

UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE - UNESC

PÓS-GRADUAÇÃO ESPECIALIZAÇÃO EM CONTROLADORIA ESTRATÉGICA

VANESSA BITENCOURT ARAUJO

**O PAPEL DO *CONTROLLER* E DA CONTROLADORIA NO DESENVOLVIMENTO
DO PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO: ESTUDO DE CASO EM UMA INDÚSTRIA
DE EMBALAGENS NO SUL DE SC**

CRICIÚMA

2012

VANESSA BITENCOURT ARAUJO

**O PAPEL DO *CONTROLLER* E DA CONTROLADORIA NO DESENVOLVIMENTO
DO PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO: ESTUDO DE CASO EM UMA INDÚSTRIA
DE EMBALAGENS NO SUL DE SC**

Monografia apresentada ao Setor de Pós-graduação da Universidade do Extremo Sul Catarinense – UNESC, para obtenção do título de especialista em Controladoria Estratégica.

Orientador: Prof. Especialista Manoel Vilsonei Menegali

CRICIÚMA

2012

Dedico este trabalho aos meus pais, ao meu irmão e meu namorado, pelo apoio incondicional.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus, em primeiro lugar, por me dar forças nos momentos mais difíceis e me dar provas todos os dias que vale a pena lutar.

Aos meus pais, Adenir e Marlene, que nunca permitiram que eu desistisse e sempre me ampararam nos momentos que precisei.

Ao meu irmão, Jakson, que também foi meu colega nesta pós-graduação, pelos conselhos e incentivos que me motivaram a buscar sempre o melhor para a minha vida pessoal e profissional.

Ao meu namorado, Leonardo, pelo incentivo, paciência e compreensão nos momentos em que estive ausente, dedicando meu tempo no desenvolvimento deste trabalho.

A minha grande amiga, Marina, pelos momentos descontraídos e pelas conversas acalentadoras, que me motivaram nesta longa caminhada.

Ao professor Manoel Vilsonei Menegali, pelas horas dedicadas a minha orientação e pelo conhecimento transmitido, o que foi fundamental para a conclusão deste estudo.

Ao professor Realdo Oliveira, por ter compartilhado sua experiência profissional e acadêmica, além de dedicar seu tempo para acompanhar a elaboração deste trabalho em todas as etapas.

Enfim, agradeço a todos aqueles que, de alguma forma, contribuíram para a concretização deste objetivo.

“Os desafios não são difíceis porque tentamos; é por não tentarmos que são difíceis.”

Sêneca

RESUMO

Araujo, Vanessa Bitencourt. **O Papel do *Controller* e da Controladoria no Desenvolvimento do Planejamento Estratégico: Estudo de Caso em uma Indústria de Embalagens no Sul de SC.** 2012. 96 p. Orientador: Manoel Vilsonei Menegali. Trabalho de Conclusão do Curso de Pós-Graduação em Controladoria Estratégica. Universidade do Extremo Sul Catarinense – UNESC. Criciúma – SC.

O presente trabalho tem como objetivo demonstrar o papel do *controller* e da controladoria no desenvolvimento do Planejamento Estratégico, evidenciando a importância que o *controller* tem no gerenciamento das informações e no processo decisório. Para alcançar tal objetivo foi necessário definir e descrever o papel da controladoria, bem como a função do *controller* no processo de gestão e como é sua participação na elaboração do planejamento estratégico. No capítulo 4 é apresentado um estudo de caso, propondo a implantação de um planejamento estratégico para uma indústria de embalagens. As informações foram obtidas em entrevistas realizadas com um representante da empresa. A metodologia foi baseada em um estudo descritivo com abordagem qualitativa. Os resultados preliminares apontaram que a empresa necessitava de um processo de gestão mais eficiente. Após desenvolver seu planejamento estratégico e estruturar projeções financeiras para os próximos cinco anos, observou-se que esta indústria tem plenas condições de recuperação. Este fato comprova que ter eficiência no gerenciamento das informações é fundamental para a sobrevivência corporativa. Diante de tais resultados, o estudo ganha legitimidade e atinge o objetivo proposto.

Palavras-chave: Controladoria. *Controller*. Planejamento Estratégico.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 – A Controladoria na Organização	13
Figura 2 – Estrutura da Controladoria	14
Figura 3 – Correspondência entre os processos de gestão e decisório.....	19
Figura 4 – Os níveis de decisão e os tipos de planejamento	21
Figura 5 – Processo de gestão: visão analítica	26
Figura 6 – Os níveis de objetivos e planos.....	30
Figura 7 – O ambiente externo.....	34
Figura 8 – Medidas essenciais da perspectiva do cliente.....	47
Figura 9 – Cadeia de valor genérica	50
Figura 10 – A estrutura de medição do aprendizado e do crescimento	52
Figura 11 – O mapa da estratégia segundo o BSC.....	55
Figura 12 – Estrutura básica do papelão ondulado	64
Figura 13 – Principais etapas do processo de fabricação das embalagens.....	65
Figura 14 – Etapas de desenvolvimento do estudo de caso	67
Figura 15 – Matriz SWOT - Alpha Embalagens.....	76

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Funções do <i>Controller</i>	11
Quadro 2 – Aspectos que devem ser avaliados na definição da missão.....	29
Quadro 3 – Indicadores genéricos de ambiente.....	35
Quadro 4 – As quatro zonas da matriz SWOT	38
Quadro 5 – As funções dos objetivos organizacionais	42
Quadro 6 – Medidas dos aspectos financeiros estratégicos	46
Quadro 7 – As quatro perspectivas do <i>Balanced Scorecard</i>	54
Quadro 8 – Demonstrativos de Resultado: 2009 / 2010 / 2011.....	63
Quadro 9 – Pontos fortes da Alpha Embalagens	72
Quadro 10 – Pontos fracos da Alpha Embalagens.....	73
Quadro 11 – Oportunidades para a Alpha Embalagens.....	74
Quadro 12 – Ameaças para a Alpha Embalagens	75
Quadro 13 – <i>Balanced Scorecard</i> - BSC.....	78

