os fornecedores e principalmente em deixar os clientes

satisfeitos com os produtos ou serviços adquiridos.

2.3.28 Gecon – Modelo de Gestão Econômica

Diminuir os custos e aumentar o lucro é sempre o que se pretende em um negócio, porém conseguir atingir esse objetivo não é tarefa fácil, contudo utilizando o Modelo de Gestão Econômica isso pode ocorrer.

O modelo de gestão econômica – GECON é um modelo gerencial que compreende o sistema de gestão e o sistema de informação para ter o necessário suporte, estando voltando tanto para a eficiência como para a eficácia empresarial, realizando uma administração por resultado. (CATELLI, 2001).

Esse modelo de gestão considera os vários modelos de decisão tanto no período de planejamento como no de execução e controle, identificando e analisando as variações, buscando demonstrar as reais causas dos desvios que ocorrem como a inflação, os volumes, os preços etc., melhorando a produtividade e a eficiência operacional e tentando assim, aprimorar a excelência empresarial e otimizar o desempenho econômico da empresa. (CATELLI, 2001).

Em relação ao conceito desse modelo de gestão Catelli (2001, p. 31) descreve que:

O modelo GECON estrutura-se com base em um entendimento da missão da empresa, do conjunto de crenças e valores da organização, da estrutura organizacional, da realidade operacional e das características dos gestores empresariais. Com base nesse entendimento, o modelo orienta uma sequência de etapas do processo de Gestão Empresarial e materializa os diversos impactos dos subsistemas empresariais no sistema de informações gerenciais com soluções em processamento de dados.

Para Soutes (2006, p. 28-29) “[...] O GECON parte de uma proposta que procura identificar o valor econômico da empresa em cada uma das datas, ou seja, busca evidenciar a essência econômica de todas as transações realizadas pela empresa em cada momento”.

Portanto o GECON busca um sistema diferenciado de gestão em relação aos demais, analisando tanto os processos de gestão como os de informações da empresa, identificando as deficiências e tentando saná-las para proporcionar um melhor resultado e uma maior eficiência para a organização.

2.3.29 BSC – *Balanced Scorecard*

Realizar uma revisão das estratégias empresarias existentes é de fundamental importância, analisando também o desempenho da equipe e da empresa como um todo, o *Balanced Scorecard* é a ferramenta ideal para execução dessa análise.

Segundo Padoveze (2010b, p. 91, grifo do autor) “Como complemento das medidas de desempenho não financeiras, há a proposta da adoção do conceito de *Balanced Scorecard* (literalmente: cartão de marcação balanceado)”.

Ainda em relação ao conceito do *Balanced Scorecard* Padoveze (2010b, p. 91-92, grifo do autor) afirma que:

O *Balanced Scorecard* continua enfatizando a busca de objetivos financeiros, mas também inclui os vetores de desempenho desses objetivos. Procura medir o desempenho organizacional sob quatro perspectivas equilibradas: financeira, do cliente, dos processos internos da empresa e do aprendizado e crescimento. É interessante notar que, apesar da conotação estratégica, o *Balanced Scorecard* atua fortemente na área operacional, pois grande parte dos indicadores sugeridos são, na realidade, objetivos e metas de cunho operacional. Adicionalmente, convém ressaltar o aspecto sistêmico desse conceito.

De acordo com Figueiredo e Caggiano (2004, p. 302, grifo dos autores) “O *Balanced Scorecard* pode ser entendido como um conjunto de indicadores que proporciona aos gerentes uma visão rápida e abrangente de toda a empresa”.

Conforme Crepaldi (2004) o *Balanced Scorecard* funciona como um painel de controle para a organização, sendo um sistema de gestão estratégica para atingir finalidades de curto, médio e longo prazos, fazendo como que os gestores da empresa a visualizem de vários aspectos de uma só vez.

Para Oliveira, Perez Jr. e Silva (2011, p. 121, grifo dos autores) “[...] 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”.

Oliveira, Perez Jr. e Silva (2011) citam que conforme os seus criadores, o BSC é uma ferramenta estratégica indispensável para que companhias de qualquer setor guiem seus desempenhos presente e futuro, sendo capazes de canalizar as energias, habilidades e os conhecimentos de indivíduos dos mais diversos setores da empresa em busca da realização de metas estratégicas e da lucratividade.

No que diz respeito à formação do BSC Oliveira, Perez Jr. e Silva (2011, p. 122) acrescentam que:

É formado por duas grandes matrizes. Uma delas apresenta os pontos críticos da estratégia, enquanto a outra, que alguns autores chamam de perspectivas, enumera as áreas ou setores nos quais serão implementadas as ações necessárias para a obtenção de sucesso do plano estratégico. Dessa maneira, facilita para a empresa a constante avaliação e controle de seu desempenho vinculado a sua estratégia, com base em quatro perspectivas do BSC: financeira; clientes; processos de negócios internos; aprendizado e crescimento.

Então se constata que os autores apresentam conceitos e estrutura de formação do *Balanced Scorecard* semelhantes entre si, todos enfatizando a importância da utilização dessa ferramenta de gestão que envolve todos os colaboradores de uma empresa e que traça metas e objetivos estratégicos que deverão ser alcançados e que irão auxiliar no cumprimento das atividades da organização.

2.3.30 VBM – Gestão Baseada em Valor

Toda organização possui seu valor perante o mercado e os investidores, entretanto para melhorar essa valoração pode-se utilizar a Gestão Baseada em Valor.

A gestão baseada em valor – VBM forma-se a partir de uma abordagem em que as ambições, as técnicas de análise e os processos gerenciais são norteados para a maximização do valor da empresa, evidenciando as decisões sobre os direcionadores de valor, especialmente o custo de capital, utilizando, por exemplo, o EVA e o MVA como indicadores de mensuração de valor. (MARTINS, 2001).

Para Assen, Berg e Pietersma (2010, p. 38) “A gestão baseada em valor [...] é uma ferramenta usada para maximizar o valor de uma corporação, que usa técnicas de avaliação para gestão de desempenho, controle de negócios e processo decisório”.

Em síntese Soutes (2006, p. 30) entende que:

Basicamente a estrutura da gestão baseada em valor segue o seguinte raciocínio: definição e implementação de estratégias que visem a criação de valor para o acionista; implementação de um sistema de informações focado nestas estratégias e que forneça informações sobre os direcionadores de valor; alinhamento de um processo de gerenciamento de recursos e desenho de um sistema de medidas de desempenho e de planos de compensação que reflitam o valor gerado pelo negócio.

Segundo Assen, Berg e Pietersma (2010, p. 38) “A gestão baseada em valor é usada

para estabelecer metas, avaliar o desempenho, determinar bônus e se comunicar com os investidores, bem como para elaborar orçamentos e avaliação de capital”.

A gestão baseada em valor é um modelo de gestão voltado para o acionista da empresa, pois busca evidenciar o custo do capital, avaliando a criação de valor pela entidade, não podendo ser implementada isoladamente, mas sim em conjunto com outras ferramentas no contexto dos processos de gestão.

2.3.31 Gestão de Custos Inter organizacionais

Para melhorar os resultados de uma empresa, uma das maneiras é a adoção de um gerenciamento de custos, sendo que o mesmo pode ser realizado sob um ponto de vista não somente interno, mas também externo, nesse sentido empregando o modelo de Gestão de Custos Inter organizacionais.

Na opinião de Souza (2008, p. 35) “Gestão de Custos Inter organizacionais é um processo cooperativo de gerenciamento de custos que inclui outras organizações dentro de uma cadeia de valor além da própria empresa”.

A Gestão de Custos Inter organizacionais - GCI possui como premissa a troca de informações, podendo essa ser feita por meio da prática da abertura de livros sendo a mesma definida por Souza (2008, p. 39) como “um instrumento gerencial de transmissão de informação sigilosas, relevantes no processo de gestão inter organizacional”.

Para Soares (2011, p. 54, grifo do autor) “A GCI é o mecanismo primário da empresa usado para gerenciar custos dos fornecedores. Portanto, deve ser aplicada ao produto em todas as etapas de produção, envolvendo desde o *design* até a manufatura”.

A Gestão de Custos Inter-organizacionais gerencia os custos através da cadeia de valor que conforme Seuring e Goldbach (2002 apud SOARES, 2011, p. 56) “[...] representa as atividades executadas para projetar, produzir, comercializar, entregar e manter um produto”.

Esse modelo de gestão ao realizar uma análise da cadeia de valor global troca informações com outras organizações identificando pontos fortes e fracos e também colaborando umas com as outras, sendo que para sua aplicação existem alguns fatores condicionantes que são: produtos, componentes, níveis de relacionamento, tipos de cadeia e mecanismos. (SOUZA, 2008).

Nesse contexto fica evidente que uma entidade não está sozinha em seu ambiente e que pode de certa forma interagir e trocar certas informações com a sua concorrência que serão relevantes para ambas buscando melhorar sua gestão e conseqüentemente seus resultados.

2.3.32 Análise de Cadeia de Valor

Efetuar uma avaliação do desempenho de todas as atividades que englobam desde a produção de um produto ou serviço até a sua efetiva comercialização para identificar todos os valores envolvidos é essencial, podendo a mesma ser feita por meio da análise da cadeia de valor.

Para Porter (1989, p.33 apud BRUNI; FAMÁ, 2011, p. 325) “A cadeia de valor consistiria em uma reunião de atividades executadas para projetar, produzir, comercializar, entregar e sustentar seus produtos”.

A cadeia de valor simboliza o conjunto de atividades desenvolvidoras de valor, desde as fontes de matérias-primas principais, passando por fornecedores de componentes, até chegar ao produto final entregue ao consumidor. (SHANK; GOVINDARAJAN, 1995 apud BRUNI; FAMÁ, 2011).

Ao se empregar a análise de cadeia de valor é necessário passar por dois períodos básicos: a elaboração da cadeia de valor, o que envolve o reconhecimento da cadeia e a determinação de custos, receitas e ativos a cada conexão, e o emprego da cadeia de valor como ferramenta de gestão podendo detectar pontos fortes e fracos da organização, descobrir diferenças entre custos variáveis da concorrência, identificando formas de diferenciação e podendo criar tentativas de reestruturação e melhoria. (BRUNI; FAMÁ, 2011).

Conforme Assen, Berg e Pietersma (2010, p. 13) “O modelo de cadeia de valor divide as atividades genéricas de maior valor agregado da empresa em atividades primárias e secundárias. [...] Juntas, elas constituem a cadeia de valor de qualquer negócio”.

As atividades primárias abrangem: logística de entrada e saída, operações, marketing, vendas e serviços e as secundárias abrangem: infraestrutura, gestão de recursos humanos, desenvolvimento de tecnologia e compras, cada uma dessas atividades devem ser analisadas pelo seu valor agregado, demonstrando as vantagens e desvantagens da empresa perante a sua concorrência. (PORTER, 1985 apud ASSEN; BERG; PIETERSMA, 2010).

A análise de cadeia de valor pode ser utilizada para avaliar o desenvolvimento da vantagem competitiva, identificando o valor potencial de cada atividade da empresa permitindo assim, que ela entenda como maximizar a criação de valor ao mesmo tempo em que minimiza os custos, criando uma vantagem competitiva. (ASSEN; BERG; PIETERSMA, 2010).

Dessa forma, esse modelo de gestão de análise de cadeia de valor faz com que a empresa tenha uma visão de todas as suas atividades, assim como também de seus custos, podendo avaliar suas forças e fraquezas e desenvolver estratégias de melhoria, gerando um diferencial em relação à concorrência.

2.3.33 Planejamento Tributário

O valor gerado e a ser pago em impostos é uma preocupação constante dos empresários, no entanto pode-se fazer uma análise de qual a melhor forma de tributação a ser praticada, a qual é feita pelo planejamento tributário.

As empresas sempre estão buscando diminuir seus custos, inclusive os tributários, ou seja, os impostos pagos ao governo, para que ocorra essa redução é necessário a implementação de um planejamento tributário que irá racionalizar esses valores pagos e sem afrontar as diversas legislações vigentes aos mais variados tributos. (OLIVEIRA et al. 2014).

De acordo com (Oliveira et al. 2014, p. 22-23):

Entende-se por planejamento tributário uma forma lícita de reduzir a carga fiscal, o que exige alta dose de conhecimento técnico e bom-senso dos responsáveis pelas decisões estratégicas no ambiente corporativo. Trata-se do estudo prévio à concretização dos fatos administrativos, dos efeitos jurídicos, fiscais e econômicos de determinada decisão gerencial, com o objetivo de encontrar a alternativa legal menos onerosa para o contribuinte. [...] o planejamento tributário é o estudo das alternativas lícitas de formalização jurídica de determinada operação, antes da ocorrência do fato gerador, para que o contribuinte possa optar por aquela que apresente menos ônus tributário.

Sendo que, o planejamento tributário não pode ser confundido com a sonegação fiscal, planejar é optar entre duas ou mais opções legais para se pagar um valor menor de impostos e sonegar é o ato de utilizar meios ilícitos para não pagar os tributos. (OLIVEIRA et al., 2014).

Segundo Fabretti (2009, p. 8) “O estudo feito preventivamente, ou seja, antes da realização do fato administrativo, pesquisando-se seus efeitos jurídicos e econômicos e as

alternativas legais menos onerosas, denomina-se Planejamento Tributário”.

Esse planejamento tributário realizado antes de ocorrer o fato gerador causa uma elisão fiscal, ou seja, a redução da carga tributária dentro da legalidade, sempre cumprindo a legislação para que não ocorra o crime de sonegação fiscal. (FABRETTI, 2009).

Para Domingues (2000 apud OLIVEIRA, 2005, p. 179-180) “O planejamento tributário consiste em um conjunto de medidas contínuas que visam à economia de tributos, de forma legal, levando-se em conta as possíveis mudanças rápidas e eficazes [...]”.

Um sistema de planejamento tributário eficiente é aquele que envolve todos os tributos incidentes na operação empresarial, os analisando individualmente e após isso confrontando a redução da obrigação fiscal individual com os reflexos nos outros impostos, sendo que, é necessária também a integração de todas as repartições da empresa para obter a eficácia desejada. (AMARAL, 2001 apud OLIVEIRA, 2005).

Assim sendo, adotar o uso do planejamento tributário é de suma importância para as empresas, pois é através dele que os custos relacionados aos impostos poderão ser diminuídos, evidentemente respeitando as leis para não se cometer nenhum ato ilegal que possa vir a prejudicar a entidade.

2.3.34 Mapa de Gestão de Riscos

A alta competitividade do mercado expõe as empresas a prováveis riscos que são inerentes, cabe às mesmas encontrarem maneiras de minimizá-los para isso existe o modelo de gestão: Mapa de Gestão de Riscos.

Riscos são eventos futuros incertos podendo serem provenientes de variáveis internas ou externas, na tentativa de amenizá-los as organizações devem criar uma gestão de risco na qual possua informações que monitorem a sua exposição aos possíveis riscos. (PADOVEZE, 2010b).

Dentro desse contexto de gestão de riscos existe a possibilidade de se fazer um mapeamento mais peculiar dos riscos da empresa, estruturando assim, um mapa de gestão de riscos que irá buscar componentes mais objetivos para a mensuração dos riscos reconhecidos, classificando-os em dois grandes blocos através de associação como: riscos do que existe e em operação e riscos do que vai existir. (PADOVEZE, 2010b).

Os riscos do que vai existir são os de longo prazo e estão ligados ao Planejamento Estratégico, fazendo uma análise dos elementos e variáveis externas, já os riscos do que existe e da entidade em operação estão relacionados às variáveis internas principalmente ao Balanço Patrimonial e à Demonstração de Resultados. (PADOVEZE, 2010b).

Explicando sobre como elaborar um mapa de gestão de riscos Padoveze (2010b, p. 100) afirma que:

A maior parte dos riscos de curto prazo permite facilidades de mensuração, já que estão relacionados com ativos e passivos e as operações existentes. Pode-se fazer um mapa desses riscos mensurando perdas prováveis. Como modelo geral, sugerem-se o balanço e a demonstração de resultado dentro de um conceito de contas analíticas. Cada elemento patrimonial do balanço e da demonstração de resultado pode ser alinhado e, em cima disso, trabalhar as possibilidades de perdas para um horizonte de um ou dois anos.

A gestão de riscos possui como principal foco manter um processo sustentável de geração de valor para os acionistas, uma vez que qualquer negócio sempre está exposto a um conjunto de riscos. Por isso, é imprescindível instituir uma arquitetura informacional para monitorar a exposição da empresa ao risco. (PADOVEZE; BERTOLUCCI, 2013).

Sendo que uma dessas arquiteturas é a utilização do mapa de gestão riscos que de acordo com Padoveze e Bertolucci (2013, p. 186) “[...] é considerado um dos melhores instrumentos para uma visão geral do risco e o seu gerenciamento. Ele incorpora os riscos identificados e sua avaliação”.

Um exemplo de mapa de gestão de riscos pode ser daquele estruturado e dividido em cinco tipos de riscos que são: riscos naturais, riscos financeiros, riscos com pessoal, riscos operacionais e riscos de obrigações/litígios, sendo que os mesmos são medidos por uma frequência de eventos que vai de uma escala baixo até alto, assim englobando todos os ambientes nos quais a empresa está inserida. (PADOVEZE; BERTOLUCCI, 2013).

Consequentemente os riscos existem e sempre irão existir no contexto em que as organizações estão incorporadas, cabe aos gestores buscarem alternativas para que de certa forma possam diagnosticar quais serão os mais prováveis e criarem estratégias através do mapa de gestão de riscos para melhor administrar os mesmos, não comprometendo seus resultados.

2.4 UTILIZAÇÃO DOS ARTEFATOS DE CONTROLADORIA

Depois de discorrer sobre cada um dos Artefatos mencionados por Borinelli, é necessário verificar o que outros autores abordam sobre esses instrumentos de gestão, mensuração e avaliação, se realmente as empresas em seu dia a dia os utilizam no desempenho de seus processos para o fornecimento de informações e auxílio na tomada de decisões.

Em pesquisas realizadas por Frezatti (2006) e Soutes (2006) (apud BORINELLI, 2006) foi feito um levantamento de quais eram os Artefatos mais utilizados na prática pelas organizações pesquisadas, considerando os que foram apresentados pelos dois autores se obteve o seguinte resultado:

- **Métodos, critérios e sistemas de custeio:** custeio por absorção, custeio baseado em atividades, custeio variável e custo padrão.
- **Métodos de mensuração e avaliação, e medidas de desempenho:** *economic value added* – EVA.
- **Filosofias e modelos de gestão:** planejamento (estratégico e operacional), orçamento, contabilidade por responsabilidade, gestão baseada em atividades, *Balanced Scorecard* – BSC.

Beuren, Rengel e Casagrande (2010) realizaram uma pesquisa em dez companhias listadas na Bovespa que passavam por processos de reestruturação societária, sendo que a amostra foi composta por cinco dessas, que responderam, evidenciando a influência que essa reestruturação provocou nas práticas de Controladoria, onde todas as empresas possuem uma unidade organizacional denominada Controladoria.