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	3
1.1 TEMA	3
1.2 PROBLEMA	3
1.3 OBJETIVOS	4
1.3.1 Objetivo Geral	4
1.3.2 Objetivos Específicos	4
1.4 JUSTIFICATIVA	4
2 PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DO PROCESSO DE GESTÃO	5
2.1 ADMINISTRAÇÃO	5
2.2 CONTABILIDADE	6
2.3 CONTROLADORIA	7
2.3.1 O <i>Controller</i>: funções e atribuições	9
2.4 O PAPEL DA CONTROLADORIA NO PROCESSO DE GESTÃO	14
2.5 AS ETAPAS DO PROCESSO DE GESTÃO	15
2.5.1 O Planejamento	16
2.5.2 A Execução	16
2.5.3 O Controle	17
2.6 O PAPEL DA CONTROLADORIA NO PLANEJAMENTO	20
2.6.1 No Planejamento Estratégico	21
2.6.2 No Planejamento Tático	22
2.6.3 No Planejamento Operacional	23
2.7 A CONTROLADORIA ESTRATÉGICA E O PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO	24
2.8 O PAPEL DA CONTROLADORIA NO DESENVOLVIMENTO DO PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO	25
2.8.1 Negócio	27
2.8.2 Missão	27
2.8.3 Visão	30
2.8.4 Valores	31
2.8.5 Cenários	32
2.8.6 Análise SWOT	36
2.8.7 Posicionamento Estratégico	39
2.8.7.1 Objetivos Estratégicos	41

2.8.8 Planos de Ação	42
2.8.8.1 BSC – <i>Balanced Scorecard</i>	43
2.8.8.1.1 <i>Perspectiva financeira</i>	45
2.8.8.1.2 <i>Perspectiva dos clientes</i>	47
2.8.8.1.3 <i>Perspectiva dos processos internos da empresa</i>	48
2.8.8.1.4 <i>Perspectiva de aprendizado e crescimento</i>	51
2.8.8.2 A integração das quatro perspectivas e os mapas estratégicos.....	53
3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	57
3.1 TIPOS DE PESQUISA	57
3.1.1 Pesquisa Bibliográfica	57
3.1.2 Pesquisa Descritiva ou de Campo	58
3.2 ABORDAGEM DA PESQUISA	58
3.3 POPULAÇÃO E AMOSTRA	59
3.4 INSTRUMENTO DE COLETA DE DADOS	60
4 ESTUDO DE CASO	62
4.1 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA ALPHA EMBALAGENS LTDA	62
4.1.1 A Empresa	62
4.1.2 Clientes	63
4.1.3 Produtos	64
4.2 ETAPAS DO ESTUDO	66
4.3 PROPOSTA DE PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO	69
4.3.1 Negócio	69
4.3.2 Missão	69
4.3.3 Visão	70
4.3.4 Valores	70
4.3.5 Fatores chave de sucesso – FC´s	70
4.3.6 Cenários	70
4.3.6.1 Cenário social.....	70
4.3.6.2 Cenário político.....	71
4.3.6.3 Cenário econômico.....	71
4.3.6.4 Cenário tecnológico.....	71
4.3.7 Matriz SWOT	72
4.3.7.1 Pontos fortes e fracos.....	72
4.3.7.2 Oportunidades e ameaças	74

4.3.8 Posicionamento estratégico.....	75
4.3.9 Objetivos estratégicos	77
4.3.10 <i>Balanced scorecard</i> - BSC.....	77
5 CONCLUSÃO	80
REFERÊNCIAS.....	83
APÊNDICES	85
APÊNDICE A – Premissas utilizadas para direcionar o Planejamento Financeiro entre os anos de 2012 a 2016.....	86
APÊNDICE B – Projeções Financeiras de 2012 a 2016.....	87

1 INTRODUÇÃO

O setor de Controladoria, que já é uma realidade no ambiente empresarial, destaca um novo personagem neste meio, o *controller*. O modelo americano, que foi introduzido no Brasil no final do século XX, está se consolidando devido aos resultados obtidos por estes profissionais.

A concorrência acirrada, aliada à facilidade e rapidez na obtenção de informações, criou nas empresas a necessidade de um profissional para organizar e filtrar todos os dados obtidos internamente e externamente. Isso contribui diretamente para que a tomada de decisão ocorra no menor tempo possível e com a menor margem de erro.

O *controller* precisa de uma visão ampla e sistêmica, pois atua em todos os setores da organização. Mais do que assessorar tais setores, este profissional precisa perceber como as decisões tomadas pelo gestor, as quais são baseadas em suas análises, afetarão cada um deles e determinar como as mudanças serão implementadas de forma que o impacto não prejudique o desempenho setorial.

Por tudo isso, o setor de Controladoria terá uma participação direta e decisiva no processo de implementação do Planejamento Estratégico. Através da figura do *controller*, a empresa poderá criar com bases sólidas, uma estrutura para o desenvolvimento de seu planejamento estratégico.

1.1 TEMA

O papel do *controller* e da Controladoria no desenvolvimento do planejamento estratégico.

1.2 PROBLEMA

Qual a função da Controladoria na elaboração do planejamento estratégico.

1.3 OBJETIVOS

1.3.1 Objetivo Geral

Demonstrar o papel do *controller* e da Controladoria nas etapas de elaboração do planejamento estratégico.