Analisando as respostas das cinco empresas, os Artefatos que todas mencionaram que são usados em seu cotidiano foram: valor presente, retorno sobre o investimento e orçamento, outros como: custeio por absorção, custeio variável, preços de transferência, retorno sobre o patrimônio líquido, *Benchmarking*, *economic value added* – EVA, planejamento estratégico, operacional e tributário foram apontados por quatro das cinco empresas. (BEUREN; RENGEL; CASAGRANDE, 2010).

Em estudo realizado através de um artigo por Borinelli e Rocha (2007) os autores buscaram, delinear e analisaram a realidade das práticas de Controladoria das cem maiores

empresas privadas que atuam no Brasil, das quais por meio das respostas identificou-se que sessenta e oito possuem uma área nomeada Controladoria.

Das cem empresas pesquisadas oitenta e oito responderam ao questionário e planejamento estratégico, preços de transferência, orçamento e planejamento tributário foram os Artefatos relatados pelas mesmas, que também enfatizaram de um modo geral sobre o processo de mensuração e análise de custos e medidas de avaliação de desempenho (BORINELLI; ROCHA, 2007).

Ao analisar os trabalhos realizados pelos autores, pode-se verificar que as empresas utilizam alguns dos Artefatos de Controladoria nas suas atividades diárias, sendo que, orçamento e planejamento foram os mais referenciados pelas mesmas, e que também em sua maioria possuem uma unidade ou um setor denominado Controladoria, a qual lhes auxilia na execução e no controle do processo de gestão.

2.4.1 Resultados recentes de pesquisas envolvendo os Artefatos de Controladoria

No momento em que se efetua o estudo de outros trabalhos que abrangem sobre os Artefatos de Controladoria, faz-se necessário realizar uma análise dos resultados encontrados por esses autores.

Na tese de Borinelli (2006) o autor elaborou a ECBC – Estrutura Conceitual Básica de Controladoria e uma das perguntas específicas de pesquisa foi: Quais são as principais práticas de Controladoria das 100 (cem) maiores empresas privadas que operam no Brasil?

Sendo que para integrar parte da resposta dessa pergunta foi feito um levantamento através de pesquisas de outros autores, não realizando assim pesquisa de campo em virtude dessas já existentes que trataram desse levantamento de quais são os Artefatos necessários para o desempenho das funções e atividades da Controladoria, sendo de essencial importância para a construção da ECBC. (BORINELLI, 2006).

Foram apresentados por Frezatti (2006) e Soutes (2006) (apud BORINELLI, 2006) de 34 Artefatos pesquisados que 16 são utilizados para o desempenho das funções de Controladoria, porém o autor mencionou todos na construção da ECBC.

Por meio dessa pesquisa Borinelli (2006, p. 187) ressalta “[...] que há uma série de elementos conceituais que servem de base à construção dos artefatos utilizados em

Controladoria [...]. São eles: modelos de gestão, de decisão, de mensuração e de informação”.

No artigo de Beuren, Rengel e Casagrande (2010) elaborou-se a seguinte questão-problema: Quais as mudanças identificadas nas práticas de Controladoria decorrentes de reestruturações societárias nas maiores empresas em volume de capital do segmento econômico materiais básicos listadas na Bovespa?

Para constatar sobre a mudança ou não nas práticas de Controladoria após a reestruturação societária das empresas, os autores mencionaram como um dos itens da pesquisa os Artefatos de Controladoria, questionando desde quando a Controladoria utiliza os que por eles foram citados, onde se verificou que apenas uma empresa teve implantação de 2 novos Artefatos o *Economic Value Added* (EVA) e o Planejamento Estratégico após a reestruturação societária, além dos que já implementava, sendo que as demais também já usavam Artefatos e continuaram utilizando os mesmos sem mudanças. (BEUREN; RENGEL; CASAGRANDE, 2010).

Na pesquisa de Borinelli e Rocha (2007) que foi realizada através de um artigo os autores buscaram responder a seguinte questão: Quais são as práticas de Controladoria das cem maiores empresas privadas que operam no Brasil e que agrupamento pode-se fazer de tais práticas?

Nesse artigo os autores Borinelli e Rocha (2007) analisaram as empresas através da Análise de Clusters, onde buscaram reunir em grupos diferentes entre si organizações com características semelhantes, com a finalidade de identificar as características predominantes em cada grupo, sendo que essa análise foi realizada formando-se 4 *clusters*.

Nos *clusters* 2 e 3 no que diz respeito a descrição das atividades e funções relativas ao processo de gestão foram mencionados pelas empresas a utilização de alguns Artefatos de Controladoria, sendo que as que os citaram possuem a unidade organizacional denominada Controladoria, porém as que compõem o cluster 2 possuem ênfase corporativa e funções contábeis e relativas ao processo de gestão e as que compõem o cluster 3 também com ênfase corporativa mas com funções predominantemente contábeis. (BORINELLI; ROCHA, 2007).

Portanto diante dessa análise constata-se que as empresas realmente utilizam os Artefatos, sendo que os mesmos fazem parte do conjunto de práticas que compõem a Controladoria lhe auxiliando no desempenho de suas funções e atividades dentro da organização.

2.5 CONTROLE INTERNO E CICLOS OPERACIONAIS

As empresas precisam controlar todas as suas atividades para se ter uma melhor eficácia em sua gestão, para auxiliar nesse controle existem os sistemas de controle interno e para que os mesmos sejam praticados é necessário criar ciclos operacionais dentro da organização envolvendo todos eventos operacionais presentes na mesma.

Conforme explica Crepaldi (2004, p. 73) em relação ao controle interno:

Podemos definir controle como o sistema, de uma empresa, que compreende o plano de organização, os deveres e responsabilidades e todos os métodos e medidas adotadas com a finalidade de:

- salvaguardar os ativos;
- verificar a exatidão e fidelidade dos dados e relatórios contábeis e de outros dados operacionais;
- desenvolver a eficiência nas operações;
- comunicar e estimular o cumprimento das políticas, normas e procedimentos administrativos adotados.

De acordo com Nascimento e Reginato (2010, p. 159) o sistema de controles internos “[...] representa o conjunto de todos os controles existentes em cada ciclo operacional, bem como os manuais de normas e conduta de funcionários que têm influência em toda a organização”.

Nesse contexto de controle interno Nascimento e Reginato (2010) afirmam que para sua implementação os gestores incumbidos devem ter uma visão sistêmica da empresa sendo que a mesma se completa quando as operações que envolvam o uso de recursos são consideradas em seu conjunto, avaliando individualmente e coletivamente sob o aspecto dos ciclos dos eventos que compõem suas atividades, os quais são:

- Ciclo de vendas;
- Ciclo de compras;
- Ciclo dos recursos humanos;
- Ciclo das atividades de produção;
- Ciclo de controle dos ativos fixos.

O ciclo de vendas são aqueles que englobam as contas a receber da empresa, ou seja, as operações de vendas desde sua etapa inicial de transação até a contabilização do respectivo recebimento da mesma. (NASCIMENTO; REGINATO, 2010).

O ciclo de compras envolvem as contas a pagar da empresa, considerando todos os elementos que fazem parte dos gastos ocorridos na mesma, sejam quais forem as suas origens, ocorrendo os desembolsos diretos de recursos. (NASCIMENTO; REGINATO, 2010).

O ciclo de recursos humanos como o próprio nome diz são aqueles relacionados a toda a parte dos recursos humanos na empresa, desde o reconhecimento da necessidade de contratação de colaboradores até o fim do contrato de trabalho. (NASCIMENTO; REGINATO, 2010).

O ciclo de produção envolve todas as atividades relacionadas à produção da empresa, controlando o uso correto dos insumos e monitorando o processo de produção, assim como protegendo a estrutura física e os estoques da entidade. (NASCIMENTO; REGINATO, 2010).

O ciclo dos ativos fixos é aplicado de duas formas: na preservação dos bens da empresa e no controle quanto ao seu uso, que seja somente para a prática das atividades de interesse da organização. (NASCIMENTO; REGINATO, 2010).

Dessa maneira fica evidente a importância da empresa adotar um sistema de controle interno e, atrelado ao mesmo, os ciclos operacionais que englobam todas as atividades e os departamentos, podendo se ter um controle do todo e não somente de uma parte da entidade, pois em uma gestão empresarial os setores se complementam entre si, devendo estar todos integrados.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Neste capítulo serão descritos os procedimentos metodológicos e as técnicas de pesquisa utilizadas para elaboração da pesquisa e a solução do problema proposto.

Segundo Gil (2010, p. 01) “Pode-se definir pesquisa como o procedimento racional e sistemático que tem como objetivo proporcionar respostas aos problemas que são propostos”.

Conforme Diehl e Tatim (2004, p. 48) “O método deriva da metodologia e trata do conjunto de processos pelos quais se torna possível conhecer uma realidade específica, produzir um dado objeto ou desenvolver certos procedimentos ou comportamentos”.

Será apresentado nos próximos itens detalhamentos da pesquisa quanto: o seu delineamento, procedimentos e técnicas de coleta de dados, análise e interpretação dos dados e limitações do estudo.

3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA

De acordo com o Objetivo proposto da pesquisa a mesma se enquadrará como Descritiva.

Para Cervo e Bervian (2002, p. 66) “A pesquisa descritiva observa, registra, analisa e correlaciona fatos ou fenômenos (variáveis) sem manipulá-los”.

Conforme Gil (2010, p. 27, grifo do autor) “**As pesquisas descritivas** têm como objetivo a descrição das características de determinada população. Podem ser elaboradas também com a finalidade de identificar possíveis relações entre variáveis”.

Sendo que a pesquisa será Descritiva porque irá se realizar uma análise e posterior registro das informações relevantes, descrevendo como funcionam alguns aspectos da

organização sem modificá-los.

De acordo com os Procedimentos Técnicos a pesquisa se classificará em três tipos: Estudo de Caso, Pesquisa Bibliográfica e Pesquisa Documental.

O estudo de caso é definido por Gil (2010, p. 37) como um “[...] estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento [...]”.

Para Diehl e Tatim (2004) estudo de caso é como um conjunto de dados que descrevem uma fase ou a totalidade do processo social de uma unidade, em suas diversas relações internas e em suas fixações culturais podendo essa unidade ser uma pessoa, uma família, um profissional, uma instituição social, uma comunidade ou uma nação.

Em relação à pesquisa bibliográfica Cervo e Bervian (1983, p. 55 apud BEUREN, 2012, p. 86) afirmam que a mesma:

explica um problema a partir de referências teóricas publicadas em documentos. Pode ser realizada independentemente ou como parte da pesquisa descritiva ou experimental. Ambos os casos buscam conhecer e analisar as contribuições culturais ou científicas do passado existentes sobre um determinado assunto, tema ou problemas.

Em adição Diehl e Tatim (2004, p. 58) explicam que a pesquisa bibliográfica “é desenvolvida mediante material já elaborado, principalmente livros e artigos científicos”.

A pesquisa documental, segundo Silva e Grigolo (2002 apud BEUREN, 2012, p. 89) “vale-se de materiais que ainda não receberam nenhuma análise aprofundada”.

Outro aspecto destacado por Diehl e Tatim (2004, p. 59) é de que “[...] a pesquisa documental baseia-se em materiais que ainda não receberam um tratamento analítico ou que podem ser reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa”.

Dessa maneira irá se realizar um estudo de caso pelo fato de estar descrevendo e pesquisando sobre uma determinada empresa, levando em conta aspectos relacionados à mesma, sendo que, para efetuar esse estudo é necessário um embasamento teórico que será obtido através de livros, artigos e teses se caracterizando uma pesquisa bibliográfica, além de serem investigadas informações desconhecidas ou que ainda não foram analisadas formando uma pesquisa documental. .

Em relação à Abordagem do Problema a pesquisa será Qualitativa.

A pesquisa qualitativa é descrita por Diehl e Tatim (2004, p.52) como:

Os estudos qualitativos podem descrever a complexidade de determinado problema e a interação de certas variáveis, compreender e classificar os processos dinâmicos vividos por dado grupo e possibilitar, em maior nível de profundidade, o entendimento das particularidades do comportamento dos indivíduos.

Conforme Beuren (2012, p. 92) “A abordagem qualitativa visa destacar características não observadas por meio de um estudo quantitativo, haja vista a superficialidade deste último”.

O enfoque da pesquisa será Qualitativo, pois irá se analisar e interpretar os dados coletados, buscando resolver a pergunta problema proposta.

Portanto a pesquisa será descritiva e de abordagem qualitativa, com três procedimentos técnicos que são: Estudo de Caso, Pesquisa Bibliográfica e Pesquisa Documental.

3.2 PROCEDIMENTO E TÉCNICAS DE COLETA DE DADOS

Definir o procedimento e as técnicas de coleta de dados que serão utilizadas em uma pesquisa é fundamental, pois é partir desse processo que as informações necessárias serão obtidas.

A coleta de dados para Cervo e Bervian (2002) é uma tarefa importante na pesquisa, pois, abrange diversas etapas, como a determinação da população a ser estudada, a elaboração do instrumento de coleta, a programação da coleta e também os dados e a própria coleta. Os instrumentos de coleta de dados, mais usados, são a entrevista, o formulário e o questionário.

Dessa forma em relação ao procedimento e técnica de coleta de dados foi utilizado na pesquisa o questionário.

Conceituando a técnica do questionário Diehl e Tatim (2004, p. 68) apontam que:

O questionário é um instrumento de coleta de dados constituído por uma série ordenada de perguntas, que devem ser respondidas por escrito e sem a presença do entrevistador. Em geral, o pesquisador o envia ao informante pelo correio ou por intermédio de um portador. Depois de preenchido, o pesquisado devolve-o do mesmo modo.

Para Cervo e Bervian (2002, p. 48) “[...] a palavra questionário refere-se a um meio de obter respostas às questões por uma fórmula que o próprio informante preenche. Ele contém um conjunto de questões, todas logicamente relacionadas com um problema central”.

Com intuito de auxiliar na elaboração do questionário e definição dos respondentes foi

realizada uma visita na empresa, buscando informações relevantes e conhecendo um pouco do funcionamento e também a hierarquia da mesma.

Após essa visita foi definido quais e quantos seriam os respondentes do questionário conforme segue na Figura 3 – Respondentes do Questionário:

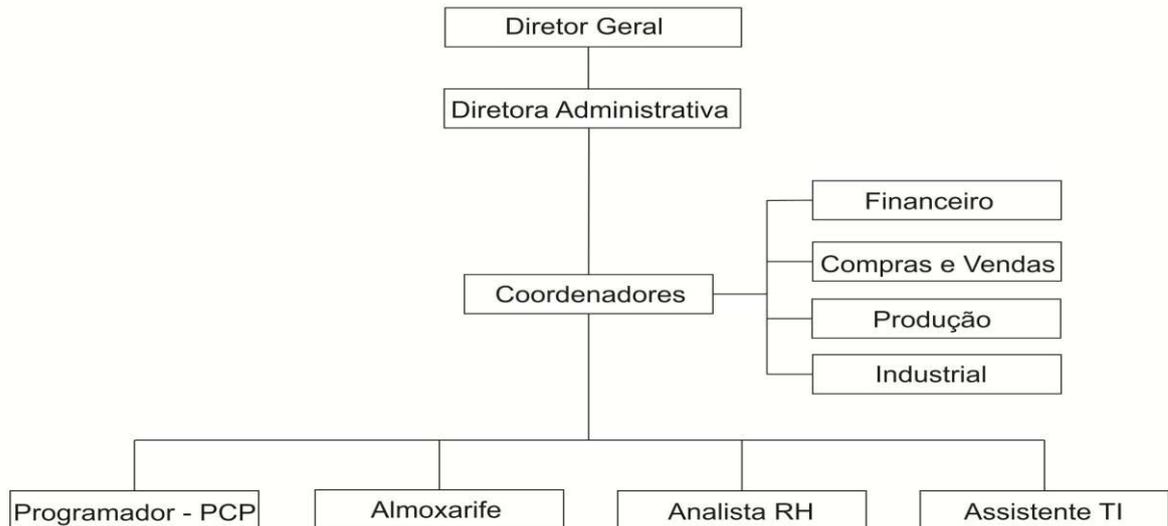


Figura 3 - Respondentes do Questionário

Fonte: Dados da pesquisa.

Analisando a figura acima se observa que os respondentes foram um Diretor e uma Diretora, quatro Coordenadores, um Programador de Produção, um Almojarife, um Analista de RH e um Assistente de TI, totalizando assim, dez colaboradores que participaram do questionário.

O questionário foi elaborado tendo como referência bibliográfica a tese de Borinelli (2006), sendo composto por um total de cinquenta e três questões as quais foram divididas em doze blocos, englobando diversos temas, em sua maioria com questões fechadas, o qual foi enviado para os respondentes por e-mail.

3.3 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS

De acordo com a abordagem do problema a pesquisa foi qualitativa na qual os dados foram coletados através das respostas do questionário que foi aplicado, tendo o mesmo em sua maioria questões fechadas e apenas duas abertas.

Os questionários respondidos foram obtidos por meio físico, ou seja, os respondentes

receberam por e-mail, imprimiram e responderam, após os mesmos foram coletados na empresa.

Após coletadas as respostas a análise foi feita através do Microsoft Word onde se elaborou quadros com cada pergunta, suas alternativas de respostas, o número de respostas obtidas em cada alternativa e seus respectivos percentuais, sendo que essa última opção não foi utilizada para todas as questões, assim lendo-se cada questão e transpondo os dados encontrados para o quadro de análise.

Dessa forma, os resultados apontados proporcionarão responder a pergunta problema, assim como atingir os objetivos que foram propostos, as informações obtidas irão demonstrar o conhecimento dos gestores e colaboradores em relação ao tema estudado e também a realidade concreta da empresa.

3.4 LIMITAÇÕES DO ESTUDO

O método do Estudo de Caso é um dos mais usados em pesquisas relacionadas às ciências sociais, dessa forma, será utilizado na pesquisa em questão, porém o mesmo apresenta algumas observações e limitações que devem ser consideradas.

De acordo com Yin (2010, p. 23) “O uso do estudo de caso com a finalidade de pesquisa permanece um dos empreendimentos mais desafiadores das ciências sociais”.

Para realizar uma pesquisa adotando como procedimento o Estudo de Caso o pesquisador deve estar bem preparado efetuando uma revisão minuciosa da literatura, com cuidado e atenção para as questões e objetivos da mesma, se dedicando ao realizar os procedimentos e também compreendendo e verificando abertamente os pontos fortes e as limitações desse tipo de pesquisa. (YIN, 2010).

Esse método proporciona algumas dúvidas ao pesquisador como, por exemplo: de que maneira definir o caso em estudo, identificar quais os dados relevantes a serem coletados e após coletados como proceder com os mesmos. (YIN, 2010).

Outro tipo de limitação é o fato de a coleta de dados desse Estudo de Caso ser feita por meio do Procedimento Questionário, o qual algumas perguntas podem não serem compreendidas claramente pelos respondentes, podendo interferir em suas respostas e consequentemente no resultado obtido.

Assim fica evidente que preparar uma pesquisa na qual se utiliza o método do Estudo de Caso é uma tarefa desafiadora para o pesquisador, sendo que o mesmo deve estar bem preparado e seguro de como irá proceder para alcançar o objetivo esperado.

4 APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

4.1 DESCRIÇÃO DO CASO

Com atividades iniciadas em 1972 a empresa em estudo tinha um foco voltado para o comércio de peças e acessórios para máquinas agrícolas, em 1988 quando o sucessor do proprietário assume a direção da empresa e novas diretrizes são adotadas mudando completamente o foco da mesma agora voltada à produção de implementos agrícolas.

Localizada na cidade de Passo Fundo – RS com 2 unidades fabris próprias atualmente a empresa conta com 250 colaboradores, 9 representantes externos atuando em 16 estados e exportando para 3 países, adotando os padrões mais rígidos de qualidade e certificações nacionais e internacionais a empresa busca aprimoramento constante e excelência de qualidade na fabricação dos seus produtos em particularidade com vários produtos patenteados.

Por meio de uma visita orientada que foi realizada na empresa buscou-se conhecer um pouco mais sobre a mesma e entender seu funcionamento de um modo sucinto e também como é formada sua hierarquia, sua Contabilidade é terceirizada e não possui em nenhum dos seus cargos a figura do *Controller*, diante dessas informações surge a oportunidade da aplicação de um questionário o qual está em anexo no Apêndice A- Questionário Aplicado.

O Questionário foi aplicado em dez colaboradores que foram escolhidos conforme sua função dentro da empresa se optando por cargos estratégicos, sendo: um Diretor e uma Diretora, quatro Coordenadores, um Programador de Produção, um Almojarife, um Analista de RH e um Assistente de TI.

Em relação à elaboração do questionário o mesmo tem quarenta e oito questões, mais cinco questões referentes à identificação, sendo composto por duas questões abertas e quarenta e seis fechadas as quais foram divididas em 12 blocos, sendo eles:

- BLOCO I – IDENTIFICAÇÃO DO/A RESPONDENTE
- BLOCO II – CONTABILIDADE
- BLOCO III – ORIENTAÇÃO GERAL DE ADMINISTRAÇÃO E CONDUÇÃO DO NEGÓCIO
- BLOCO IV – PROCESSO DE GESTÃO
- BLOCO V – CONTROLADORIA
- BLOCO VI – ARTEFATOS DE CONTROLADORIA
- BLOCO VII – CICLO OPERACIONAL DE VENDAS
- BLOCO VIII – CICLO OPERACIONAL DE RECURSOS HUMANOS
- BLOCO IX – CICLO OPERACIONAL DE PRODUÇÃO
- BLOCO X – CICLO OPERACIONAL DE COMPRAS
- BLOCO XI – CICLO OPERACIONAL DE ATIVOS FIXOS
- BLOCO XII – QUESTÕES REPLICADAS DE OUTROS TRABALHOS

Os Blocos relacionados aos ciclos operacionais foram pautados a partir da obra de Nascimento e Reginato que afirmam que uma empresa para ter um melhor controle e funcionamento deve operar por meio dos mesmos, englobando assim todos os departamentos e o Bloco com questões replicadas de outros trabalhos foi elaborado em virtude de ser um dos itens desse estudo que analisou pesquisas envolvendo o tema dos Artefatos de Controladoria.

4.2 APRESENTAÇÃO DAS RESPOSTAS

Os resultados serão apresentados separadamente por blocos, conforme apresentado anteriormente; as respostas serão apresentadas em seu total de número e na maioria dos blocos também em percentual, sendo esse utilizado para as de maior relevância.

4.2.1 Bloco de Identificação do/a Respondente

O cargo ocupado pelos respondentes dentro da empresa, que representa a questão 1 do bloco de identificação é apresentado no Quadro 2 – Cargo ocupado na empresa, como segue

abaixo:

Quadro 2 - Cargo ocupado na empresa

Cargo que ocupa na empresa:	Número de Respostas
Auxiliar	0
Assistente	1
Analista	1
Almoxarife	1
Coordenador (a)	4
Diretor (a)	2
Programador	1
Total	10

Fonte: Dados primários – questionário 1 – novembro/2014.

Percebe-se ao analisar o Quadro 2 que 4 dos respondentes possuem o cargo de Coordenador, 2 de Diretor, 1 Assistente, 1 Analista, 1 Almoxarife e 1 Programador, não havendo respondente no cargo de Auxiliar.

O tempo que cada respondente trabalha na empresa, representa a questão 2 do bloco de identificação é apresentado no Quadro 3 – Tempo de trabalho na empresa, conforme descrito abaixo:

Quadro 3 - Tempo de trabalho na empresa

Tempo que trabalha na empresa:	Número de Respostas
Até 5 anos	5
De 6 a 10 anos	4
De 11 a 15 anos	0
Mais de 15 anos	1
Total	10

Fonte: Dados primários – questionário 1 – novembro/2014.

Conforme se pode verificar 5 dos colaboradores que representam a metade dos respondentes trabalham na empresa no período de até 5 anos e 4 no período de 6 a 10 anos, tendo somente 1 colaborador mais antigo que já está a mais de 15 anos na entidade.

A questão 3 do bloco de identificação que se refere ao tempo de desempenho do funcionário na sua função atual, é apresentada no Quadro 4 – Tempo de desempenho da função na empresa:

Quadro 4 - Tempo de desempenho da função na empresa

Tempo que desempenha a função na empresa:	Número de Respostas
Até 2 anos	5
De 3 a 5 anos	4
De 6 a 10 anos	1
De 11 a 15 anos	0
Mais de 15 anos	0
Total	10

Fonte: Dados primários – questionário 1 – novembro/2014.

De acordo com as respostas metade dos funcionários estão atuando no período de até 2 anos na função que desempenham atualmente, 4 atuam de 3 a 5 anos e somente 1 atua de 6 a 10 anos.

No Quadro 5 - Grau de instrução dos respondentes, é divulgada a questão 4 do bloco de identificação:

Quadro 5 - Grau de instrução dos respondentes

Grau de instrução:	Número de Respostas
Ensino Médio	0
Superior Incompleto	4
Superior Completo	6
Especialista	3
Mestre	0
Doutor	0
Total	13

Fonte: Dados primários – questionário 1 – novembro/2014.

Nota-se que todos os respondentes possuem curso superior e a maioria, ou seja, 6 pessoas já o completaram enquanto 4 ainda estão cursando, se obteve 13 respostas no total porque dos que já possuem curso superior completo 3 também têm especialização.

A última questão do bloco de identificação complementa a anterior, questionando qual é o curso superior que os respondentes possuem conforme descrita no Quadro 6 – Identificação do Curso Superior dos Respondentes:

Quadro 6 - Identificação do Curso Superior dos respondentes

Se possui nível superior, qual o curso?	Número de Respostas
Economia	1
Biologia	1
Administração	2
Comércio Exterior	1
Engenharia Mecânica	3
Fabricação Mecânica	1
Gestão da Tecnologia da Informação	1
Total	10

Fonte: Dados primários – questionário 1 – novembro/2014.

Ao analisar as respostas constata-se que os cursos são bem variados tendo Engenharia Mecânica o maior número de resposta seguida pela Administração, sendo que os demais cursos apontados possuem somente 1 resposta cada.

4.2.2 Bloco de Contabilidade

A primeira pergunta feita nesse bloco é em relação a principal função da Contabilidade para empresa, a qual foi apresentada cinco alternativas de respostas, assim podendo se ter uma ideia de como os respondentes avaliam essa ciência, como segue no Quadro 7 – Principal função da Contabilidade para a empresa:

Quadro 7 - Principal função da Contabilidade para a empresa

Em sua opinião, qual a principal função da Contabilidade para a empresa?	Número de Respostas
Atender as necessidades fiscais e tributárias	5
Atender as necessidades do departamento pessoal	0
Controlar o patrimônio da empresa	0
Emitir relatórios financeiros, contábeis e econômicos	4
Fornecer informações úteis para a tomada de decisões	1
Total	10

Fonte: Dados primários – questionário 1 – novembro/2014.

Considerando as respostas nota-se que metade dos colaboradores aponta como principal função a de “Atender necessidades fiscais e tributárias”, a segunda alternativa mais respondida é a de “Emitir relatórios financeiros, contábeis e econômicos” e somente com 1 resposta a opção de “Fornecer informações úteis para a tomada de decisões”, sendo que as outras duas alternativas não foram marcadas, onde todas são importantes e se complementam entre si, porém a maioria dos respondentes ainda possuem uma visão limitada da

Contabilidade, a restringindo somente para fins tributários e fiscais.

De acordo com Marion (2008) a Contabilidade é o instrumento que fornece o maior número possível de informações para a tomada de decisão, assim diante disto observa-se que as respostas vêm de encontro ao que a maioria dos respondentes entendem sobre a Contabilidade, a identificando somente como para fins de cálculo de impostos, atendendo as necessidades do fisco, sendo que essa ciência vai muito mais além, sendo uma principal fonte de informações para os empresários.

A utilização pela empresa das Demonstrações Contábeis para o auxílio no processo de tomada de decisão é a segunda questão desse bloco e é apresentada no Quadro 8 – Utilização das Demonstrações Contábeis para auxiliar no processo da tomada de decisão, na sequência:

Quadro 8 - Utilização das Demonstrações Contábeis para auxiliar no processo da tomada de decisão

A empresa utiliza as Demonstrações Contábeis como Demonstração de Resultado, Balanço Patrimonial, para auxiliar no processo da tomada de decisão?	Número de Respostas	Percentual %
Sim	6	60%
Não	2	20%
Não tem conhecimento	2	20%
Total	10	100%

Fonte: Dados primários – questionário 1 – novembro/2014.

Conclui-se que 60% dos respondentes, ou seja, a maioria, afirmam que a empresa utiliza as demonstrações fornecidas pela Contabilidade para auxiliar no processo da tomada de decisão, enquanto 20% acreditam que as mesmas não são utilizadas para esse fim e os outros 20% restantes não possuem conhecimento, havendo de certa forma um equilíbrio nas opiniões.

Assim se comprova que a Contabilidade é fornecedora de informações, as quais irão auxiliar os gestores no processo da tomada de decisão, ou seja, por mais que os mesmos tenham em mente um conceito completamente restrito dessa ciência, a mesma acaba por meio de seus relatórios provando qual é a sua principal utilidade.

Dando sequência à questão anterior o Quadro 9 – Auxílio das Demonstrações Contábeis na tomada de decisão, apresenta o questionamento de que se realmente as Demonstrações Contábeis auxiliam no processo de tomada de decisão no desempenho das atividades da empresa em seu cotidiano.

Quadro 9 - Auxílio das Demonstrações Contábeis na tomada de decisão

Se a resposta da questão anterior foi Sim, essas informações recebidas pelos relatórios contábeis, realmente auxiliam na tomada de decisão, como, por exemplo, na formação do preço do produto vendido, na realização de um novo investimento?	Número de Respostas	Percentual %
Sim	6	100%
Não	0	0%
Não tem conhecimento	0	0%
Total	6	100%

Fonte: Dados primários – questionário 1 – novembro/2014.

Percebe-se que todos os colaboradores declaram que as Demonstrações Contábeis fornecidas pela Contabilidade efetivamente auxiliam na da tomada de decisão dos processos diários exercidos na empresa, sendo que foram apontadas somente 6 respostas em virtude do número de respostas “Sim” da questão anterior.

Por mais que os colaboradores tenham em mente uma opinião limitada sobre a Contabilidade, os mesmos sem perceberem acabam afirmando o seu real propósito e conceito, pois as Demonstrações Contábeis utilizadas na empresa efetivamente fornecem informações importantes para tomada de decisão.

4.2.3 Bloco Orientação Geral de Administração e Condução do Negócio

Esse bloco é composto de 3 questões , dando continuidade a numeração se apresenta a terceira questão que é se existe na empresa uma Missão claramente definida através do Quadro 10 – Existência de Missão definida na empresa:

Quadro 10 – Existência de Missão definida na empresa

A empresa possui Missão claramente definida a qual demonstre a razão da sua existência?	Número de Respostas	Percentual %
Sim	9	90%
Não	1	10%
Não tem conhecimento	0	0%
Total	10	100%

Fonte: Dados primários – questionário 1 – novembro/2014.

Das respostas obtidas 90% afirmam que há Missão na empresa e que a mesma está claramente definida no contexto da organização, já 10% que corresponde apenas 1 respondente, respondeu negativamente o que demonstra que de certa forma a empresa não deixa nítido para todos os seus colaboradores o propósito de sua existência, apesar de a

mesma existir.

No momento em que a empresa possui sua Missão instituída é possível criar-se um modelo de gestão ou identificar como este ocorre no caso em questão, modelo esse que pode ser seguido pela empresa, sendo que o mesmo tem por finalidade fazer com que essa Missão seja cumprida.

A quarta questão é sobre os Valores da empresa que segue abaixo no Quadro 11 – Existência de Valores na empresa:

Quadro 11 – Existência de Valores na empresa

A empresa possui Valores estabelecidos?	Número de Respostas	Percentual %
Sim	9	90%
Não	1	10%
Não tem conhecimento	0	0%
Total	10	100%

Fonte: Dados primários – questionário 1 – novembro/2014.

As respostas apresentadas mais uma vez expressam que a organização não está executando o processo de informações internas para os seus funcionários de uma maneira totalmente compreensível e clara, pois 90% responderam “Sim” e 10% “Não”, o que relata que há dúvidas por parte dos respondentes em relação de como é administrado e deve ser conduzido o negócio.

Os Valores irão complementar a Missão da empresa e conseqüentemente auxiliar no modelo de gestão caso esse seja desenvolvido pela direção da entidade, sendo formado assim, por um conjunto de valores, com intuito de se demonstrar como o negócio deve ser administrado.

A próxima questão complementa a anterior perguntando se os Valores estabelecidos são seguidos e se os mesmos auxiliam no desempenho das atividades e no alcance dos objetivos de acordo com o Quadro 12 – Adoção dos Valores para o desempenho das atividades e alcance dos objetivos estabelecidos:

Quadro 12 – Adoção dos Valores para o desempenho das atividades e alcance dos objetivos estabelecidos

Se a resposta da questão anterior foi Sim, esses Valores são seguidos auxiliando no desempenho das atividades e a alcançar os objetivos estabelecidos?	Número de Respostas	Percentual %
Sim	7	78%
Não	2	22%
Não tem conhecimento	0	0%
Total	9	100%

Fonte: Dados primários – questionário 1 – novembro/2014.

Nota-se que 78% das respostas foram afirmativas e 22% negativas, sendo que a maioria acredita que os Valores são seguidos e auxiliam no desempenho das atividades assim como também no alcance dos objetivos propostos, porém 2 colaboradores discordam, sendo que foram somente 9 respostas no total em virtude das respostas da questão antecedente.

Ao seguir os Valores estabelecidos na organização, os mesmos auxiliarão de certa forma na execução do modelo de gestão, pois desempenhando as atividades de uma maneira correta, os objetivos traçados serão alcançados e, portanto o propósito da existência da empresa será cumprido.

4.2.4 Bloco Processo de Gestão

O quarto bloco do questionário aborda sobre o Processo de Gestão da empresa e através da questão 5 apresentada no Quadro 13 - Utilização do ciclo de Planejamento, Execução e Controle na realização das atividades, questiona-se:

Quadro 13 – Utilização do ciclo de Planejamento, Execução e Controle na realização das atividades

Para ter um melhor desempenho nas suas atividades, buscando a eficácia empresarial, a organização adota o ciclo de Planejamento, Execução e Controle para a realização das mesmas?	Número de Respostas	Percentual %
Sim	6	60%
Não	3	30%
Não tem conhecimento	1	10%
Total	10	100%

Fonte: Dados primários – questionário 1 – novembro/2014.

Obtiveram-se as seguintes respostas 60% “Sim”, 30% “Não” e 10% “Não tem conhecimento”, sendo assim, um pouco mais da metade dos colaboradores acreditam na

utilização desse ciclo que nada mais é do que o processo de gestão dentro da empresa, porém 3 entendem que a empresa não o utiliza e 1 não possui conhecimento o que evidencia que o mesmo não está totalmente estruturado e também divulgado para todos.

A criação de um Processo de Gestão na empresa auxilia na execução das tarefas, onde se procura em um primeiro momento planejar, logo após executar, ou seja, pôr em prática o que foi planejado e conseqüentemente controlar se as ações estão sendo executadas de maneira correta e eficaz, porém o mesmo deve ser de conhecimento de todos. .

O Quadro 14 - Realização do Planejamento Estratégico na empresa expõe a sexta questão:

Quadro 14 - Realização de Planejamento Estratégico na empresa

A empresa realiza um Planejamento Estratégico, analisando os seus pontos fracos e fortes, ameaças e oportunidades em relação ao ambiente interno e externo no qual está inserida?	Número de Respostas	Percentual %
Sim	7	70%
Não	3	30%
Não tem conhecimento	0	0%
Total	10	100%

Fonte: Dados primários – questionário 1 – novembro/2014.

Analisando as respostas verifica-se que há uma discordância entre as mesmas sendo que 70% foram afirmativas e 30% negativas, resultado esse que comprova que por mais que seja realizado o Planejamento Estratégico dentro da empresa não são todos os setores que possuem conhecimento do mesmo, havendo assim uma falha de comunicação interna, sendo essa ferramenta de suma importância dentro do contexto organizacional, pois é através dela que é feita uma análise ambiental tanto interna como externamente.

Elaborar um Planejamento Estratégico na empresa é recomendado pelo motivo de o mesmo ser uma das partes integrantes do processo de gestão o qual se inicia por meio dele, realizando um levantamento de todas as variáveis do ambiente interno e externo para assim se traçar as estratégias que serão adotadas e dar seqüência aos demais procedimentos.

A questão a seguir é uma seqüência da anterior questionando sobre qual é o departamento que realiza o Planejamento Estratégico da empresa, de acordo com o Quadro 15 – Departamento responsável pela realização do Planejamento Estratégico, abaixo:

Quadro 15 - Departamento responsável pela realização do Planejamento Estratégico

Se a resposta da questão anterior foi Sim, qual é o departamento responsável em realizar esse Planejamento Estratégico?	Número de Respostas	Percentual %
Engenharia – Custos – Financeiro – Compras = Vendas	2	29%
Diretoria	4	57%
Não possui conhecimento de qual é o departamento	1	14%
Total	7	100%

Fonte: Dados primários – questionário 1 – novembro/2014.

Das respostas coletadas 29% relatam que o Planejamento Estratégico passa por diversos setores para sua realização até chegar ao setor final que é o de Vendas, 57% informam que a Diretoria é o departamento responsável pela sua elaboração e 14% não possuem conhecimento de qual é o departamento responsável, expressando assim uma desigualdade de informações, não tendo uma definição clara de qual é o departamento responsável por essa tarefa, sendo um total de 7 respostas por causa das repostas da pergunta anterior.

Determinar qual ou quais são os setores responsáveis dentro da empresa pela realização do Planejamento Estratégico é relevante, porém conforme analisado o mesmo é realizado somente pela Direção, sendo que o ideal seria que o mesmo incluísse todos os setores da organização para haver uma união de informações e também conhecimento de quais são os objetivos propostos para que todos busquem atingi-los.

Ainda em relação ao Planejamento Estratégico, questionou-se por meio do Quadro 16 – Revisão do Planejamento Estratégico na empresa: “O Planejamento Estratégico é constantemente revisado, avaliando-se se as estratégias traçadas estão sendo executadas?”.