1.3.2 Objetivos Específicos

- Definir Controladoria e a função do *controller*;
- Descrever o papel da Controladoria no processo de gestão;
- Determinar a função do *controller* na elaboração do planejamento estratégico;
- Apresentar as etapas de elaboração do planejamento estratégico;
- Elaborar um estudo de caso propondo a implantação do planejamento estratégico.

1.4 JUSTIFICATIVA

O estudo, cujo tema é o papel do *controller* e da Controladoria no desenvolvimento do planejamento estratégico, tem como finalidade apresentar a controladoria, enquanto setor, e seu responsável, o *controller*. Delimitando as obrigações deste profissional durante o processo de desenvolvimento do planejamento estratégico.

O setor de Controladoria é algo novo dentro das empresas, por isso justifica-se esclarecer quais são suas reais atribuições, demonstrando os resultados que podem ser alcançados por meio das atividades nele desenvolvidas.

O assunto em questão ainda gera contradição entre autores e profissionais, pois alguns consideram que um contador e um *controller* exercem a mesma função, enquanto outros entendem que são figuras completamente distintas dentro do âmbito gerencial.

Por isso, este trabalho objetiva elucidar tais discussões e apresentar o perfil contemporâneo do profissional que atua nesta área, no setor de Controladoria. A pesquisa tem o intuito de demonstrar as vantagens deste modelo de gestão e quais serão seus impactos no planejamento estratégico e no processo decisório.

2 PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DO PROCESSO DE GESTÃO

Antes de iniciar a definição das etapas do processo de gestão, faz-se necessário conceituar os princípios que o regem. O modelo de gestão atual foi construído com base no que enuncia a ciência da Administração e Contabilidade, conforme é apresentado nos itens a seguir.

2.1 ADMINISTRAÇÃO

A administração trata de um conjunto de atividades ligadas à direção de uma organização, e para alcançar seus objetivos com eficácia, e responsabilidade sócio-ambiental, utiliza-se de técnicas apuradas de gestão.

Tal conceito é defendido por Maximiano (2007, p. 08) “Objetivos e recursos são conceitos centrais na definição de organização e também de administração. A administração é um processo dinâmico, que consiste em tomar decisões sobre o uso de recursos, para realizar objetivos”.

O “pai” da Administração Científica, Frederick Taylor, preocupado com o aumento da eficiência nos processos de fabricação, criou, com este propósito, princípios e técnicas utilizadas até hoje. Segundo, Taylor (1963, p. 13):

O principal objetivo da administração deve ser o de assegurar o máximo de prosperidade ao patrão e, ao mesmo tempo, o máximo de prosperidade ao empregado. A expressão máxima de prosperidade é usada, em sentido amplo, compreendendo não só grandes dividendos para companhia ou empregador, como também desenvolvimento, no mais alto grau, de todos os ramos do negócio, a fim de que a prosperidade seja permanente.

Considerando os princípios de Taylor (1963), o conceito de Administração tem um sentido abrangente. Pode envolver várias abordagens, dentro de um complexo conjunto de processos, o qual chamamos de empresa.

Oliveira (2009, p. 04), apresenta um conceito contemporâneo para a Administração, mantendo como base o que foi enunciado por Taylor:

Administração é um sistema estruturado e intuitivo que consolida um conjunto de princípios, normas e funções para alavancar, harmoniosamente, o processo de planejamento de situações futuras desejadas e seu posterior controle de eficiência e produtividade, bem como a organização e a direção dos recursos empresariais para os resultados esperados, com a minimização de conflitos interpessoais.

Enquanto ciência, a Administração mostrou uma grande evolução desde seu surgimento. Foram criadas várias ramificações, as quais têm seu estudo aprofundado e aprimorado constantemente. Um bom exemplo desta “especialização” é a administração estratégica, que é fundamental para a gestão dos resultados.

Oliveira (2009) salienta que a Administração pode ser considerada como um ativo tecnológico, pois sofre modificações e adaptações frequentemente. Por isso, é essencial ao executivo acompanhar as tendências de mercado e abandonar definitivamente as práticas obsoletas.

O item a seguir definirá o que é a Contabilidade, outra ciência que fundamenta as bases que regem o processo de gestão.

2.2 CONTABILIDADE

A contabilidade é a ciência que estuda, interpreta e registra todos os fenômenos que modificam o patrimônio de uma entidade e sua nomenclatura deriva do uso das contas contábeis. Para o Conselho Federal de Contabilidade, é uma ciência social, como no caso da Administração e Economia, mas há ainda quem a determine como a arte de organizar livros comerciais ou escriturar contas.

A contabilidade é o ramo do conhecimento que estuda conceitos de identificação e acompanhamento, no tempo, do patrimônio da entidade expresso monetariamente. A contabilidade ocupa-se com fatos relacionados com a atividade econômica do homem, limitada ao âmbito das entidades. Incumbe-lhe estudar o comportamento dos eventos que interferem na riqueza da empresa, em face das ações humanas ou de sua ausência. (MOSIMANN, ALVES & FISCH, 1993, p. 100).

Contudo, além deste enfoque que conceitua a contabilidade pelo controle econômico do patrimônio e suas mutações, há uma outra vertente, a qual é definida por Hendriksen (1978 apud PADOVEZE, 2007, p. 4). “Contabilidade é um processo de comunicação de informação econômica para propósitos de tomada de decisão tanto pela administração como por aqueles que necessitam fiar-se nos relatórios externos.”

Figueiredo e Caggiano (2008) apresentam uma definição simples e sucinta para a Contabilidade: é um sistema de informação e mensuração de eventos que influenciam a tomada de decisão.

Para Figueiredo e Caggiano (2008, p. 22) a Contabilidade:

É comumente analisada como uma série de atividades ligadas por um conjunto progressivo de passos, começando com a observação, a coleta, o registro, a análise e, finalmente, a comunicação da informação aos usuários. É tarefa dos contadores transformar dados em informações, pois os dados são simplesmente um conjunto de fatos expressos como símbolos ou caracteres, incapazes de influenciar decisões, até serem transformados em informação.