Quadro 16 - Revisão do Planejamento Estratégico na empresa

O Planejamento Estratégico é constantemente revisado, avaliando-se se as estratégias traçadas estão sendo executadas?	Número de Respostas	Percentual %
Sim	4	57%
Não	2	29%
Não tem conhecimento	1	14%
Total	7	100%

Fonte: Dados primários – questionário 1 – novembro/2014.

Conclui-se que 57% afirmam que o Planejamento Estratégico é constantemente revisado, avaliando-se se as estratégias traçadas estão sendo realmente executadas, 29% negam e 14% “Não tem conhecimento”, também se apresentando somente 7 respondentes em decorrência das respostas das duas questões anteriores, assim percebe-se que sendo o

Planejamento Estratégico constantemente revisado não são todos os setores que participam dessa revisão.

Realizar uma constante revisão do Planejamento Estratégico é essencial, onde se avaliam as estratégias traçadas estão sendo realmente colocadas em prática, ou seja, executadas, pois de nada adianta elaborar essa ferramenta e simplesmente não conferir se a mesma está alcançando os resultados esperados, podendo considerar que essa revisão talvez até seja feita pela empresa, mas não sendo todos os departamentos atuantes na mesma.

4.2.5 Bloco de Controladoria

O bloco de Controladoria é o quinto bloco do questionário o qual é bem objetivo e breve e através da questão 7 pergunta-se: “Possui na empresa a unidade organizacional chamada Controladoria?” conforme Quadro 17 – Unidade organizacional chamada Controladoria na empresa:

Quadro 17 - Unidade organizacional chamada Controladoria na empresa

Possui na empresa a unidade organizacional chamada Controladoria?	Número de Respostas	Percentual %
Sim	0	0%
Não	10	100%
Não tem conhecimento	0	0%
Total	10	100%

Fonte: Dados primários – questionário 1 – novembro/2014.

Analisando as respostas fica evidente que empresa não possui a unidade organizacional chamada Controladoria, sendo que foram 100% das respostas negativas, assim não restando dúvidas de não haver funcionamento de nenhum tipo de setor que diz respeito à Controladoria.

Atualmente ainda são poucas as organizações que possuem no seu organograma uma unidade formal e estruturada de Controladoria, geralmente as empresas de grande porte vêm implantando esse novo setor, porém nada impede de as que não o possuem adotarem técnicas pertinentes à mesma, verificando que a empresa em estudo não tem Controladoria.

Assim não possuindo a unidade organizacional Controladoria a questão 8 questiona se os colaboradores achariam importante tê-la na empresa, sendo apresentada no Quadro 18 – Importância da implementação da unidade organizacional Controladoria na empresa:

Quadro 18 - Importância da implementação da unidade organizacional Controladoria na empresa

Caso a empresa não possua a unidade organizacional Controladoria, você acharia importante tê-la?	Número de Respostas	Percentual %
Sim	9	90%
Não	0	0%
Não tem conhecimento	1	10%
Total	10	100%

Fonte: Dados primários – questionário 1 – novembro/2014.

Considerando as repostas praticamente todos os respondentes achariam importante sim a implementação da unidade organizacional de Controladoria na empresa, sendo que somente 10%, ou seja, 1 respondente “Não tem conhecimento” talvez por não ter um entendimento bem claro a respeito da Controladoria, portanto fica visível a importância que essa unidade pode ter em uma entidade.

Como a Controladoria vem se propagando no contexto das organizações surgiu o questionamento se os colaboradores da empresa em estudo achariam importante ter esse setor na empresa, onde se obteve um resultado positivo, gerando assim uma possibilidade a ser pensada pelos gestores, pois esse setor iria auxiliar a controlar o processo de gestão.

4.2.6 Bloco Artefatos de Controladoria

O sexto bloco está relacionado aos Artefatos de Controladoria e é composto de 3 questões, iniciando por quais Métodos, Critérios e Sistemas de Custeio são adotados pela empresa, assim identificando de que forma seus custos são classificados. Para apresentar os resultados segue o Quadro 19 – Métodos, Critérios ou Sistemas de Custeio utilizados na empresa:

Quadro 19 - Métodos, Critérios ou Sistemas de Custeio utilizados na empresa

Em relação aos Métodos, Critérios e Sistemas de Custeio, qual ou quais desses Artefatos são utilizados na empresa?	Número de Respostas
Custeio por Absorção	3
Custeio Baseado em Atividades	3
Custeio Pleno ou Integral	0
Custeio Variável	1
Custeio Direto	0
Custo Padrão	0
Custo de Reposição	1
Custeio Meta	0
Custeio do Ciclo de Vida	0
<i>Total Cost of Ownweship</i>	0
Não utiliza nenhum dos citados	2
Não tem conhecimento	4
Total	14

Fonte: Dados primários – questionário 1 – novembro/2014.

Verificando os resultados Custeio por Absorção e Baseado em Atividades tiveram 3 respostas cada, Custeio Variável e Custo de Reposição apenas 1 resposta cada, 2 respostas afirmando que não são utilizados nenhum dos métodos e 4 respondentes “Não tem conhecimento” de qual é o método utilizado, assim pode-se considerar que a empresa classifica seus custos pelos métodos de Custeio por Absorção e Custeio Baseado em Atividades, sendo que os mesmos foram os mais citados.

Em relação aos Artefatos de custos pode-se dizer que a empresa adota dois métodos de custeio: Custeio por Absorção e o Custeio Baseado em Atividades, sendo que 2 colaboradores afirmam que não é utilizado nenhum dos Artefatos e 4 não possuem conhecimento dessa utilização, demonstrando que apenas uma parte da organização os utiliza, sendo que os Artefatos que não obtiveram identificação de respostas poderiam também ser úteis para o Processo de Gestão da empresa.

Por meio da questão 10 se busca saber quais são os métodos de Mensuração, Avaliação e Medidas de Desempenho utilizados na empresa para se ter um melhor controle, sendo os mesmos apresentados no Quadro 20 – Métodos de Mensuração, Avaliação e Medidas de Desempenho utilizados na empresa:

Quadro 20 - Métodos de Mensuração, Avaliação e Medidas de Desempenho utilizados na empresa

Em relação aos Métodos de Mensuração, Avaliação e Medidas de Desempenho, qual ou quais desses Artefatos são utilizados na empresa?	Número de Respostas
Preços de Transferência	3
Moeda Constante	0
Valor Presente	0
Retorno sobre o Investimento (ROI)	2
Retorno sobre o Patrimônio Líquido (RPL)	0
<i>Benchmarking</i>	0
<i>Economic Value Added</i> (EVA)	0
<i>Market Value Added</i> (MVA)	0
Não utiliza nenhum dos citados	1
Não tem conhecimento	4
Total	10

Fonte: Dados primários – questionário 1 – novembro/2014.

Observa-se que o método mais utilizado é Preços de Transferência com 3 respostas seguido pelo Retorno sobre o Investimento (ROI) com 2 respostas, 4 respondentes “Não tem conhecimento” e 1 respondente afirma que não é utilizado nenhum dos métodos citados, portanto a empresa utiliza Preços de Transferência e Retorno sobre o Investimento (ROI) para mensurar, avaliar e medir seu desempenho.

Quanto aos Métodos de Mensuração, Avaliação e Medidas de Desempenho apenas dois são utilizados pela empresa: Preços de Transferência e Retorno sobre o Investimento (ROI), sendo que os demais não foram mencionados, mas poderiam auxiliar a empresa na sua gestão e novamente 4 respondentes informaram não possuir conhecimento do uso de Artefatos pela empresa, evidenciando não participarem desses processos onde os mesmos são utilizados.

A última questão desse bloco é apresentada no Quadro 21 - Filosofias e Modelos de Gestão utilizados na empresa:

Quadro 21 - Filosofias ou Modelos de Gestão utilizados na empresa

Em relação às Filosofias e Modelos de Gestão, qual ou quais desses Artefatos são utilizados pela empresa?	Número de Respostas
Planejamento (Estratégico e Operacional)	6
Gecon (Modelo de Gestão Econômica)	0
Gestão Baseada em Valor (VBM)	0
Gestão de Custos Inter organizacionais	0
<i>Beyond Budgeting</i>	0
Contabilidade por Responsabilidades	0
<i>Just in Time</i> (JIT)	0
Teoria das Restrições	0
Gestão Baseada em Atividades (ABM)	0
Orçamento	5
Simulação	0
<i>Kaizen</i>	0
<i>Balanced Scorecard</i> (BSC)	0
Análise de Cadeia de Valor	0
Planejamento Tributário	0
Mapa de Gestão de Riscos	0
Não utiliza nenhum dos citados	2
Não tem conhecimento	1
Total	14

Fonte: Dados primários – questionário 1 – novembro/2014.

Constata-se que o Artefato que teve o maior número de respostas é o Planejamento (Estratégico e Operacional) com 6 e o segundo Artefato mais mencionado é o Orçamento com 5, 2 colaboradores afirmam não ser utilizados nenhum dos citados e 1 respondente “Não tem conhecimento”, então fica evidente o uso do Planejamento e do Orçamento pela organização, sendo que a utilização do Planejamento Estratégico já foi comprovada na questão número 6 do bloco sobre Processo de Gestão.

Dois Artefatos relacionados a Filosofias e Modelos de Gestão são usados na organização: Planejamento e Orçamento conforme citados pelos colaboradores, além disso, 2 respostas foram de que não são utilizados esses tipos de Artefatos e 1 colaborador não possui conhecimento sobre o uso dos mesmos, sendo assim, os mesmos não participam da elaboração do Planejamento e do Orçamento, seria interessante a empresa avaliar a possibilidade de usar os demais Artefatos que não possuíram nenhuma respostas.

4.2.7 Bloco Ciclo Operacional de Vendas

O bloco acima descrito é o sétimo do questionário e possui 4 questões relacionadas a assuntos que envolvem desde as vendas até o efetivo recebimento, iniciando pela seguinte

pergunta: “A empresa realiza o procedimento de Análise de Crédito de seus clientes?”, sendo está apresentada no Quadro 22 – Análise de Crédito:

Quadro 22 - Análise de Crédito

A empresa realiza o procedimento de Análise de Crédito de seus clientes?	Número de Respostas	Percentual %
Sim	8	80%
Não	1	10%
Não tem conhecimento	1	10%
Total	10	100%

Fonte: Dados primários – questionário 1 – novembro/2014.

Ao analisar as respostas 80% responderam “Sim”, 10% “Não” e os outros 10% “Não tem conhecimento”, podendo se concluir que a empresa possui esse controle de análise de crédito dos seus clientes, apesar de 1 resposta negativa e 1 de não ter conhecimento apresentadas, talvez por o departamento desses respondentes não fazer parte desse processo de vendas.

Através da realização de uma Análise de Crédito dos seus clientes a empresa se protege de vários riscos iminentes no mercado sendo um deles a inadimplência, fazendo uma avaliação financeira dos mesmos, mantendo um controle na sua carteira de cadastros e também identificando quem são os seus clientes potenciais.

A próxima questão busca saber se existe um formulário interno o qual deve ser preenchido pelo vendedor no momento em que realiza a venda, conforme descrita no Quadro 23 - Formulário interno de vendas:

Quadro 23 - Formulário interno de vendas

Existe um formulário interno que deve ser preenchido pelo vendedor no momento da venda?	Número de Respostas	Percentual %
Sim	6	60%
Não	3	30%
Não tem conhecimento	1	10%
Total	10	100%

Fonte: Dados primários – questionário 1 – novembro/2014.

Através das respostas obtidas pode-se afirmar que a empresa possui um formulário interno o qual é preenchido pelo vendedor, sendo que foram 60% das repostas afirmativas, porém 30% responderam negativamente e 10 % “Não tem conhecimento”, resultados esses apresentados em razão do setor que os colaboradores trabalham não estarem envolvidos com as vendas ou também por talvez esse tipo de informação não ser transmitida a todos.

Utilizando um formulário de vendas, a organização a partir do preenchimento do mesmo pode ter uma melhor organização e planejamento tanto das futuras receitas que serão geradas como também da sua demanda de produção, além de possuir nesse documento, informações importantes sobre o cliente.

O Quadro 24 – Concessão de Descontos traz a questão 14 a qual diz respeito à existência de uma política interna para autorização à Concessão de Descontos.

Quadro 24 - Concessão de Descontos

Em relação à Concessão de Descontos existe uma política interna para autorização dos mesmos?	Número de Respostas	Percentual %
Sim	8	80%
Não	0	0%
Não tem conhecimento	2	20%
Total	10	100%

Fonte: Dados primários – questionário 1 – novembro/2014.

Ao verificar as alternativas de resposta que foram marcadas pelos colaboradores percebe-se que existe na organização uma política interna para a autorização de Concessão de Descontos, pois 80% das repostas foram “Sim” e 20% “Não tem conhecimento” talvez por o departamento em que os respondentes atuam não ter envolvimento com essa questão.

Ter uma política interna para a Concessão de Descontos faz com que a empresa possua um controle padronizado de qual é o limite de valor para os mesmos não prejudicando o seu Caixa e também sobre o resultado, e deixando bem claro para os seus Vendedores como que deve ser feita esse tipo de negociação.

Se ter um controle dos valores de entrada e saída é fundamental em uma gestão empresarial, para verificar a existência desse tipo de controle foi elaborada a questão 15 “A empresa utiliza Fluxo de Caixa?” a qual segue no Quadro 25 – Fluxo de Caixa:

Quadro 25 - Fluxo de Caixa

A empresa utiliza Fluxo de Caixa?	Número de Respostas	Percentual %
Sim	6	60%
Não	1	10%
Não tem conhecimento	3	30%
Total	10	100%

Fonte: Dados primários – questionário 1 – novembro/2014.

Repara-se que 60% das respostas foram afirmativas, 10% foram negativas e 30% “Não tem conhecimento”, o que demonstra que há utilização de Fluxo de Caixa pela empresa,

sendo que uso desse tipo ferramenta não faz parte de todos os setores, pois alguns para desempenhar sua função não necessitam ter envolvimento com a mesma, porém seria relevante que ao menos soubessem da sua existência.

Controlar o dinheiro que se tem disponível em caixa é indicado para se ter um bom andamento dos negócios, auxiliando no processo de tomada de decisão, tendo controle das receitas e das despesas, realizando programações financeiras e considerando a possibilidade de novos investimentos.

4.2.8 Bloco Ciclo Operacional de Recursos Humanos

O bloco Ciclo Operacional de Recursos Humanos é o oitavo do questionário e tem como objetivo certificar se existem controles referentes aos assuntos desse setor, é composto por 4 questões, questionando por meio da primeira questão do bloco se a organização dispõe de um Manual de Conduta próprio descrevendo normas, direitos e deveres dos seus funcionários. O resultado é apresentado através do Quadro 26 – Manual de Conduta

Quadro 26 - Manual de Conduta

A empresa dispõe de um Manual de Conduta próprio que descreva as normas, os direitos e os deveres dos seus funcionários?	Número de Respostas	Percentual %
Sim	10	100%
Não	0	0%
Não tem conhecimento	0	0%
Total	10	100%

Fonte: Dados primários – questionário 1 – novembro/2014.

Nota-se que a totalidade dos respondentes (100%) afirma que a empresa dispõe de um Manual de Conduta próprio, comprovando assim, a existência de normas, deveres e direitos que devem ser seguidos pelos seus colaboradores e conseqüentemente se tendo um controle sobre os mesmos.

Ao implantar o uso de um Manual de Conduta a empresa faz com que seus colaboradores assumam determinadas responsabilidades, assim desempenhando suas atividades de uma maneira mais consciente, como também podendo realizar determinadas exigências que são pertinentes da organização.

A questão 17 pergunta aos respondentes se eles possuem descritas todas as funções que

devem desempenhar em seu cargo na empresa, a qual é apresentada no Quadro 27 – Descrição de funções:

Quadro 27 - Descrição de funções

Você possui descritas todas as funções que deve desempenhar em seu cargo?	Número de Respostas	Percentual %
Sim	7	70%
Não	3	30%
Não tem conhecimento	0	0%
Total	10	100%

Fonte: Dados primários – questionário 1 – novembro/2014.

De acordo com os dados exibidos percebe-se que a maioria dos colaboradores cerca de 70% possuem descritas as funções do seu cargo, enquanto o restante (30%) não possui essa descrição, resultado esse que pode ser explicado pelo motivo dos cargos que alguns respondentes desempenham na organização.

Através de uma descrição das funções que devem ser desempenhadas em cada cargo pode-se orientar melhor o colaborador que saberá quais são os propósitos exigidos pela empresa tendo uma visão bem clara de quais atividades deve exercer para atingir os objetivos estabelecidos.

Na sequência o Quadro 28 – Plano de Carreira traz a questão 18 do questionário: “Existe Plano de Carreira para os funcionários?”.

Quadro 28 - Plano de Carreira

Existe Plano de Carreira para os funcionários?	Número de Respostas	Percentual %
Sim	0	0%
Não	10	100%
Não tem conhecimento	0	0%
Total	10	100%

Fonte: Dados primários – questionário 1 – novembro/2014.

Diante das respostas apontadas pode-se verificar que não existe na empresa um Plano de Carreira para os seus funcionários, pois 100% dos colaboradores responderam negativamente, demonstrando que nesse sentido não há um planejamento de longo prazo e uma perspectiva nítida de crescimento em relação aos cargos exercidos.

Elaborar um Plano de Carreira para os funcionários muitas vezes pode trazer maiores gastos para a empresa, pois no momento em que são apresentadas perspectivas de crescimento profissional acompanhando as mesmas se terá a questão da remuneração financeira, sendo que

uma vez prometido tal crescimento o mesmo deve acontecer, por outro lado ao adotar um Plano de Carreira, o mesmo proporcionaria a retenção dos colaboradores na empresa por mais tempo o que auxiliaria na continuidade e no bom andamento dos negócios, beneficiando assim, o Modelo de Gestão.

O questionamento se a empresa possui termos de confidencialidade ou sigilo é feito por meio da questão 19, conforme segue no Quadro 29 – Termos de confidencialidade ou sigilo:

Quadro 29 – Termos de confidencialidade ou sigilo

A empresa possui termos de confidencialidade ou sigilo?	Número de Respostas	Percentual %
Sim	5	50%
Não	3	30%
Não tem conhecimento	2	20%
Total	10	100%

Fonte: Dados primários – questionário 1 – novembro/2014.

Analisando os resultados constata-se que 50% responderam “Sim”, 30% “Não” e 20% “Não tem conhecimento”, sendo que por mais que a organização possua termos de confidencialidade e sigilo os mesmos não são informados para todos os colaboradores, talvez por determinadas funções não os utilizarem.

Com a alta competitividade faz-se necessário por parte da organização utilizar métodos que garantam sua posição no mercado, sendo que uma dessas maneiras é orientando os seus colaboradores a fazerem sigilo em relação a certas informações da empresa, principalmente no que diz respeito aos produtos fabricados.

4.2.9 Bloco Ciclo Operacional de Produção

Este Bloco é constituído de 7 questões, as quais abordam sobre os controles que empresa possui na Produção, envolvendo temas como locais de armazenamento, formulários internos, custos entre outros, através do Quadro 30 – Setor de Almoxarifado na empresa, se apresenta a seguinte pergunta: “Existe um setor de Almoxarifado para armazenamento dos insumos?”.

Quadro 30 - Setor de Almoxarifado na empresa

Existe um setor de Almoxarifado para armazenamento dos insumos?	Número de Respostas	Percentual %
Sim	10	100%
Não	0	0%
Não tem conhecimento	0	0%
Total	10	100%

Fonte: Dados primários – questionário 1 – novembro/2014.

Identifica-se que todos os respondentes afirmaram que existe na empresa o setor de Almoxarifado para armazenamento dos insumos, confirmando assim que há uma organização de armazenamento e um controle sobre os mesmos.

Possuindo na empresa um setor de Almoxarifado facilita o processo de produção e possibilita um melhor controle de estoque, pois ao precisar de determinado insumo se tem o lugar específico onde buscar, assim não havendo perda de tempo em procurá-lo, centralizando o armazenamento dos materiais.

A próxima questão que é a número 21 do questionário, trata sobre a existência de um local específico para o recebimento da matéria-prima e respectiva saída do produto acabado, de acordo com o Quadro 31 – Local para recebimento de matéria-prima e saída do produto acabado:

Quadro 31 - Local para recebimento de matéria-prima e saída do produto acabado

Existe um local específico para o recebimento da matéria-prima e para a saída do produto acabado?	Número de Respostas	Percentual %
Sim	10	100%
Não	0	0%
Não tem conhecimento	0	0%
Total	10	100%

Fonte: Dados primários – questionário 1 – novembro/2014.

Conclui-se que existem esses dois locais específicos dentro da empresa, pois 100% das respostas foram afirmativas, o que gera um melhor desempenho da produção e que comprova um controle na entrada da matéria-prima e na saída do produto acabado.

Quando se determina locais específicos na fábrica onde a matéria-prima será recebida e o produto acabado retirado facilita o funcionamento dos processos e a realização de possíveis conferências que devem ser feitas, além de proporcionar um melhor controle sobre os mesmos.

A questão 22 pergunta aos colaboradores se no processo de produção é utilizada

Ordem de Fabricação, a qual é apresentada no Quadro 32 – Ordem de Fabricação:

Quadro 32 - Ordem de Fabricação

No processo de produção é utilizada Ordem de Fabricação?	Número de Respostas	Percentual %
Sim	9	90%
Não	0	0%
Não tem conhecimento	1	10%
Total	10	100%

Fonte: Dados primários – questionário 1 – novembro/2014.

Portanto a empresa utiliza no processo de produção Ordem de Fabricação, sendo que foram 90% das respostas “Sim” e 10% que corresponde a um respondente “Não tem conhecimento”, sendo esse tipo de formulário muito importante no momento da produção e também para uma melhor programação e controle da mesma.

O uso de Ordem de Fabricação é uma medida de controle da produção, sendo que na mesma estão especificadas todas as informações sobre o produto em elaboração e é utilizada no decorrer de todo o processo produtivo até se chegar ao produto acabado.

Saber como é organizada a produção de cada produto é relevante dentro do Ciclo Operacional de Produção, sendo essa a próxima questão que segue no Quadro 33 – Organização da produção:

Quadro 33 - Organização da produção

Como é organizada a produção de cada produto?	Número de Respostas	Percentual %
É preestabelecido um cronograma de produção, ordenando os produtos	7	70%
São produzidos conforme as vendas, o que vende mais tem prioridade	3	30%
Total	10	100%

Fonte: Dados primários – questionário 1 – novembro/2014.

Verificando as respostas 70% mencionam que é a produção é realizada a partir de um cronograma onde os produtos são ordenados e 30% relatam que a produção é realizada conforme as vendas de cada produto, porém pode-se considerar o primeiro critério o mais coerente, em virtude dos cargos ocupados por alguns dos respondentes não fazerem parte do processo produtivo e terem uma visão diferente dos demais que participam desse processo.

Estabelecer uma organização da produção de cada produto no sentido de realizar uma ordem de quais serão fabricados é imprescindível para se ter um melhor planejamento e

controle sobre os estoques, podendo assim administrar de uma melhor forma as vendas e os prazos de entrega, a empresa em estudo faz esse controle por meio de um cronograma de produção.

Somente a mão de obra não é o suficiente para realizar a produção dos produtos, é necessário o uso de máquinas para atender todas as necessidades, o Quadro 34 – Maquinário utilizado na fábrica traz a seguinte pergunta: “O Maquinário ocupado na fábrica preenche todas as necessidades para a produção dos produtos?”.

Quadro 34 - Maquinário utilizado na fábrica

O Maquinário ocupado na fábrica preenche todas as necessidades para a produção dos produtos?	Número de Respostas	Percentual %
Sim	9	90%
Não	0	0%
Não tem conhecimento	1	10%
Total	10	100%

Fonte: Dados primários – questionário 1 – novembro/2014.

Ao analisar os resultados apresentados 90% das respostas foram afirmativas e 10% “Não tem conhecimento”, ficando evidente que a fábrica da empresa é composta por boas máquinas as quais suprem todas as necessidades exigidas no momento da produção, sendo um ponto fundamental para execução desse processo.

Para se produzir produtos competitivos e de alta qualidade não basta se ter apenas mão de obra qualificada, é preciso ter também máquinas de boa qualidade e com alta tecnologia, sendo que a empresa possui as mesmas em seu parque fabril.

Saber quais os custos são considerados no momento da mensuração do custo da mercadoria produzida é essencial para uma organização, a questão 25 aborda sobre esse assunto, conforme o Quadro 35 - Custos mensurados da mercadoria vendida:

Quadro 35 - Custos mensurados na mercadoria produzida

Para mensurar o custo da mercadoria produzida a empresa considera qual ou quais desses?	Número de Respostas
Custos Diretos	4
Custos Indiretos	1
Custos Fixos	1
Custos Variáveis	1
Custos por meio de atividades	2
Não tem conhecimento	5
Total	14

Fonte: Dados primários – questionário 1 – novembro/2014.

Pode-se perceber que as respostas apontadas se dividem entre si, sendo que Custos Diretos teve 4 respostas, Custos por meio de atividades 2 respostas enquanto os demais apenas 1 resposta cada, sendo que 5 colaboradores não tem conhecimento de quais custos são utilizados para essa mensuração, provavelmente por não atuarem nessa área ou por de fato não estarem interligados com essas informações.

Mensurar quanto custa a mercadoria produzida é de suma importância para empresa poder formar o seu preço venda e estimar sua margem de lucro, sendo que a mesma considera os custos diretos e os custos por meio de atividades para se chegar no valor final do custo da mercadoria o que enfatiza o uso dos Artefatos: Custeio por Absorção e o Custeio Baseado em Atividades.

A próxima questão é sequência da anterior, sendo aberta e realizando o seguinte questionamento: “Na questão anterior se foram marcados alguns dos tipos de custos, como é feita essa mensuração, quais critérios são utilizados?”, divulgada a seguir no Quadro 36 - Formas e critérios de mensuração dos custos:

Quadro 36 - Formas e critérios de mensuração dos custos

Na questão anterior se foram marcados alguns dos tipos de custos, como é feita essa mensuração, quais critérios são utilizados?	Número de Respostas
“É difícil, pois nossos custos de processos + fábrica + tempo + horas é alto para somar à matéria-prima”.	1
“É feita a partir da matéria-prima utilizada no produto, mensuramos mais os custos como, por exemplo, com energia elétrica e administrativos e é feito o rateio entre todos os itens produzidos no período, assim podemos estimar o custo dos produtos e da fábrica”.	1
“Essa mensuração é feita através do próprio sistema de gerenciamento da empresa”.	2
“Os custos fixos sabemos que existirão e que teremos que pagá-los todos os meses, já os custos variáveis não existirão todos os meses”.	1
Total	5

Fonte: Dados primários – questionário 1 – novembro/2014.

Analisando as respostas que foram somente 5 no total em virtude de apenas 5 respondentes terem mencionado algum tipo de custo na questão anterior, as mesmas se diferenciam entre si, sendo que cada colaborador aponta um critério diferente de mensuração, tendo 2 colaboradores informado que essa mensuração é feita pelo próprio sistema de gerenciamento, demonstrando que nesse sentido não há um padrão compreensível de quais são os critérios utilizados.

Por mais que a empresa realize a mensuração dos custos, não há um conhecimento amplo e um controle de como essa é feita e quais critérios são usados, pois as opiniões de

divergem entre si, não ficando bem claro como se chega ao valor do custo da mercadoria vendida, sendo esse um ponto negativo para a organização, a qual poderia utilizar um maior número de Artefatos relacionados aos métodos e critérios de custeio, sendo que o departamento de Controladoria, caso existisse na empresa, auxiliaria os gestores nesse processo e no uso dos Artefatos.

4.2.10 Bloco Ciclo Operacional de Compras

O bloco Ciclo Operacional de Compras é o décimo do questionário e é formado por 7 questões as quais englobam sobre os desembolsos ocorridos na empresa, assim como também os estoques e sua primeira questão é se a organização realiza Orçamento de Compras, apresentada no Quadro 37 - Orçamento de Compras:

Quadro 37 - Orçamento de Compras

É realizado Orçamento de Compras?	Número de Respostas	Percentual %
Sim	10	100%
Não	0	0%
Não tem conhecimento	0	0%
Total	10	100%

Fonte: Dados primários – questionário 1 – novembro/2014.

A partir da análise dos dados conclui-se que a empresa realiza orçamento com os seus fornecedores antes das compras, pois 100% dos colaboradores responderam “Sim”, assim optando pelas melhores opções e fazendo boas negociações.

Adotar o procedimento da realização de um orçamento com os fornecedores antes de efetuar as compras faz com que a empresa possa analisar quais as melhores alternativas e vantagens oferecidas, podendo assim economizar dinheiro e buscar mercadorias de qualidade, pois interligada as compras estão as regras sobre a formação de preços de vendas pautadas em mudanças nos custos.

O Quadro 38 - Pedidos de Compras apresenta a questão 27 do questionário “A empresa possui Pedidos de Compras?”.

Quadro 38 - Pedidos de Compras

A empresa possui Pedidos de Compras?	Número de Respostas	Percentual %
Sim	9	90%
Não	0	0%
Não tem conhecimento	1	10%
Total	10	100%

Fonte: Dados primários – questionário 1 – novembro/2014.

Percebe-se que no que diz respeito a esse tipo de controle a empresa possui formulário de Pedidos de Compras, o qual foi apontado por 90% dos respondentes e apenas 10% “Não tem conhecimento” provavelmente pelo mesmo não fazer parte de suas atividades cotidianas.

O Pedido de Compras é uma ferramenta de controle utilizada pela organização na qual se apresenta as reais demandas de estoque, permitindo assim uma melhor organização e planejamento tanto para o setor de produção como para o de compras, não correndo o risco de se adquirir os materiais em quantias excessivas.

A questão 28 trata sobre a existência na empresa de Estoques de matéria-prima e produtos acabados, sendo esse um dos ativos mais importantes no contexto da organização, de acordo com o Quadro 39 - Estoques de matéria-prima e produtos acabados:

Quadro 39 - Estoques de matéria-prima e produtos acabados

A empresa possui Estoques de matéria-prima e produtos acabados?	Número de Respostas	Percentual %
Sim	8	80%
Não	0	0%
Não tem conhecimento	2	20%
Total	10	100%

Fonte: Dados primários – questionário 1 – novembro/2014.

Assim, verifica-se que a entidade possui Estoques tanto de matéria-prima como de produtos acabados, pois 80% das respostas foram afirmativas e 20% dos colaboradores não tem conhecimento dessa informação, talvez por não atuarem no setor de produção.

O fato de a empresa possuir Estoques de matéria-prima e produtos acabados é importante, sendo que os mesmos são ativos muito significantes, porém devem ser bem organizados e controlados, para realmente se saber o que se tem estocado e assim facilitar os processos de compras, produção e vendas.

Dando sequência a questão anterior por meio do Quadro 40 - Controle de Estoques Permanentes, pede-se: “Se a resposta da questão anterior foi Sim, é realizado o Controle de

Estoques Permanente?”.

Quadro 40 - Controle de Estoques Permanente

Se a resposta da questão anterior foi Sim, é realizado o Controle de Estoques Permanente?	Número de Respostas	Percentual %
Sim	6	75%
Não	0	0%
Não tem conhecimento	2	25%
Total	8	100%

Fonte: Dados primários – questionário 1 – novembro/2014.

Dessa forma, observa-se que a empresa realiza um Controle dos seus Estoques, tendo 75% das respostas “Sim” e 25% “Não tem conhecimento” provavelmente por não fazerem parte desse processo de controle e sim somente saberem que os mesmos existem, foram um total de 8 respostas em razão das repostas da questão anterior, sendo esse resultado importante para demonstrar que há organização no gerenciamento desses ativos.

A partir do momento que existem estoques na empresa recomenda-se que os mesmos sejam rigorosamente controlados, realizando uma constante revisão das quantias disponíveis, assim como o estado em que se encontram e quando utilizados deve-se efetuar a sua baixa, para que os números apresentados sejam fidedignos.

Após se questionar sobre a existência ou não de controle de estoques, foram questionados quais estoques são controlados, como relatados no Quadro 41 - Estoques controlados:

Quadro 41 - Estoques controlados

Assinale quais estoques são controlados:	Número de Respostas
Matéria-prima	5
Material em andamento	4
Material acabado	6
Total	15

Fonte: Dados primários – questionário 1 – novembro/2014.

Dentro das alternativas apresentadas 6 respostas citaram que o Material Acabado é controlado, seguido pela Matéria-prima com 5 e por último o Material em andamento com 4, por isso por mais que haja na empresa um controle de estoque o mesmo não é efetivo sobre todos os tipos de estoques.

Tendo a empresa um controle sobre seus estoques a mesma deve definir quais serão controlados, sendo esse procedimento deve ser realizado em todos desde a matéria-prima até

o material acabado, proporcionando um melhor acompanhamento e identificando problemas que podem surgir e criando um sincronismo entre os setores envolvidos.

Realizar uma pesquisa de preços e prazos de pagamento com os fornecedores facilita no momento de efetivar as compras, sendo essa a questão 29 que segue no Quadro 42 - Pesquisa de preço e prazos de pagamentos com os fornecedores:

Quadro 42 - Pesquisa de preço e prazos de pagamentos com os fornecedores

É realizada uma pesquisa de preços e prazos de pagamento com os fornecedores?	Número de Respostas	Percentual %
Sim	7	70%
Não	0	0%
Não tem conhecimento	3	30%
Total	10	100%

Fonte: Dados primários – questionário 1 – novembro/2014.

Conclui-se que esse tipo de ação é realizada pela empresa, fazendo uma análise do mercado e certificando-se de quais são os melhores preços e prazos oferecidos pelos fornecedores, onde 70% dos respondentes marcaram “Sim” e 30% “Não tem conhecimento” provavelmente por não participarem da realização das compras.

Antes da realização das compras a empresa faz uma pesquisa de quais são as opções disponíveis no mercado, sendo que não é necessário comprar sempre dos mesmos fornecedores, podendo efetuar uma exploração de informações para verificar qual fornecedor é mais viável e atende as necessidades da organização.

O Quadro 43 - Análise de Caixa expõe a seguinte questão: “É feita uma Análise de Caixa antes de realizar as compras?”.

Quadro 43 - Análise de Caixa

É feita uma Análise de Caixa antes de realizar as compras?	Número de Respostas	Percentual %
Sim	0	0%
Não	6	60%
Não tem conhecimento	4	40%
Total	10	100%

Fonte: Dados primários – questionário 1 – novembro/2014.

Interpretando os resultados obtidos, pode-se constatar que Análise de Caixa não é uma prática adotada pela organização antes da realização de suas compras, pois a resposta “Sim” não foi apontada por nenhum dos colaboradores enquanto “Não” teve 60% e “Não tem conhecimento” 40% das respostas, sendo que possivelmente os que não possuem

conhecimento dessa informação são por não fazerem parte desse setor, enquanto as respostas negativas trazem certa preocupação em relação a não utilização desse tipo de controle.

A empresa não tem em seus controles a utilização de efetuar uma Análise de Caixa antes de realizar as compras habituais o que pode gerar problemas de disponibilidade de caixa, comprometendo assim os seus pagamentos.

4.2.11 Bloco Ciclo Operacional de Ativos Fixos

O décimo primeiro bloco do questionário referente ao Ciclo Operacional dos Ativos Fixos é voltado para o controle dos bens da empresa tanto para sua proteção como a melhor forma de serem utilizados, são 4 questões que compõem esse bloco, iniciando pela questão 31: “A empresa possui um Controle do seu Patrimônio, ou seja, Ativos Fixo e Imobilizado? (exemplo: mesas, cadeiras, máquinas, etc.)”, conforme o Quadro 44 - Controle Patrimonial abaixo:

Quadro 44 - Controle Patrimonial

A empresa possui um Controle do seu Patrimônio, ou seja, Ativos Fixo e Imobilizado? (exemplo: mesas, cadeiras, máquinas, etc.)	Número de Respostas	Percentual %
Sim	5	50%
Não	4	40%
Não tem conhecimento	1	10%
Total	10	100%

Fonte: Dados primários – questionário 1 – novembro/2014.

Identificando as respostas, metade dos respondentes (50%) informou que é realizado Controle Patrimonial na empresa, 40% responderam que o mesmo não é realizado e 10% não possui conhecimento sobre a realização desse tipo de controle, podendo se definir que é feito Controle Patrimonial na organização, porém o setor que apresenta maior número de ativos fixos é a produção o que justifica as respostas negativas que foram apontadas.

O Controle Patrimonial é importante para a empresa, pois é através do mesmo que são identificados os bens patrimoniais pertencentes à organização, bem como o estado em que se encontram, sua vida útil, seu valor de mercado e sua depreciação.

Por meio do Quadro 45 - Análise de Caixa compra de Ativos Fixos é apresentada a questão 32 a qual aborda sobre a realização de uma Análise de Caixa antes da compra de um bem, ou seja, ativo fixo para a empresa.

Quadro 45 - Análise de Caixa compra de Ativos Fixos

A empresa quando compra um Carro, por exemplo, faz uma Análise de Caixa antes dessa compra?	Número de Respostas	Percentual %
Sim	7	70%
Não	0	0%
Não tem conhecimento	3	30%
Total	10	100%

Fonte: Dados primários – questionário 1 – novembro/2014.

Observa-se que 70% responderam “Sim” e 30% “Não tem conhecimento”, evidenciando que a empresa adota esse tipo de conduta no momento de realizar a compra de um bem, fazendo uma Análise de Caixa antes da mesma e assim controlando suas disponibilidades e verificando uma melhor forma de pagamento, os colaboradores que não possuem conhecimento desse tipo de análise provavelmente sejam em virtude do cargo que ocupam.

Apesar de a empresa não realizar uma Análise de Caixa antes de suas compras usuais, quando é feita uma compra de um bem patrimonial, ou seja, um ativo fixo, esse procedimento é adotado pela mesma, comprovando assim uma conduta coerente e de controle, considerando os valores que estarão envolvidos nessa operação, provavelmente serão mais significantes dos que dos demais tipos de compras.