Fica evidente nesta definição uma íntima ligação entre a Contabilidade e Administração, onde uma depende da existência da outra. Se por um lado, a Contabilidade está inserida na Administração, esta por sua vez, alimenta-se das informações contábeis, as quais serão analisadas para definir suas diretrizes.

2.3 CONTROLADORIA

A Controladoria, segundo Peleias (2002), é definida como um segmento da Contabilidade, e foi originada para ampliar e disseminar a compreensão acerca do processo de gestão. Esta área assegura a continuidade do negócio, pois identifica quais fatores estão contribuindo ou não para alcançar a eficiência e a eficácia em suas operações. Consequentemente monitora a geração de resultados econômicos favoráveis, que devem ocorrer de forma contínua.

O responsável pelo setor de Controladoria em uma empresa é chamado de *controller* ou controlador, esta área pode ser considerada um órgão de *staff*, tendo a função de assessoria ou consultoria, fora da pirâmide hierárquica.

Peleias (2002, p. 13) apresenta neste trecho o que é Controladoria:

[...] é definida como uma área da organização à qual é delegada autoridade para tomar decisões sobre eventos, transações e atividades que possibilitem o adequado suporte ao processo de gestão. Essas decisões se referem à definição de formas e critérios de identificar, prever, registrar e explicar eventos, transações e atividades que ocorrem nas diversas áreas nas organizações, para que a eficácia empresarial seja assegurada.

De acordo com o autor, a Controladoria baseia-se em diversas áreas de conhecimento, pois é preciso entender e conhecer cada setor para analisar e registrar seus resultados, como cita Peleias (2002, p.13) neste outro trecho:

A controladoria se baseia em princípios, procedimentos e métodos oriundos de outras áreas do conhecimento, tais como contabilidade, administração, planejamento estratégico, economia, estatística, psicologia e sistemas. Ao colher subsídios de outras áreas de conhecimento para desempenhar as funções que lhe são atribuídas, a controladoria pode estabelecer as bases teóricas necessárias à sua atuação na organização.

A justificativa para esta colocação é encontrada na obra de Figueiredo e Caggiano (2008), onde citam que neste processo de interação entre a empresa e demais agentes, surgem vários fenômenos econômicos, sociais, políticos, educacionais, tecnológicos, ecológicos e regulatórios. Na busca pela eficácia empresarial, os conceitos oferecidos pela administração, contabilidade e economia não atendem mais suas necessidades.

Existe uma outra concepção para a Controladoria, onde esta é, na verdade, uma extensão da Contabilidade, já que utiliza maciçamente o instrumental contábil. Ela pode ser considerada como uma evolução desta ciência, que tem em sua função um campo de abrangência bastante limitado, portanto, a Controladoria transforma e amplia este campo de atuação. Esta definição é defendida por Padoveze (2007, p. 3):

Em nossa opinião, a Controladoria pode ser entendida como a ciência contábil evoluída. Como em todas as ciências, há o alargamento do campo de atuação; esse alargamento do campo de abrangência da Contabilidade conduziu a que ela seja mais bem representada semanticamente pela denominação de Controladoria. [...] pode ser definida, então, como a unidade administrativa responsável pela utilização de todo o conjunto da Ciência Contábil dentro da empresa. Como a Ciência Contábil é a ciência do controle em todos os aspectos temporais – passado, presente, futuro -, e como a Ciência Social exige a comunicação de informação, no caso a econômica, à Controladoria cabe a responsabilidade de implantar, desenvolver, aplicar e coordenar todo o ferramental da Ciência Contábil dentro da empresa, nas suas mais diversas necessidades.

Contudo, a literatura mostra que os autores concordam que a Controladoria tem como foco garantir a gestão eficaz das organizações, respeitando as particularidades de cada empresa. A qual, por sua vez, precisa delinear e detalhar todas as atividades, seguindo o que determina seu modelo de gestão, possibilitando que as atividades de controladoria sejam desempenhadas.

O trecho que segue, mostra a real finalidade da Controladoria, para Mosimann *et al* (1993, p.85):

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

Dentre as diversas perspectivas sobre a Controladoria e suas finalidades, existe uma colocação interessante. Padoveze (2007), utilizando-se de uma metáfora, compara a empresa a um navio, comandado por seu executivo, e a Controladoria

tem o papel de manter seu comandante informado quanto à distância percorrida, o local em que se encontra, a velocidade da embarcação, quais as resistências encontradas, necessidades de desvio da rota, alertar para os recifes perigosos e mostrar os caminhos traçados nos mapas, tudo isso para garantir que o navio chegue ao seu destino.

Diante de todo o exposto, a Controladoria assume um papel importante, pois dá o suporte necessário à gestão da empresa. E assim como os demais setores, deve direcionar seus esforços para garantir o cumprimento da missão e assegurar a continuidade do negócio.

2.3.1 O *Controller*: funções e atribuições

Após apresentar algumas definições sobre a Controladoria encontradas na literatura, neste item dar-se-á enfoque à figura do *controller*. Demonstrando quais as atribuições deste profissional, que vem conquistando posição cativa nas grandes organizações.