A utilização de um sistema próprio de gerenciamento (*software*) é questionada através da pergunta 33, exibida no Quadro 46 - Utilização de sistema de gerenciamento:

Quadro 46 - Utilização de sistema de gerenciamento

A empresa possui um sistema próprio (<i>software</i>) de gerenciamento, o qual são lançadas todas as informações?	Número de Respostas	Percentual %
Sim	10	100%
Não	0	0%
Não tem conhecimento	0	0%
Total	10	100%

Fonte: Dados primários – questionário 1 – novembro/2014.

Portanto 100% dos respondentes identificam a existência e utilização de um sistema próprio de gerenciamento (*software*) na empresa, sendo esse de suma importância, pois facilita o controle das informações as centralizando em um programa exclusivo.

Com tantas ferramentas de gestão disponíveis no mercado nada mais correto que a empresa ter seu próprio software, ou seja, programa informatizado de gerenciamento, o que facilita o controle de vários procedimentos unificando as informações e interligando todos os

setores.

A última questão desse bloco trata sobre investimento de longo prazo, se a organização ao realizá-lo calcula se o valor investido ao longo do tempo será recuperado e em quanto tempo, como segue no Quadro 47 - Valor de Investimento de longo prazo:

Quadro 47 - Valor de Investimento de longo prazo

Ao realizar um investimento de longo prazo, a empresa calcula o valor investido ao longo do tempo, se será recuperado e em quanto tempo?	Número de Respostas	Percentual %
Sim	9	90%
Não	0	0%
Não tem conhecimento	1	10%
Total	10	100%

Fonte: Dados primários – questionário 1 – novembro/2014.

Analisando as respostas 90% dos colaboradores responderam “Sim” e apenas 1 colaborador (10%) “Não tem conhecimento”, assim quando a entidade realiza um investimento de longo prazo é feito o cálculo do valor investido e se o mesmo será recuperado e em quanto tempo, podendo assim avaliar o negócio e prever seu fluxo de caixa.

Quando se decide realizar um investimento de valor alto e de longo prazo é aconselhável que a empresa calcule se esse valor será recuperado e quanto tempo irá demorar para se obter esse ressarcimento, avaliando a operação e certificando-se de que será uma boa opção tanto para a organização como para os seus investidores.

4.2.12 Bloco de Questões Replicadas de outros Trabalhos

A fim de aprimorar o trabalho buscou-se no último bloco do questionário replicar questões de outros trabalhos relacionados ao tema em estudo, o mesmo possui 6 questões e a questão 35: “A empresa possui um padrão de comportamento para os custos, ou seja, fixa quais são os montantes esperados no final do período de apuração e compara com os custos reais?” é a primeira questão desse bloco, de acordo com o Quadro 48 - Padronização dos Custos:

Quadro 48 - Padronização dos Custos

A empresa possui um padrão de comportamento para os custos, ou seja, fixa quais são os montantes esperados no final do período de apuração e compara com os custos reais?	Número de Respostas	Percentual %
Sim	7	70%
Não	1	10%
Não tem conhecimento	2	20%
Total	10	100%

Fonte: Adaptação de Correia (2010, apud VALERIANO, 2012).

Verificando os resultados obtidos 70% das respostas foram afirmativas, 10% negativa e 20% “Não tem conhecimento” em relação à utilização pela empresa de um padrão de comportamento para os custos, que na realidade é o Artefato Custo Padrão, o qual não foi mencionado quando questionado na questão 9 e também em adição na questão 25.1 quando perguntou-se sobre os métodos e critérios utilizados para a mensuração dos custos as respostas não foram claras, assim deixando dúvidas se realmente é empregado na empresa.

Ao optar pela adoção desse Artefato de certa forma se planeja quais serão os desembolsos esperados e é possível após a ocorrência real dos mesmos analisarem-se os resultados programados com os realizados verificando qual foi a diferença entre os valores e aprimorando esse processo de padronização.

Empregar medidas de desempenho é importante para a gestão e condução dos negócios, nesse sentido se fez a seguinte pergunta: “A empresa mede o seu desempenho utilizando a relação entre o Lucro e o Investimento?”, a qual está exposta no Quadro 49 – Desempenho entre o Lucro e o Investimento:

Quadro 49 - Desempenho entre o Lucro e o Investimento

A empresa mede o seu desempenho utilizando a relação entre o Lucro e o Investimento?	Número de Respostas	Percentual %
Sim	7	70%
Não	3	30%
Não tem conhecimento	0	0%
Total	10	100%

Fonte: Adaptação de Correia (2010, apud VALERIANO, 2012).

Assim sendo, entende-se que a empresa utiliza para medir seu desempenho a relação entre o Lucro e o Investimento, sendo esse tipo de medida o Artefato Retorno sobre o Investimento, onde 70% das respostas foram positivas e 30% negativas, percentual esse que pode ser explicado pelo fato das funções praticadas por alguns dos respondentes não participarem dessa avaliação e ficando evidente sua utilização já que quando foi questionado

na questão 10 apresentou 2 respostas.

Utilizar medidas de desempenho na empresa possibilita realizar certas avaliações relevantes do negócio em si, sendo que o Retorno sobre o Investimento é uma delas, onde se constata o capital que foi investido está tendo um retorno por meio do lucro que é gerado.

A questão 37: “A empresa, quando realiza Investimentos de longo prazo, costuma levar em consideração que o dinheiro tem valor ao longo do tempo e calcula quanto os futuros pagamentos somados a um custo inicial estariam valendo atualmente?”, é apresentada no Quadro 50 – Retorno do valor investido no longo prazo:

Quadro 50 - Retorno do valor investido no longo prazo

A empresa, quando realiza Investimentos de longo prazo, costuma levar em consideração que o dinheiro tem valor ao longo do tempo e calcula quanto os futuros pagamentos somados a um custo inicial estariam valendo atualmente?	Número de Respostas	Percentual %
Sim	7	70%
Não	1	10%
Não tem conhecimento	2	20%
Total	10	100%

Fonte: Adaptação de Correia (2010, apud VALERIANO, 2012).

Efetuar o cálculo de quanto o dinheiro está valendo ao longo do tempo, quando é feito um investimento de longo prazo, que na verdade é o Artefato Valor Presente conforme as respostas dessa questão é utilizado na empresa, porém quando foi interrogado o seu uso na questão 10 o mesmo não obteve nenhuma resposta, gerando uma dúvida se realmente a empresa utiliza esse Artefato.

Ao realizar um desembolso significativo de valor e de longo prazo é recomendável por parte da empresa, avaliar quanto esse dinheiro estaria valendo no presente já adicionando ao mesmo os custos incorridos, assim podendo verificar a viabilidade do negócio que foi feito.

O Quadro 51 - Comparação de Processos e Resultados em relação à concorrência traz a questão 38.

Quadro 51 - Comparação de Processos e Resultados em relação à concorrência

A empresa, sistematicamente, realiza comparação dos Processos e dos Resultados (preços, por exemplo) com empresas do mesmo setor de atividade, buscando criar novos padrões e/ou melhorar o resultado da empresa?	Número de Respostas	Percentual %
Sim	8	80%
Não	2	20%
Não tem conhecimento	0	0%
Total	10	100%

Fonte: Adaptação de Correia (2010, apud VALERIANO, 2012).

Analisando os resultados, 20% das respostas foram negativas e 80% afirmativas, sendo que esse tipo de processo nada mais é do que o Artefato *Benchmarking* o qual foi questionado de maneira direta na questão 10 e não foi indicado como um Artefato utilizado, podendo-se concluir que quando interrogado de uma forma diferente os respondentes o entendem melhor, apesar de o mesmo ser explicado no início do Questionário no Glossário de Termos Técnicos, assim fica uma divergência se realmente a empresa utiliza esse Artefato.

Estar sempre analisando seus concorrentes diretos faz parte do meio dos negócios, buscando-se informações externas e as comparando com o ambiente interno da organização e assim adotando novas condutas de gestão e melhoria de resultados, sendo esse processo indicado em virtude das constantes mudanças e exigências do mercado.

Identificar se a empresa organiza um Plano Formal anual o qual será expresso o seu plano de ação é a penúltima pergunta do questionário, conforme o Quadro 52 - Elaboração anual de um Plano Formal:

Quadro 52 - Elaboração anual de um Plano Formal

A empresa, anualmente, elabora um Plano Formal para expressar quantitativamente o plano de ação da organização?	Número de Respostas	Percentual %
Sim	5	50%
Não	4	40%
Não tem conhecimento	1	10%
Total	10	100%

Fonte: Adaptação de Correia (2010, apud VALERIANO, 2012).

A partir dos resultados apresentados pode-se afirmar que a organização elabora um Plano Formal anual expressando suas ações, sendo esse o Artefato Orçamento, pois 50% responderam “Sim” e 40% dos colaboradores responderam “Não” o que reafirma o resultado obtido na questão 11, onde 5 respondentes mencionaram o uso desse Artefato, porém de acordo com o percentual de respostas negativas percebe-se que o mesmo não está sendo

corretamente divulgado para os seus colaboradores, pois deve ser de interesse de todos.

Ao elaborar um Plano Formal, ou seja, um Orçamento no qual são apresentadas as ações a empresa precisa divulgá-lo a todos os seus colaboradores, não deixando o conhecimento do mesmo restrito apenas para alguns setores, pois esse plano envolverá informações globais sobre a organização e se todos sabem da existência do mesmo o seu funcionamento será bem mais efetivo.

A última questão desse bloco e também do questionário: “A empresa monitora a execução da estratégia de forma balanceada, utilizando indicadores de desempenho – financeiros e não financeiros – com base em quatro perspectivas: financeira, cliente, processos internos e aprendizado e crescimento?”, exibida no Quadro 53 – Monitoramento da execução da estratégia por meio de indicadores:

Quadro 53 - Monitoramento da execução da estratégia por meio de indicadores

A empresa monitora a execução da estratégia de forma balanceada, utilizando indicadores de desempenho – financeiros e não financeiros – com base em quatro perspectivas: financeira, cliente, processos internos e aprendizado e crescimento?	Número de Respostas	Percentual %
Sim	6	60%
Não	3	30%
Não tem conhecimento	1	10%
Total	10	100%

Fonte: Adaptação de Correia (2010, apud VALERIANO, 2012).

Mais uma vez as respostas se dividem, a maioria dos respondentes (60%) mencionaram “Sim”, 30% “Não” e 1 respondente (10%) “Não tem conhecimento”, em relação ao uso pela empresa de indicadores financeiros e não financeiros para monitorar a execução de suas estratégias, que na verdade é o Artefato *Balanced Scorecard*, assim infere-se que os respondentes talvez não o tenham compreendido quando questionado na pergunta 11 o qual não foi indicado como utilizado pela organização, apesar de o mesmo estar explicado no Glossário de Termos Técnicos, dessa forma fica dúvidas em relação ao seu uso, talvez se utilize algumas de suas técnicas, mas não de uma forma completa.

Possuir estratégias de gestão para uma melhor condução do negócio é uma conduta aconselhável para toda organização, porém ao implementar as mesmas, deve-se monitorar sua execução, sendo que para realizar esse processo podem serem utilizados alguns indicadores financeiros e não financeiros que se aplicados de maneira correta irão demonstrar o real desempenho da entidade, proporcionando um diferencial a mesma.

4.3 ARRAZOADO POR BLOCOS

4.3.1 Contabilidade

A Contabilidade é uma ciência que passou e ainda passa por um constante processo de evolução, estando cada vez mais presente nas organizações e fornecendo informações relevantes, por esse motivo foi inserida como assunto de um dos blocos do questionário buscando-se saber qual a visão dos colaboradores da empresa sobre a mesma.

Reunindo as respostas três funções foram mencionadas:

- atender as necessidades tributárias e fiscais;
- emitir relatórios financeiros, econômicos e contábeis;
- e fornecer informações para a tomada de decisão.

Porém o que chamou a atenção foi que essa última função teve apenas uma resposta, demonstrando assim que a Contabilidade é vista como aquela voltada apenas para a questão dos valores monetários e para identificação de valores de impostos.

Outro questionamento feito foi em relação às Demonstrações Contábeis, sendo que ficou comprovado que as mesmas são utilizadas pela empresa e realmente auxiliam no processo de tomada de decisão.

Assim apesar de os respondentes ainda possuírem uma opinião restrita sobre a Contabilidade, essa é utilizada na empresa por meio de seus relatórios que possuem informações importantes tanto para a tomada de decisão como para a gestão do negócio em si.

4.3.2 Orientação Geral de Administração e Condução do Negócio

Conforme descreve Padoveze (2010b) a Controladoria no contexto da organização auxilia os gestores na coordenação dos negócios, zelando pela continuidade da empresa e buscando melhorar os resultados, porém para que esses fatos aconteçam se torna necessário que a entidade deixe bem claro aos seus colaboradores qual é o principal objetivo a ser alcançado e quais valores devem ser seguidos.

Nesse sentido esse bloco buscou conhecer um pouco mais sobre a entidade onde pode

observar-se que possui Missão definida e Valores estabelecidos e seguidos para auxiliar o desempenho das atividades, apesar de uma resposta negativa que foi apresentada.

Dessa maneira, apesar de a empresa possuir uma Missão e Valores instituídos, esses não são apresentados de uma forma nítida a todos os seus colaboradores, sendo que esse tipo de informação deve ser de conhecimento de todos independente do cargo que ocupam a fim de se criar um Modelo de Gestão, que nesse caso é informal, mas que poderia se tornar formal, assim todos os membros da empresa teriam conhecimento de sua Missão e Valores.

4.3.3 Processo de Gestão

Para Catelli (2001) o Processo de Gestão é formado das seguintes fases: planejamento, execução e controle, sendo que a fase de planejamento se divide em: planejamento estratégico, planejamento operacional e ajustes nos planos.

Por meio das questões do Bloco que abordou Processo de Gestão procurou-se analisar a existência de um processo de gestão na empresa o qual pode-se dizer que existe em partes, não sendo esse formal, pois não são todos os funcionários que possuem conhecimento do mesmo, tendo divergências nas respostas apontadas.

Elaborar o planejamento estratégico é essencial e por isso foram feitos questionamentos aos respondentes em relação a sua utilização, departamento responsável em realizá-lo e se é feita uma constante revisão desse plano, podendo se concluir que ele existe na organização, mas não são todos que sabem, quanto ao departamento mais indicado foi a Direção, na questão de sua revisão houve diferentes resultados.

Portanto se afirma ter na empresa um processo de gestão informal por ser elaborado um planejamento estratégico, contudo essas duas ferramentas não são conhecidas e utilizadas por todos, sendo esse um ponto negativo, pois se ambas existem é para que auxiliem a organização no seu todo e não apenas em alguns setores, não havendo assim uma harmonização entre as atividades.

4.3.4 Controladoria

Sendo esse o tema central desta pesquisa fizeram-se necessários alguns

questionamentos sobre a Controladoria, que está fazendo cada vez mais, parte do contexto organizacional auxiliando os gestores a terem um melhor controle sobre os processos gerenciais.

Saber se possui na empresa uma unidade organizacional chamada Controladoria foi um das questões desse bloco, a qual apresentou como resultado a não existência dessa unidade na organização.

Porém por mais que não exista essa unidade na empresa pediu-se aos colaboradores se eles achariam importante a implementação da mesma, onde praticamente todos responderam sim, o que demonstra a relevância que a Controladoria vem tendo no decorrer do tempo para as organizações.

Então apesar de não ter formalmente constituída na empresa uma unidade de Controladoria, nada lhe impede de utilizar instrumentos que fazem parte da mesma, sendo que muitas vezes os custos são altos para se remunerar os serviços prestados por um *Controller* e se manter esse setor em funcionamento.

4.3.5 Artefatos de Controladoria

Algumas ferramentas que podem ser utilizadas pela empresa e que fazem parte da Controladoria são os Artefatos os quais englobam custos, desempenho e gestão empresariais, facilitando o gerenciamento dos negócios.

Nesse bloco investigaram-se quais são os Artefatos usados na empresa, sendo que nos que dizem respeito aos custos os mais mencionados foram Custeio por Absorção e Custeio Baseado em Atividades, na questão de medidas de desempenho os que tiveram destaque foram Preços de Transferência e Retorno sobre o Investimento e finalizando com os modelos de gestão, Planejamento (Estratégico e Operacional) e Orçamento foram os apontados.

Avaliando os resultados apresentados se constata que a empresa utiliza os Artefatos de Controladoria no seu cotidiano, sendo que poucos foram mencionados, sugerindo-se assim, que a organização considere a possibilidade de utilizar um maior número dos mesmos para buscar melhorar continuamente o desempenho de suas atividades, dentro do que o Modelo de Gestão da empresa e das necessidades requererem.

4.3.6 Ciclo Operacional de Vendas

Realizar um controle sobre as vendas, contas a receber e recebimentos é uma tarefa importante na organização. No momento em que são feitos pedidos de vendas conseqüentemente surgirá uma receita que irá fazer parte do fluxo de caixa.

O propósito desse bloco foi descobrir como estão sendo feitos os controles sobre todas as operações que envolvem as vendas na empresa, verificou-se que é feita uma análise de crédito dos clientes, que no momento da venda o vendedor preenche um formulário interno e que existe uma política interna para concessão de descontos.

Em relação à utilização do fluxo de caixa a organização faz esse tipo de controle, o que facilita os processos, porém não são todos os setores que tem acesso ao mesmo.

Sendo assim dentro do ciclo de vendas são adotados pela empresa alguns controles internos para o seu melhor funcionamento, pois é partir desse ciclo que os demais terão continuidade, tudo começa por ele e por isso deve se ter uma atenção maior, porém Artefatos de Controladoria como: *Benchmarking* e Mapa de Gestão de Riscos poderiam ser utilizados nesse ciclo.

4.3.7 Ciclo Operacional de Recursos Humanos

O capital humano é de suma importância dentro de uma empresa, pois sem funcionários a mesma não tem como funcionar, ter um controle que envolva desde a necessidade de uma contratação até o término de um contrato de trabalho é primordial.

Por meio dos resultados encontrados pode-se constatar que a empresa possui e implementa um manual de conduta próprio aos seus colaboradores, a maioria dos cargos têm uma descrição de quais funções devem ser desempenhadas e não existe na organização um plano de carreira para os funcionários.

Termos de confidencialidade ou sigilo foi o último questionamento feito desse bloco onde somente a metade dos respondentes afirmou tê-los na organização, podendo os mesmos não ser transmitidos para todos os cargos.

De uma forma geral, são realizados alguns tipos de controles que envolvem os colaboradores da empresa, porém ainda existem alguns pontos que devem ser melhorados e

padronizados para todos, assim evitando discrepância entre os cargos que compõem a hierarquia da organização.

4.3.8 Ciclo Operacional de Produção

O setor da produção é um dos mais significativos em uma empresa industrial e engloba diversas atividades as quais devem ser desempenhadas da melhor forma possível e com o menor número de erros possíveis.

Para verificar como está essa questão dos controles internos sobre esse ciclo interrogou-se sobre a existência de: um almoxarifado para armazenamento dos insumos e de um local específico para o recebimento da matéria-prima e dos produtos acabados e também a utilização de ordem de fabricação, sendo que os mesmos existem e são utilizados na empresa.