Para iniciar esta explanação, será adotada a posição de Horngren (1985 apud PADOVEZE, 2007, p.33):

O *Controller*. O título de *controller* se aplica a diversos cargos na área de contabilidade cujo nível e cujas responsabilidades variam de uma empresa para outra (...) Neste livro o termo *controller* (às vezes escrito com p, *comptroller*, derivado do francês, *compte*, que quer dizer conta) significa o principal executivo da área de contabilidade administrativa. Já vimos que o *controller* moderno não faz controle algum em termos de autoridade de linha, exceto em seu próprio departamento. Contudo, o conceito moderno de controladoria sustenta que, num sentido especial, o *controller* realmente controla: fazendo relatórios e interpretando dados pertinentes, o *controller* exerce uma força ou influência ou projeta uma atitude que impele a administração rumo a decisões lógicas e compatíveis com os objetivos.

A visão sobre a essência do *controller* é demonstrada como proativa, ou seja, sempre voltada para ações futuras, conforme observa Padoveze (2007). É preciso ter um olhar treinado, para transformar dados financeiros em informações, as quais possibilitam à empresa determinar as ações dentro do seu planejamento estratégico. O papel do *controller* difere de empresa para empresa, isso dependerá de seu porte e estrutura organizacional, pois a Controladoria pode atuar de diversas formas em vários níveis da administração.

A função do *controller*, segundo Perez Jr. (1997), pode ser exercida

basicamente por dois enfoques distintos. No primeiro, este profissional assemelha-se a um “gerente de contabilidade”, subordinado ao executivo financeiro da empresa. Na outra perspectiva, o *controller* aparece como um órgão de *staff* ligado diretamente à alta administração, selecionando e filtrando informações fornecidas pelos departamentos para auxiliar a tomada de decisão.

Dentre os dois modelos destacados, o que tem sido mais utilizado é o modelo onde o *controller* não ocupa uma posição hierárquica de comando, ele aparece como um órgão de *staff*, assessorando o nível mais alto da organização. Este fato é comprovado por Morante (2008, p. 01) ao citar que a Controladoria “Figura, geralmente, como um departamento de assessoria à alta administração nos organogramas das grandes organizações”.

Por este motivo, é exigido ao *controller* conhecer profundamente a empresa e o ramo de negócio onde atua, para que as informações dêem o suporte necessário ao processo decisório.

Além de ser um profissional com a visão voltada sempre para o futuro, o *controller* precisa entender a correlação entre o planejamento estratégico e os fatos que estão ocorrendo no presente, para determinar o que isso pode acarretar a médio e longo prazo.

Desta forma, torna-se responsabilidade deste profissional planejar e implantar um sistema de informações adequado as suas necessidades, conforme citam Figueiredo e Caggiano (2008, p. 12):

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

Devido ao elevado número de informações de diversas áreas que o *controller* precisa analisar, este profissional necessita ser multifuncional, com conhecimento e experiência nas áreas contábil, financeira e administrativa. Esta questão é apontada por Figueiredo e Caggiano (2008, p. 12): “Este novo campo de atuação para os profissionais de Contabilidade requer o conhecimento e o domínio de conceitos de outras disciplinas, como Administração, Economia, Estatística, Informática etc”.

De acordo com Peleias (2002), no mercado, nas vagas em oferta, exige-

se inglês fluente, conhecimento e experiência na elaboração de relatórios de resultados no padrão USGAAP, saber utilizar sistemas integrados (sistemas ERP), além de ser especialista em planejamento estratégico e tributário. O domínio das ferramentas de gestão também é imprescindível, como o *Balanced Scorecard*.

Por outro lado, não se faz um *controller* apenas com conhecimentos técnicos apurados. É preciso aprimorar sua capacidade de motivação e liderança, já que deverá também atuar em uma equipe, orientando seu direcionamento. Peleias (1991 apud PADOVEZE, 2007, p. 34) afirma que:

Podemos dizer que hoje é a Controladoria a grande responsável pela coordenação de esforços com vista à otimização da gestão de negócios das empresas e pela criação, implantação, operação e manutenção de sistemas de informação que dêem suporte ao processo de planejamento e controle.

O sistema de Controladoria é extremamente complexo, pois é necessário enxergar além dos fatos e saber transmitir ao grupo essa percepção. O autor Horngren (1985) cita o que considera como as funções essenciais do *controller*: planejamento e controle; elaboração de relatórios internos e externos; avaliação constante e consultoria; a proteção dos ativos, além da avaliação econômica.

Como já foi apontado anteriormente, há dois enfoques quanto à alocação do *controller* na hierarquia organizacional, que serão apresentados no quadro 1 a seguir:

Quadro 1 – Funções do *Controller*

Subordinado ao Executivo Financeiro	Órgão de <i>staff</i> ligado à alta Administração
- Contabilidade geral, fiscal e de custos;	- Organização de um adequado sistema de informações gerenciais que permite à administração conhecer os fatos ocorridos e os resultados obtidos com as atividades;
- Controle patrimonial;	- A comparação permanente entre o desempenho esperado e o real;
- Orçamentos	- A classificação das variações entre variações de estimativa e de desempenho;
- Auditoria Interna	- A identificação das causas e dos responsáveis pelas variações;
- Administrativa-financeira.	- A apresentação de recomendações para a adoção de medidas corretivas.

Fonte: Adaptado de Perez Jr., Pestana e Franco (1997)

Contudo, a Controladoria não deve ser um setor estanque, de funcionalidade limitada. Sua essência é fomentar o desenvolvimento da empresa, suas atribuições devem contemplar o sistema organizacional como um todo, Kanitz (1977 apud PEREZ JR. *et al.*, 1997, p. 36) resume muito bem todas estas funções:

INFORMAÇÃO – compreende os sistemas contábeis-financeiros-gerenciais; MOTIVAÇÃO – refere-se aos efeitos dos sistemas de controle sobre o comportamento; COORDENAÇÃO – visa centralizar informações com vistas à aceitação de plano. O *controller* toma conhecimento de eventuais inconsistências dentro da empresa e assessora a direção, sugerindo soluções; AVALIAÇÃO – interpreta fatos, informações e relatórios, avaliando os resultados por área de responsabilidade, por processos, por atividades, etc.; PLANEJAMENTO – assessora a direção da empresa na determinação e mensuração dos planos e objetivos; ACOMPANHAMENTO – verifica e controla a evolução e o desempenho dos planos traçados a fim de corrigir falhas ou de revisá-los (os planos).

Dentro deste contexto, apresentado por Kanitz (1977), considerando tais atribuições, constata-se que conceber a Controladoria apenas como uma ferramenta contábil, subordinada à gerência financeira, limita sua capacidade de compilar informações, as quais são essenciais à tomada de decisão. Peleias (2002, p.16) faz a seguinte colocação:

Outro fator que merece destaque é a necessidade de a controladoria ser concebida como uma área autônoma, para que possa atingir seus propósitos e cumprir sua missão. Não deve estar vinculada às áreas de responsabilidade que realizam os negócios, pois para sua atuação eficaz é necessária a isenção na orientação às decisões. É possível encontrar organizações nas quais a controladoria esteja vinculada, por exemplo, à diretoria financeira. Essa subordinação pode impedir a isenção de atuação nessa área, uma vez que o diretor financeiro também responde por parcelas do resultado econômico da empresa, da mesma forma que outros gestores.

Portanto, implantar um setor de Controladoria e deixá-lo vinculado a qualquer outro setor, impossibilita sua plena atuação. O *controller* deve atuar de forma imparcial, tendo total liberdade para percorrer todos os setores da empresa, buscando as informações necessárias para a elaboração do planejamento estratégico e as informações que darão apoio à tomada de decisão.

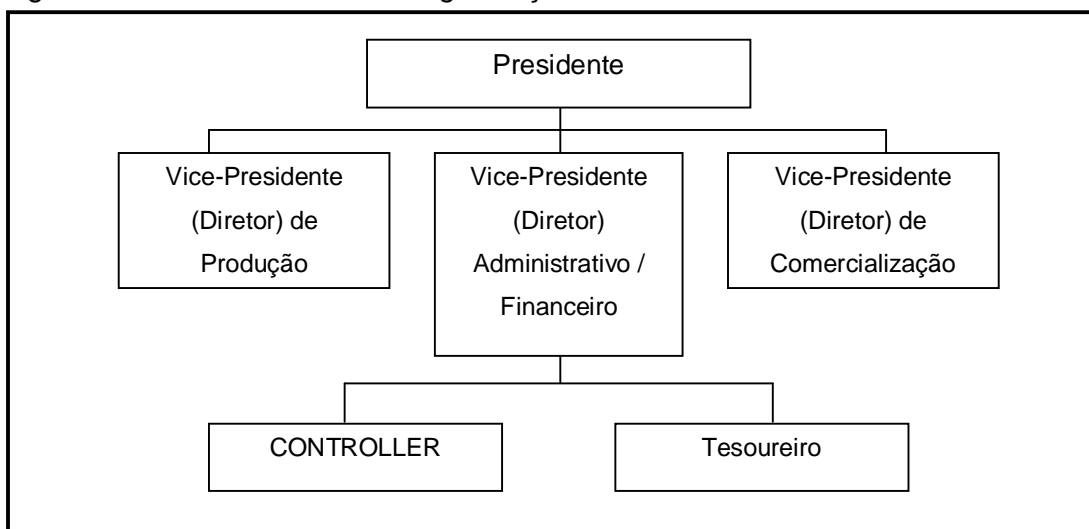
Sobretudo, não basta ao *controller* saber analisar todos os dados fornecidos. Ele precisa ser persuasivo em suas colocações para dar segurança ao gestor, além de comunicar de forma clara e objetiva suas avaliações. Padoveze (2003, p.36) traz sua definição sobre o papel do *controller*:

O papel do *controller* é o de monitoramento do plano de ação da empresa, fazendo a avaliação coordenada da atuação de todos os gestores, sempre com foco no desempenho e resultados global e setorial. É importante ressaltar que ele não é o responsável pelo alcance dos resultados planejados. Os gestores é que o são pela geração dos resultados de cada uma de suas áreas. À Controladoria cabe o monitoramento desses resultados em relação aos números planejados. A sua função é de apoio, mas não da responsabilidade final pela obtenção dos resultados setoriais. Podemos dizer, então, que ela não toma decisões operacionais, exceto as necessárias para condução de sua área de atividades.

Constata-se uma participação efetiva do *controller* no processo de gestão, dando informações ao gestor principal e monitorando os responsáveis por cada área da empresa. O item subsequente descreverá como ocorre este processo e de que maneira a Controladoria dá sua contribuição.

De acordo com o conceito adotado por Padoveze (2007), abaixo são apresentadas duas figuras. Elas representam o posicionamento hierárquico do *controller* no organograma corporativo e a estrutura do setor de Controladoria, respectivamente:

Figura 1 – A Controladoria na Organização

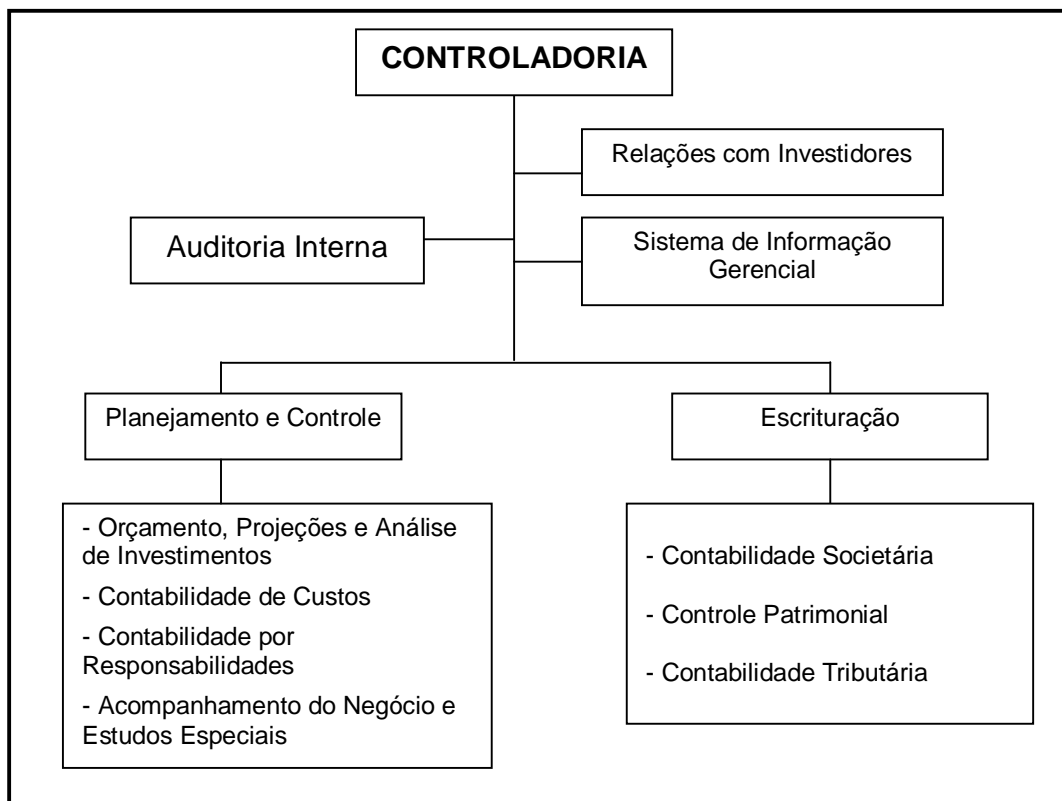


Fonte: Padoveze (2007)

Ao observar a figura 1, constata-se que o *controller* está ligado diretamente à Diretoria e Presidência. Ele deverá suprir estes dois níveis, que ocupam a cúpula hierárquica, com informações para a elaboração do planejamento estratégico. É evidenciado na figura apresentada, que o *controller* não está subordinado ao setor Financeiro (Tesouraria), pois segundo Padoveze (2007), este setor ocupa-se com tarefas operacionais, que objetivam aprovisionar os recursos para a manutenção das operações internas.

A seguir, a figura 2 representa a estrutura do setor de controladoria:

Figura 2 – Estrutura da Controladoria



Fonte: Padoveze (2007)

Na figura 2, dentre as funções atribuídas ao *controller*, destaca-se o Sistema de Informações Gerenciais. Dispor de um sistema totalmente integrado é fundamental para monitorar todos os setores da empresa. A Controladoria buscará dados na área de escrituração contábil, e dentro do próprio setor, utilizará estes dados na área de planejamento e controle.

2.4 O PAPEL DA CONTROLADORIA NO PROCESSO DE GESTÃO

O processo de gestão, também chamado de processo decisório, conforme cita Mosimann *et al* (1993), pode ser definido como um processo de planejamento e controle, o qual é influenciado pela filosofia da empresa, pelo modelo de gestão e fatores ambientais que afetam diretamente a organização.

A principal característica do processo de gestão é a necessidade de tomada de decisões. Uma vez que é parte essencial do processo tomar decisões em todas as suas fases: no planejamento estratégico, no planejamento tático, no

planejamento operacional, na programação, na execução, e no processo de controle.

Desta forma, a Controladoria participa do processo decisório fornecendo informações para o planejamento e controle, tendo como missão otimizar os resultados econômicos da empresa. Portanto, para Perez Jr. (1997, p.37) o papel da Controladoria é:

[...] assessorar a gestão da empresa, fornecendo mensuração das alternativas econômicas e, através da visão sistêmica integrar informações e reportá-las para facilitar o processo decisório. [...] No planejamento estratégico, cabe ao *controller* assessorar o principal executivo e os demais gestores na definição estratégica, fornecendo informações rápidas e confiáveis sobre a empresa. No planejamento operacional, cabe a ele desenvolver um modelo de planejamento baseado no sistema de informação atual, integrando-o para a otimização das análises. No controle cabe ao *controller* exercer a função de perito ou de juiz, conforme o caso, assessorando de forma independente na conclusão dos números e das medições quantitativas e qualitativas (índices de qualidade).

Cabe ao gestor o poder da decisão. Ao receber do *controller* as informações que são o insumo para suas escolhas, ele precisa estar baseado em previsões formais ou desenvolver outros métodos que possibilitem antecipar acontecimentos futuros. Afinal, como define Bass (1983 apud PELEIAS, 2002, p. 63) “Decisões são ações orientadas. São julgamentos que afetam diariamente um curso de ação. Mas o processo de decisão envolve pensamento e ação, culminando num ato de escolha”.

Identificam-se os seguintes elementos na definição de Bass (1983 apud PELEIAS, 2002): a inteligência, o exercício da escolha, saber o momento adequado para sua efetivação (bom senso), além da expectativa em relação aos resultados. A decisão representa a descrição de um cenário futuro, delineado pelo gestor, com base nas informações do *controller*. Portanto, as chances de acerto sobre esta estimativa são maiores à medida que melhora a qualidade das informações.

2.5 AS ETAPAS DO PROCESSO DE GESTÃO

De acordo com o que foi descrito acerca do processo de gestão, este é composto por uma série de procedimentos, os quais serão resumidos em três etapas: Planejamento, Execução e Controle.