Há uma organização para a produção de cada produto se estabelecendo um cronograma e o maquinário que a fábrica ocupa atende todas as necessidades pertinentes à produção, fabricando-se produtos de qualidade.

Os custos diretos e por meio de atividades são os considerados para mensurar-se o custo da mercadoria produzida, porém como essa mensuração é feita e quais critérios são utilizados não são informações claramente definidas na organização, tendo que buscar melhorar essa questão.

Assim sendo, a empresa utiliza determinados controles na sua produção, porém o que diz respeito aos custos não há uma visão clara de mensuração dos mesmos podendo prejudicar os resultados da empresa, sendo esses a base para a criação do preço de venda e conseqüentemente para a obtenção de lucro, para se ter um melhor funcionamento desse ciclo Artefatos como: Gestão Baseada em Atividades, Teoria das Restrições e Custeio Pleno ou Integral, poderiam ser aplicados.

4.3.9 Ciclo Operacional de Compras

O ciclo Operacional de Compras também é tão importante quanto os demais, pois é através dele que ocorrem os desembolsos financeiros da empresa, pois envolve todas as contas a pagar e os efetivos pagamentos.

Analisando os controles adotados pela empresa nesse ciclo pode-se constatar que é realizado orçamento de compras, pedidos de compras são utilizados, há estoques na organização tanto de matéria-prima como de produtos acabados, foi afirmado haver controle dos mesmos, porém ao se questionar sobre quais os estoques são controlados poucas respostas foram apontadas, demonstrando que não há um efetivo controle de todos os estoques.

Para efetuar melhores compras os responsáveis do setor realizam pesquisas de preços e prazos de pagamento com os fornecedores, entretanto antes de realizar as mesmas não é feita uma análise de caixa, sendo esse um ponto negativo e que pode acarretar algumas consequências não desejadas.

Resumindo procedimentos de controle são empregados nesse ciclo operacional, buscando assim uma melhor organização e eficácia, contudo essa questão da não realização de uma análise de caixa antes de efetuar as compras deve ser repensada pelos gestores, assim como o controle dos estoques, havendo a possibilidade de utilizar os Artefatos *Kaizen e Just in Time*.

4.3.10 Ciclo Operacional de Ativos Fixos

A ideia principal desse bloco é de que a empresa tenha um controle sobre a proteção dos seus bens, assim como a garantia de que os mesmos sejam usados de uma maneira correta e exclusiva para a realização das atividades afins da organização.

Através dos questionamentos feitos nesse ciclo notou-se que a empresa tem um controle patrimonial, ou seja, controla os seus ativos fixos, que por mais que nas compras diárias não é feita uma análise de caixa quando se efetua a compra de um bem essa análise é feita e que há um sistema próprio (software) de gerenciamento utilizado por todos.

No que diz respeito aos investimentos de longo prazo, quando os mesmos são feitos, realiza-se o cálculo para verificar se o valor investido será recuperado e em quanto tempo, podendo assim certificar-se da capacidade de pagamento do negócio,

Dessa maneira fica evidente o uso de controle por parte da empresa em seus ativos fixos, os quais são muito importantes, pois representam o capital imobilizado da organização e devem ser utilizados para atenderem exclusivamente as demandas da organização, sendo que Retorno sobre o Patrimônio Líquido e Gestão Baseada em Valor poderiam ser Artefatos empregados nesse ciclo.

4.3.11 Questões Replicadas de outros Trabalhos

Com o intuito de aprofundar um pouco mais sobre o assunto principal em estudo, no último bloco do questionário optou-se em replicar perguntas de outros trabalhos relacionados ao mesmo tema, onde foi questionado novamente sobre o uso de alguns Artefatos de uma maneira mais abrangente e indireta.

Os Artefatos que foram questionados indiretamente nesse bloco foram respectivamente: Custo Padrão, Retorno sobre o Investimento, Valor Presente, *Benchmarking*, Orçamento e *Balanced Scorecard*.

Nas questões desse bloco Custo Padrão, Valor Presente, *Benchmarking* e *Balanced Scorecard* foram respondidos pela maioria como sendo utilizados pela empresa, porém quando questionados nas perguntas do bloco VI nenhum deles foram apontados pelos respondentes, assim gerando incerteza de que realmente são usados de uma forma completa na organização e evidenciando que talvez nas perguntas anteriores os respondentes não os compreenderam de uma maneira clara, ficando melhor seu entendimento como foram questionados nesse último bloco.

Em relação ao Orçamento e ao Retorno sobre o Investimento conforme as respostas apontadas sua utilização realmente se confirmou, pois já haviam sido mencionados anteriormente pelos colaboradores, sendo que o Orçamento apresentou o mesmo número de respostas positivas, evidenciando que é utilizado, mas não são todos na organização que sabem do mesmo, pois somente a metade dos respondentes o apontou.

Portanto fica notório que a empresa adota o uso dos Artefatos: Orçamento e Retorno sobre o Investimento, sendo que em relação aos demais que foram interrogados fica uma dúvida no que diz respeito a sua utilização, podendo talvez ser empregadas algumas das técnicas que os compõe, mas não o Artefato por completo em si de uma maneira sistemática.

4.4 SUGESTÕES E RECOMENDAÇÕES

Após coletar e analisar todos os dados se obteve os resultados e partir dos mesmos surge a oportunidade de apresentar algumas sugestões e recomendações a fim de auxiliar a empresa para um melhor execução de seus processos.

A Missão e os Valores da empresa não são de conhecimento de todos, ocasionando um Modelo de Gestão informal, sendo que o mesmo poderia se tornar formal, através de uma divulgação mais clara sobre o propósito da existência da organização e quais os Valores devem ser seguidos para o cumprimento desse propósito.

Na elaboração do Planejamento Estratégico e do Orçamento, todos os colaboradores deveriam participar e ter conhecimento dos mesmos, assim como deveriam ser realizadas revisões constantes desses planos, para que dessa forma a empresa possa formar um Processo de Gestão formal e de conhecimento de todos.

A organização não possui um departamento de Controladoria, porém todos os respondentes achariam importante a existência do mesmo, assim poderia ser feita uma análise de viabilidade da implantação desse setor na empresa.

Apesar de utilizar alguns Artefatos os gestores poderiam compreender e estudar os que ainda não são utilizados e considerar a possibilidade da implantação dos mesmos.

Para criar um padrão nos cargos desempenhados a empresa poderia elaborar uma descrição das funções dos mesmos e transmitir para todos os colaboradores os termos de confidencialidade e sigilo, sendo que não há essa padronização atualmente, possibilitando uma melhor sincronia de trabalho entre os setores, e também poderia avaliar a viabilidade da criação de um Plano de Carreira para os seus funcionários.

A mensuração dos custos é uma questão a ser melhorada, empregando critérios padrões para realizar essa mensuração os quais podem ser obtidos por meio da utilização dos Artefatos relacionados a custos para auxiliar nesse processo, apesar de alguns já serem apontados pela empresa, seu uso de certo modo não está sendo eficiente para se chegar ao valor do custo do produto.

Realizar uma análise de caixa antes de efetuar as compras poderia ser uma conduta adota pela empresa, possibilitando uma melhor avaliação do negócio, como, por exemplo, forma e prazo de pagamento, outro ponto a ser melhorado é em relação ao controle dos estoques, sendo que o mesmo deve ser realizado sobre todos os estoques da empresa, para facilitar as compras, as vendas e a produção em si.

Em um contexto geral seria importante haver uma melhora na comunicação das informações internas da empresa entre os colaboradores, sendo que essas podem ser repassadas pelos gestores de uma maneira uniforme para todos, interligando assim os setores e ocasionando um melhor desempenho.

Portanto por meio das sugestões e recomendações realizadas acima, a organização poderá melhorar seu controle de gestão, possibilitando assim que os resultados desejados sejam atingidos.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A Contabilidade vem sendo desafiada cada vez mais em virtude das exigências de seus usuários e das transformações ocorridas, sendo que para auxiliar essa ciência existe a Controladoria que juntamente com os Artefatos proporcionam novas maneiras para os gestores controlar o processo de gestão.

Esse estudo teve como pergunta de pesquisa: **quais os Artefatos de Controladoria são utilizados na empresa Industrial X?**

A qual foi respondida por meio dos resultados apresentados de uma forma direta nas questões 9, 10 e 11, onde se constatou que a empresa utiliza os seguintes Artefatos, considerando os que obtiveram um maior número de respostas: Custeio por Absorção, Custeio Baseado em Atividades, Preços de Transferência, Retorno sobre o Investimento, Planejamento e Orçamento.

O objetivo Principal do estudo foi de: verificar o uso de Artefatos de Controladoria no Processo de Gestão da Empresa X, o qual foi investigado por meio de um estudo de caso descritivo, realizando pesquisas bibliográfica e documental e sendo qualitativo, onde foi aplicado questionário aos colaboradores com cargos estratégicos dentro da empresa, dessa forma alcançando o objetivo proposto.

Os objetivos específicos que foram:

- conhecer e buscar informações sobre a empresa em estudo;

Esse objetivo foi atingido por meio de uma visita orientada que foi realizada na empresa no dia 23 de setembro de 2014, na qual se conheceu um pouco mais sobre a mesma tendo a oportunidade de coletar informações que foram relevantes para a realização do estudo.

- revisar literatura específica sobre a Controladoria e os seus Artefatos;

Através do capítulo 2 desse trabalho foi realizada a revisão da literatura utilizando

livros, artigos de congressos, teses e dissertações de Mestrado e assim discorrendo sobre os temas de Controladoria e os seus Artefatos, alcançado o objetivo proposto.

- elaborar e aplicar questionário para identificar o uso de Artefatos de Controladoria citados pela literatura especializada na empresa alvo do estudo;

Após realizar todo o estudo da teoria e visitar a empresa foi possível elaborar o questionário, pautando-se nas informações coletadas, no estudo realizado e em outros trabalhos que abordaram o tema em questão, sendo que o mesmo foi enviado aos respondentes por e-mail no dia 18 de outubro de 2014, assim atingindo esse objetivo.

- verificar quais são os Artefatos utilizados pela empresa; e

Depois de coletadas e analisadas as respostas verificou-se através das respostas das questões 9, 10 e 11 que a empresa utiliza os seguintes Artefatos de Controladoria: Custeio por Absorção, Custeio Baseado em Atividades, Preços de Transferência, Retorno sobre o Investimento, Planejamento e Orçamento, sendo esses os que apresentaram o maior número de respostas apontadas, dessa forma alcançando esse objetivo que foi proposto.

- propor um parecer teórico-prático de como está sendo realizado o processo de gestão da empresa.

No item 4.4 desse trabalho foram propostas algumas sugestões e recomendações para a empresa em estudo envolvendo seu modelo e processo de gestão, as quais foram possíveis de serem realizadas a partir da análise que foi feita dos resultados obtidos por meio dos questionários aplicados, atendendo ao último objetivo específico desse estudo de caso.

Posterior ao levantamento e análise dos dados constatou-se que a empresa alvo desse estudo possui uma Contabilidade terceirizada, mas utiliza as demonstrações contábeis para auxiliar no processo de tomada de decisão, além disso, emprega alguns dos Artefatos de Controladoria no desempenho de suas atividades e também adota o uso de controles internos nos setores e não possui na organização um departamento de Controladoria.

O Modelo de Gestão e o Processo de Gestão ainda são informais na empresa, sendo que a Missão e os Valores não são conhecidos por todos e a elaboração do Planejamento Estratégico e do Orçamento não abrange todos os setores e colaboradores, não havendo uma clareza em qual departamento está centralizada a responsabilidade em preparar esses planos.

Apesar de a empresa utilizar alguns dos Artefatos de Controladoria, muitos colaboradores mencionaram não terem conhecimento dessa utilização, demonstrando que os

mesmos não são integrados a todos os setores.

Verificou-se que a empresa não possui uma descrição das funções de todos os cargos, termos de confidencialidade ou sigilo não são de conhecimento de todos e não é oferecido pela organização um Plano de Carreira para os seus funcionários.

Outro ponto crítico é em relação à mensuração dos custos, sendo que não existem critérios dentro da empresa para se chegar ao custo da mercadoria produzida, apesar de serem apontados alguns Artefatos relacionados aos sistemas de custeio.

O controle dos estoques também não é feito de maneira abrangente, considerando todos os tipos de estoques da empresa, sendo esse um procedimento a ser melhorado, pois representam um dos ativos mais importantes de uma organização.

Ao analisar as respostas de uma forma geral pode-se notar que existe uma falha na comunicação interna da organização, sendo que certas informações não são de conhecimento de todos os colaboradores, sendo essas relevantes para todos os departamentos.

Em um dos itens da Fundamentação Teórica foi feita uma análise de outros trabalhos relacionados ao tema em estudo e verificando os resultados encontrados, pode-se afirmar que as empresas realmente utilizam os Artefatos de Controladoria para auxiliar no desempenho das suas funções e atividades, portanto a partir dos trabalhos analisados e do presente trabalho fica evidente a importância de realizar futuros estudos sobre esse tema.

Assim, sugere-se que a empresa verifique a possibilidade da implantação do departamento de Controladoria para que o mesmo possa auxiliar na melhoria dos pontos críticos que foram mencionados e proporcionar novas ideias e informações para tornar o Processo de Gestão formal e completo dentro da organização e que também procure utilizar mais Artefatos de Controladoria em suas atividades.

Dessa forma, a partir desse estudo recomenda-se que sejam realizados outros trabalhos abordando tanto a Controladoria como os Artefatos de Controladoria, tratando de temas como, por exemplo: A implantação de alguns dos Artefatos de Controladoria em uma empresa que não os utiliza, A implantação da unidade organizacional Controladoria em uma empresa que não a possua, Uma comparação entre duas ou mais empresas sobre a utilização dos Artefatos de Controladoria, entre outros para que cada vez mais esses assuntos se propaguem e se tornem de conhecimento dos gestores para auxiliar no processo de gestão das organizações.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Edir Antonia de. **Contabilidade e autogestão:** um estudo sobre a dimensão contábil nos processos de autogestão dos empreendimentos de economia solidária. 2006. 136 f. Dissertação (Mestrado Controladoria e Contabilidade: Contabilidade) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-29052007-151624>>. Acesso em: 23 ago. 2014.

ANDRADE, Fernanda de Santi. **Diagnóstico para a implantação da Controladoria:** um estudo de caso em uma indústria de descartáveis plásticos. 2010. 103 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia) – Curso de Graduação em Ciências Contábeis, Universidade do Extremo Sul Catarinense, Criciúma, 2010. Disponível em: <<http://www.bib.unesc.net/biblioteca/sumario/000044/00004437>>. Acesso em: 06 set. 2014.

ANDRADE, Vagner Roberto Araújo de. **Efeitos da diversificação no valor das empresas do mercado de telecomunicações:** teste de modelo de Berger e Ofek. 2002. 164 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12139/tde-30092003-163857>>. Acesso em: 07 set. 2014.

ASSEN, Marcel Van; BERG, Gerben Van Den; PIETERSMA, Paul;. Trad. Milena Steger. **Modelos de gestão:** os 60 modelos que todo gestor deve conhecer. (VIRTUAL) 2. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2010.

ATKINSON, Anthony A.; et al. **Contabilidade gerencial.** Tradução André Olímpio Mosselman Du Chenoy Castro; revisão técnica Rubens Famá. São Paulo: Atlas, 2000.

BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade:** teoria e prática. 3. ed. 7. reimpr. São Paulo: Atlas, 2012.

_____; RENGEL, Silene; CASAGRANDE, Miguel Henrique. Mudanças na Controladoria em Decorência de Reestruturação Societária. In: **XIII SEMEAD** – Seminário em Administração, 2010. Anais eletrônicos. São Paulo: SEMEAD, 2010. Disponível em: <<http://www.ead.fea.usp.br/Semead/13semead/resultado/trabalhosPDF/107>>. Acesso em: 25 ago. 2014.

BLATT, Adriano. **Análise de Balanços:** Estruturação e Avaliação das Demonstrações Financeiras e Contábeis. (VIRTUAL). São Paulo: Makron Books, 2001.

BORINELLI, Márcio Luiz. **Estrutura conceitual básica de controladoria:** sistematização à luz da teoria e da prática. 2006. 341 f. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade: Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-19032007-151637>>. Acesso em: 19 abr. 2014.

_____; ROCHA, Welington. Prática de Controladoria: um estudo nas cem maiores empresas privadas que atuam no Brasil. In: **7º CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 2007**. Anais eletrônicos... São Paulo: FEA/USP, 2007. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/web/artigos72007/301.pdf>>. Acesso em: 20 set. 2014.

BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. **Gestão de custos e formação de preços:** com aplicações na calculadora HP 12C e Excel. 5. ed. reimpr. São Paulo: Atlas, 2011.

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

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia Científica**. 5. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2002.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTABÉIS. **CPC 00 - Pronunciamento Conceitual Básico (R1)** - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro. Brasília. 2 de dezembro de 2011. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/pronunciamentosIndex.php>>. Acesso em: 19 abr. 2014.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade gerencial:** teoria e prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

DIEHL, Astor Antônio; TATIM, Denise Carvalho. **Pesquisa em ciências sociais aplicadas:** métodos e técnicas. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2004.

EQUIPE DE PROFESSORES DA FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE DA USP. IUDÍCIBUS, Sergio de (Coord.). Contabilidade introdutória. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2010b.

FABRETTI, Lúdio Camargo. **Contabilidade tributária**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

FERREIRA, José Antonio Stark. **Contabilidade de Custos**. (VIRTUAL) São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

FERREIRA, Leonardo Nunes. **Controladoria e Modelo de Gestão Aplicados às Instituições de Ensino Superior**. 2001. 198 f. Dissertação (Mestrado em Gestão Empresarial) – Curso de Mestrado Executivo em Gestão Empresarial, Escola Brasileira de Administração Pública da Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 2001. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/3934>>. Acesso em: 30 ago. 2014.

FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo Cesar. **Controladoria: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

FIPECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras. **Aprendendo contabilidade em moeda constante**. Redação Marina Mitiyo Yamamoto. São Paulo: Atlas, 1994.

FREZATTI, Fábio et al. **Controle gerencial: uma abordagem de contabilidade gerencial ao contexto econômico, comportamental e sociológico**. São Paulo: Atlas, 2009.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GIONGO, Juliano; NASCIMENTO, Auster Moreira. **O envolvimento da controladoria no processo de gestão: um estudo em empresas industriais do estado do Rio Grande do Sul**. In: IX Congresso Internacional de Custos, 2005. Anais eletrônicos... Florianópolis, 2005. Disponível em: <http://www.intercostos.org/documentos/custos_159>. Acesso em: 10 set. 2014.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010a.

_____; MARION, José Carlos. **Introdução à teoria da contabilidade para o nível de graduação**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

KLANN, Roberto Carlos; DE SOUZA, José Carlos; BEUREN, Ilse Maria. **O impacto do não reconhecimento da inflação nas demonstrações contábeis na distribuição de dividendos**. Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC), v. 1, n. 1, p. 59-78, 2007. Disponível em: <<http://www.repec.org.br/index.php/repec/article/viewArticle/5>>. Acesso em: 16 out. 2014.

MARETH, Taciana; ALVES, Tiago Wickstron; BORBA, Gustavo Severo de. Mapeamento de processos e simulação como procedimentos de apoio à gestão de custos: uma aplicação para o processo de registros e matrículas da Universidade de Cruz Alta. In: **IX CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 2009**. Anais eletrônicos... São Paulo. FEA/USP, 2009. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/web/artigos92009/237>>. Acesso em: 20 out. 2014.

MARION, José Carlos. **Contabilidade Básica**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MARTIN, Nilton Cano. **Da contabilidade à controladoria: a evolução necessária**. Revista Contabilidade & Finanças, [S.l.], v. 13, n. 28, p. 7-28, abr. 2002. ISSN 1808-057X. Disponível em: <<http://www.revistas.usp.br/rcf/article/view/34065/36797>>. Acesso em: 25 ago. 2014.

MARTINS, Eliseu (Org.). **Avaliação de empresas: da mensuração contábil à econômica**. São Paulo: Atlas, 2001.

_____. **Contabilidade de custos**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MONTEIRO, Paulo Roberto Anderson; MARQUES, José Augusto Veiga da Costa. Análise comparativa das demonstrações contábeis elaboradas pela legislação societária e em moeda constante: um estudo de caso. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**. v. 11, n. 1, 2006. Disponível em: <<http://www.e-publicacoes.uerj.br/ojs/index.php/rcmccuerj/article/view/5588>>. Acesso em: 18 out. 2014.

NASCIMENTO, Auster Moreira; REGINATO, Luciane. **Controladoria Instrumento de apoio ao processo decisório**. São Paulo: Atlas, 2010.

NEVES, Silvério das; VICECONTI, Paulo Eduardo V. **Contabilidade básica**. 12. ed. São Paulo: Frase Editora, 2004.

OLIVEIRA, Carlos Machado de; CARVALHO, Marcius Fabius Henriques de. **Análise de políticas de gestão em cadeias de suprimentos por modelos de simulação**. Revista Gestão & Produção. v. 11, n. 3, p. 313-329, set. -dez. 2004. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/gp/v11n3/a06v11n3>>. Acesso em: 19 out. 2014.

OLIVEIRA, Gustavo Pedro de. **Contabilidade tributária**. São Paulo: Saraiva, 2005.

OLIVEIRA, Luís Martins de; JUNIOR, José Hernandez Perez; SILVA, Carlos Alberto dos Santos. **Controladoria estratégica**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

_____; et al. **Manual de contabilidade tributária: textos e testes com respostas**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

OYADOMARI, José Carlos Tiomatsu; CARDOSO, Ricardo Lopes; Medonça; LIMA, Mariana Ponciano de. Fatores que influenciam a adoção dos artefatos de controle gerencial nas empresas brasileiras. Um estudo exploratório sob a ótica da teoria Neo-Institucional. In: **VIII CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE**, 2008. Anais eletrônicos. São Paulo: FEA/USP, 2008. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/web/artigos82008>>. Acesso em: 26 abr. 2014.

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

_____. **Controladoria básica**. 2. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2010b.

_____. **Curso básico gerencial de custos**. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2006.

_____; TARANTO, Fernando Cesar. **Orçamento empresarial: novos conceitos e técnicas**. (VIRTUAL) São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2009.

_____. **Sistemas de informações contábeis: fundamentos e análise**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

PADOVEZE, Clóvis Luís; BERTOLUCCI, Ricardo Galinari. **Gerenciamento do risco corporativo em controladoria: enterprise risk management (ERM)**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

SÁ, Antônio Lopes de. **Teoria da Contabilidade**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

SAMANEZ, Carlos Patrício. **Gestão de investimentos e geração de valor**. (VIRTUAL) São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

SOARES, Iderlan Charles. **A Gestão de custos inter organizacionais e a contabilidade de livros abertos em uma montadora de veículos automotores na região do grande ABC**. 2011. 112 f. Dissertação (Mestrado em Administração) - Universidade Municipal de São Caetano do Sul, São Caetano do Sul – SP, 2011. Disponível em: <<http://repositorio.uscs.edu.br/bitstream/123456789/325/4/DISSERTA%C3%87%C3%83O%20IDERLAN>>. Acesso em: 15 out. 2014.

SOUTES, Dione Olesczuk. **Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras**. 2006. 108 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade: Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-12122006-102212>>. Acesso em: 13 set. 2014.

_____. **Custo total de Propriedade (TCO): É importante? Para quem**. Ciências Sociais Aplicadas em Revista, v. 7, n. 13, p. 83-105, 2007. Disponível em: <<http://e-revista.unioeste.br/index.php/csaemrevista/article/viewArticle/2013>>. Acesso em: 17 out. 2014.

SOUZA, Bruno Carlos de. **Fatores condicionantes da gestão de custos inter organizacionais**. 2008. 150 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade: Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-07042008-225007/>>. Acesso em: 17 out. 2014.

VALERIANO, Carlos Eduardo Braz. **Ciclo de vida organizacional e artefatos de contabilidade gerencial: uma investigação nas 250 pequenas e médias empresas que mais cresceram no Brasil entre 2008 e 2010**. 2012. 118 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade: Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-07052013-195437>>. Acesso em: 25 abr. 2014.

YIN, Robert K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. Tradução Ana Thorell; Revisão técnica Cláudio Damascena. 4. ed. Porto Alegre: Bookman, 2010.

APÊNDICE

APÊNDICE A - QUESTIONÁRIO APLICADO

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

Daniele Lengler

Acadêmica

Prof. Ms. Marcelo Silva

Orientador

QUESTIONÁRIO

Verificação da utilização dos Artefatos de Controladoria em uma empresa Industrial

PASSO FUNDO

2014

Objetivando facilitar a compreensão das questões se preferirem leiam o Glossário de Termos que objetiva esclarecer termos técnicos que serão utilizados neste questionário, como segue:

Glossário de Termos Técnicos

Controladoria: “[...] é o órgão do sistema formal da organização responsável pelo controle do processo de gestão e pela geração e fornecimento de informações [...]”. (BORINELLI, 2006, p. 226).

Artefatos: “[...] são criações humanas para ajudar no desempenho de várias tarefas” (FREZATTI et al., 2009, p. 14), ou seja, são ferramentas, instrumentos que auxiliam os gestores da empresa.

Gestão: “[...] é o processo de decisão, baseado em um conjunto de conceitos e princípios coerentes entre si, que visa garantir a consecução da missão da empresa”. (CRUZ, 1991, p. 38 apud CATELLI, 2001, p. 118).

Modelo de Gestão: “[...] corresponde a um conjunto de ideias sobre como administrar uma empresa” (CATELLI, 2001, p. 158).

Processo de Gestão: “[...] também denominado de *processo decisório*, é um conjunto de processos decisórios e compreende as fases do planejamento, execução e controle da empresa, de suas áreas e atividades” (PADOVEZE, 2010b, p. 26, grifo do autor).

Total Cost of Ownership: “Custo Total de Oportunidade – TCO”. (PADOVEZE, 2009).

Benchmarking: Se enquadra como uma medida de desempenho onde uma empresa analisa como a outra está realizando determinada função, buscando realizar melhor a mesma ou semelhante. (VALERIANO, 2012).

Economic Value Added (EVA): “[...] EVA - Valor Econômico Adicionado é um instrumento de medida de valor. É o lucro econômico que restou depois de ter sido subtraído o custo de todo o capital empregado no negócio”. (OLIVEIRA; PEREZ JR.; SILVA, 2011, p. 151).

Market Value Added (MVA): “MVA – Valor de Mercado Agregado é a diferença entre o valor de mercado de uma empresa e o capital investido pelos acionistas-proprietários” (Oliveira; Perez Jr. e Silva, 2011, p. 161-162).

Beyond Budgeting: Pode ser traduzido como “além do orçamento” é um modelo de gestão sem orçamentos, somente apoia a implementação do planejamento na empresa (PADOVEZE; TARANTO, 2009).

Just in Time (JIT): traduzindo significa a expressão “no momento certo” é um sistema de gerenciamento dos estoques e da produção onde os materiais só devem ser comprados nas

quantidades e no momento exato da necessidade da produção, processados em seguida e os produtos concluídos devem imediatamente ser expedidos aos clientes. (PADOVEZE, 2010a).

Kaizen: Traduzindo a palavra *kaizen*: *kai*, significa mudança e *zen* significa bom, ou seja, mudança para o bem. É um modelo de gestão que busca através de técnicas, monitorar os custos e melhorar a qualidade dos produtos, reduzindo os custos no decorrer da produção (CREPALDI, 2004).

Balanced Scorecard (BSC): “[...] BSC- literalmente: cartão de marcação balanceado” (PADOVEZE, 2010b, p. 91). “[...] É um conjunto de indicadores que proporciona aos gerentes uma visão rápida e abrangente de toda a empresa” (FIGUEIREDO; CAGGIANO, 2004, p. 302).

QUESTIONÁRIO

BLOCO I – IDENTIFICAÇÃO DO/A RESPONDENTE

<p>Cargo que ocupa na empresa:</p> <p>() Auxiliar () Assistente () Analista () Almojarife () Coordenador (a)</p> <p>() Diretor (a) () Programador</p>
<p>Tempo que trabalha na empresa:</p> <p>() Até 5 anos () De 6 a 10 anos () De 11 a 15 anos () Mais de 15 anos</p>
<p>Tempo que desempenha a função na empresa:</p> <p>() Até 2 anos () De 3 a 5 anos () De 6 a 10 anos () De 11 a 15 anos</p> <p>() Mais de 15 anos</p>
<p>Grau de instrução:</p> <p>() Ensino Médio () Superior Incompleto () Superior Completo</p> <p>() Especialista () Mestre () Doutor</p>
<p>Se possui nível superior, qual o curso:</p>

BLOCO II – CONTABILIDADE

1 – Em sua opinião, qual a principal função da Contabilidade para a empresa?

- () Atender as necessidades fiscais e tributárias;
- () Atender as necessidades do departamento pessoal;
- () Controlar o patrimônio da empresa;
- () Emitir relatórios financeiros, contábeis e econômicos;
- () Fornecer informações úteis para a tomada de decisões.

2 – A empresa utiliza as Demonstrações Contábeis como Demonstração de Resultado, Balanço Patrimonial, para auxiliar no processo da tomada de decisão?

- () Sim () Não () Não tem conhecimento

2.1 Se a resposta da questão anterior foi Sim, essas informações recebidas pelos relatórios contábeis, realmente auxiliam na tomada de decisão, como, por exemplo, na formação do preço do produto vendido, na realização de um novo investimento?

- () Sim () Não () Não tem conhecimento

BLOCO III – ORIENTAÇÃO GERAL DE ADMINISTRAÇÃO E CONDUÇÃO DO NEGÓCIO

3 - A empresa possui Missão claramente definida a qual demonstre a razão da sua existência?

Sim Não Não tem conhecimento

4- A empresa possui Valores estabelecidos?

Sim Não Não tem conhecimento

4.1 Se a resposta da questão anterior foi Sim, esses Valores são seguidos auxiliando no desempenho das atividades e a alcançar os objetivos estabelecidos?

Sim Não Não tem conhecimento

BLOCO IV – PROCESSO DE GESTÃO

5 – Para ter um melhor desempenho nas suas atividades, buscando a eficácia empresarial, a organização adota o ciclo de Planejamento, Execução e Controle para a realização das mesmas?

Sim Não Não tem conhecimento

6 – A empresa realiza um Planejamento Estratégico, analisando os seus pontos fracos e fortes, ameaças e oportunidades em relação ao ambiente interno e externo no qual está inserida?

Sim Não Não tem conhecimento

6.1 Se a resposta da questão anterior foi Sim, qual é o departamento responsável em realizar esse Planejamento Estratégico?

6.2 O Planejamento Estratégico é constantemente revisado, avaliando-se se as estratégias traçadas estão sendo executadas?

Sim Não Não tem conhecimento

BLOCO V – CONTROLADORIA

7 – Possui na empresa a unidade organizacional chamada Controladoria?

Sim Não Não tem conhecimento

7.1 Se a resposta da questão anterior foi Sim, você entende que a Controladoria pode auxiliar a empresa na busca de seus objetivos?

Sim Não Não tem conhecimento

8 – Caso a empresa não possua a unidade organizacional Controladoria, você acharia importante tê-la?

Sim Não Não tem conhecimento

BLOCO VI – ARTEFATOS DE CONTROLADORIA

9 - Em relação aos Métodos, Critérios e Sistemas de Custeio, qual ou quais desses Artefatos são utilizados na empresa?

Custeio por Absorção; Custo de Reposição;
 Custeio Baseado em Atividades; Custeio Meta;
 Custeio Pleno ou Integral; Custeio do Ciclo de Vida;
 Custeio Variável; *Total Cost of Ownership*;
 Custeio Direto; Não utiliza nenhum dos citados;
 Custo Padrão; Não tem conhecimento.

10 - Em relação aos métodos de Mensuração, Avaliação e Medidas de Desempenho, qual ou quais desses Artefatos são utilizados na empresa?

Preços de Transferência; *Benchmarking*;
 Moeda Constante; *Economic Value Added* (EVA);
 Valor Presente; *Market Value Added* (MVA);
 Retorno sobre o Investimento (ROI); Não utiliza nenhum dos citados;
 Retorno sobre o Patrimônio Líquido (RPL); Não tem conhecimento.

11 - Em relação às Filosofias e Modelos de Gestão, qual ou quais desses Artefatos são utilizados pela empresa?

Planejamento (Estratégico e Operacional); Orçamento;
 Gecon (Modelo de Gestão Econômica); Simulação;
 Gestão Baseada em Valor (VBM); *Kaizen*;
 Gestão de Custos Inter organizacionais; *Balanced Scorecard* (BSC);
 Beyond Budgeting; Análise de Cadeia de Valor;
 Contabilidade por Responsabilidades; Planejamento Tributário;

- Just in Time* (JIT); Mapa de Gestão de Riscos;
 Teoria das Restrições; Não utiliza nenhum dos citados;
 Gestão Baseada em Atividades (ABM); Não tem conhecimento.

BLOCO VII – CICLO OPERACIONAL DE VENDAS

12 – A empresa realiza o procedimento de Análise de Crédito de seus clientes?

- Sim Não Não tem conhecimento

13 - Existe um formulário interno que deve ser preenchido pelo vendedor no momento da venda?

- Sim Não Não tem conhecimento

14 - Em relação à Concessão de Descontos existe uma política interna para autorização dos mesmos?

- Sim Não Não tem conhecimento

15 - A empresa utiliza Fluxo de Caixa?

- Sim Não Não tem conhecimento

BLOCO VIII – CICLO OPERACIONAL DE RECURSOS HUMANOS

16 – A empresa dispõe de um Manual de Conduta próprio que descreva as normas, os direitos e os deveres dos seus funcionários?

- Sim Não Não tem conhecimento

17 – Você possui descritas todas as funções que deve desempenhar em seu cargo?

- Sim Não Não tem conhecimento

18 – Existe Plano de Carreira para os funcionários?

- Sim Não Não tem conhecimento

19 – A empresa possui termos de confidencialidade ou sigilo?

- Sim Não Não tem conhecimento

BLOCO IX – CICLO OPERACIONAL DE PRODUÇÃO

20 – Existe um setor de Almoxarifado para armazenamento dos insumos?

- Sim Não Não tem conhecimento

21 – Existe um local específico para o recebimento da matéria-prima e para a saída do produto acabado?

- Sim Não Não tem conhecimento

22 – No processo de produção é utilizada Ordem de Fabricação?

Sim Não Não tem conhecimento

23 – Como é organizada a produção de cada produto?

É pré estabelecido um cronograma de produção, ordenando os produtos;

São produzidos conforme as vendas, o que vende mais tem prioridade.

24 – O Maquinário ocupado na fábrica preenche todas as necessidades para a produção dos produtos?

Sim Não Não tem conhecimento

25 – Para mensurar o custo da mercadoria produzida a empresa considera qual ou quais desses?

Custos Diretos;

Custos Indiretos;

Custos Fixos;

Custos Variáveis;

Custos por meio de atividades;

Não tem conhecimento.

25.1 Na questão anterior se foram marcados alguns dos tipos de custos, como é feita essa mensuração, quais critérios são utilizados?

BLOCO X – CICLO OPERACIONAL DE COMPRAS

26 – É realizado Orçamento de Compras?

Sim Não Não tem conhecimento

27 – A empresa possui Pedidos de Compras?

Sim Não Não tem conhecimento

28 – A empresa possui Estoques de matéria-prima e produtos acabados?

Sim Não Não tem conhecimento

28.1 – Se a resposta da questão anterior foi Sim, é realizado o Controle de Estoques Permanente?

Sim Não Não tem conhecimento

28.2 – Assinale quais estoques são controlados:

- Matéria-prima;
 Material em andamento;
 Material acabado.

29 – É realizada uma pesquisa de preços e prazos de pagamento com os fornecedores?

- Sim Não Não tem conhecimento

30 – É feita uma Análise de Caixa antes de realizar as compras?

- Sim Não Não tem conhecimento

BLOCO XI – CICLO OPERACIONAL DE ATIVOS FIXOS

31 – A empresa possui um Controle do seu Patrimônio, ou seja, Ativos Fixo e Imobilizado? (exemplo: mesas, cadeiras, máquinas, etc.)

- Sim Não Não tem conhecimento

32 – A empresa quando compra um Carro, por exemplo, faz uma Análise de Caixa antes dessa compra?

- Sim Não Não tem conhecimento

33 - A empresa possui um sistema próprio (*software*) de gerenciamento, o qual são lançadas todas as informações?

- Sim Não Não tem conhecimento

34 – Ao realizar um investimento de longo prazo, a empresa calcula o valor investido ao longo do tempo, se será recuperado e em quanto tempo?

- Sim Não Não tem conhecimento

BLOCO XII – QUESTÕES REPLICADAS DE OUTROS TRABALHOS

35 – A empresa possui um padrão de comportamento para os custos, ou seja, fixa quais são os montantes esperados no final do período de apuração e compara com os custos reais?

- Sim Não Não tem conhecimento

36 – A empresa mede o seu desempenho utilizando a relação entre o Lucro e o Investimento?

- Sim Não Não tem conhecimento

37 – A empresa, quando realiza Investimentos de longo prazo, costuma levar em consideração que o dinheiro tem valor ao longo do tempo e calcula quanto os futuros pagamentos somados a um custo inicial estariam valendo atualmente?

Sim Não Não tem conhecimento

38 – A empresa, sistematicamente, realiza comparação dos Processos e dos Resultados (preços, por exemplo) com empresas do mesmo setor de atividade, buscando criar novos padrões e/ou melhorar o resultado da empresa?

Sim Não Não tem conhecimento

39 – A empresa, anualmente, elabora um Plano Formal para expressar quantitativamente o plano de ação da organização?

Sim Não Não tem conhecimento

40 – A empresa monitora a execução da estratégia de forma balanceada, utilizando indicadores de desempenho – financeiros e não financeiros – com base em quatro perspectivas: financeira, cliente, processos internos e aprendizado e crescimento?

Sim Não Não tem conhecimento