2.5.1 O Planejamento

É a primeira fase do processo decisório. Segundo Peleias (2002), envolve a projeção de cenários; definição de objetivos; avaliação das ameaças e oportunidades no ambiente externo; detecção dos pontos fortes e fracos da empresa, além de formular e avaliar planos alternativos, para que o melhor seja escolhido e devidamente implementado.

Para Lopes (1976 *apud* MOSIMANN *et al*, 1993, p. 41):

A sofisticação tecnológica, os imensos mercados que se abrem e as maneiras de se chegar a eles, a produção em massa, a concepção de tecnoestrutura empresarial, a acirrada competição inter e intranacional exigem do administrador extraordinária atenção à necessidade de, com razoável antecedência, estabelecer missões e objetivos da empresa, estudar e selecionar os caminhos alternativos, implantar a estrutura e implementar os planos e ideias escolhidas. Em outras palavras, planejar.

O planejamento, conforme cita Peleias (2002), é classificado quanto a sua natureza e prazo. Será estratégico se suas ações são definidas em relação ao ambiente externo, é caracterizado como de longo prazo. O planejamento operacional tem suas ações definidas em relação ao ambiente interno, e estão norteadas pelo planejamento estratégico. Este é considerado como de curto prazo.

Lopes (1976 *apud* MOSIMANN *et al*, 1993, p. 115) acrescenta que:

O planejamento, além de organizar um esforço sistemático no sentido de se comparar a realidade presente às expectativas do futuro, é estimulador do processo decisório. Força (...) uma permanente auto-análise da empresa, bem como exame de suas posições, atual e futura estimada, de seus métodos de produção, de sua linha de conduta operacional, de sua estrutura funcional, de sua saúde financeira, de seu controle, de sua eficiência, de sua direção.

Nesta colocação é evidenciada a importância desta etapa. O planejamento não é apenas a primeira fase do processo de gestão, ele é a sua própria semente, é o que possibilita a existência do processo decisório.

2.5.2 A Execução

Após definir o planejamento no âmbito operacional, quantificando e detalhando as medidas que serão tomadas, entram em cena os gestores que colocarão estes termos em prática, seguindo à risca o que foi previamente planejado.

Esta afirmação tem como base o que enuncia Mosimann *et al* (1993, p. 38):

Execução é a etapa do processo de gestão onde as coisas acontecem, onde as ações emergem. Estas ações devem estar em consonância com o que anteriormente foi planejado. Dessa forma, o planejamento antecede as ações de execução. É através das ações (do fazer) que surgem os resultados.

O processo de execução é dividido em tarefas, que devem ocorrer de forma ordenada, obedecendo cada uma das etapas. De acordo com o que explica Peleias (2002, p. 25), “A execução decorre de uma direção, que envolve tomada de decisão entre diversas alternativas, transmissão de ordens, chefia de subordinados e coordenação das atividades individuais”.

Portanto, não basta cumprir com todos os itens indicados pelo autor. Aquele que coordena estas ações, o *controller*, deve fazê-lo seguindo uma determinada sequência. Neste caso, a ordem dos fatores pode alterar o resultado, e o papel da Controladoria, é justamente garantir que a execução ocorra de acordo com o planejado.

2.5.3 O Controle

Apesar de ser colocado aqui como a terceira etapa do processo decisório, não significa dizer que o controle ocorre em último plano. O controle deve estar presente em todas as partes do processo, não é possível dissociá-lo das demais fases. Deve haver controle no planejamento e na execução, estes três elementos formam, na verdade, um grande e único modelo de gestão, onde cada decisão passa pelas três etapas concomitantemente.

Esta afirmação é fundamentada por Peleias (2002, p. 26):

O controle é a etapa do processo de gestão, contínua e recorrente, que avalia o grau de aderência entre os planos e sua execução; analisa os desvios ocorridos, procurando identificar suas causas, sejam elas internas ou externas; direciona as ações corretivas, observando a ocorrência de variáveis no cenário futuro, visando alcançar os objetivos propostos.

O modelo de gestão é aplicado sobre uma estrutura organizacional, ou seja, são diversos órgãos dentro desta estrutura que darão suporte à gestão dos negócios, assegurando que a empresa atinja seus objetivos. Desta forma, é este o propósito que motiva a criação do setor de Controladoria nas organizações.

Deste modo, Mosimann *et al* (1993, p. 67) apresenta o conceito de controle:

O cumprimento da missão e a continuidade de uma empresa dependem de seu processo decisório. A eficácia de um gestor está fortemente ligada ao impacto causado pelo relacionamento com seus subordinados, isto é, ao processo de controle exercido. Nesse cenário, Hofstede (1968) define o controle como um processo pelo qual um elemento (indivíduo, grupo, máquina, instituição ou norma) afeta intencionalmente as ações de outro elemento.

O trabalho executado pelo *controller* é, portanto, predominantemente constituído pelo amplo controle de todas as atividades da empresa. Ele participa do planejamento e execução, porém, cabe a este profissional checar diariamente se existem inconformidades em relação à política da empresa e principalmente, em relação às determinações do planejamento estratégico.

Mosimann *et al* (1993, p. 69) define controle como “[...] uma fase do processo decisório em que, com base no sistema de informações, é avaliada a eficácia empresarial e de cada área (não apenas em termos econômicos), resultando daí ações que se destinam a corrigir eventuais distorções”.

Segundo Peleias (2002, p. 26):

O controle é exercido por todos os gestores da empresa, com o apoio fornecido pela controladoria, e é suportado por relatórios obtidos do sistema de informação, voltados para avaliação de resultados e de desempenhos. Ele é mais eficazmente exercido na medida em que os gestores responsáveis pela execução das atividades participam ativamente do planejamento, pois esta situação leva ao envolvimento destes quando da transformação do plano em ações concretas, além de demonstrar claramente como a contribuição de cada gestor pode auxiliar no alcance das metas da empresa.

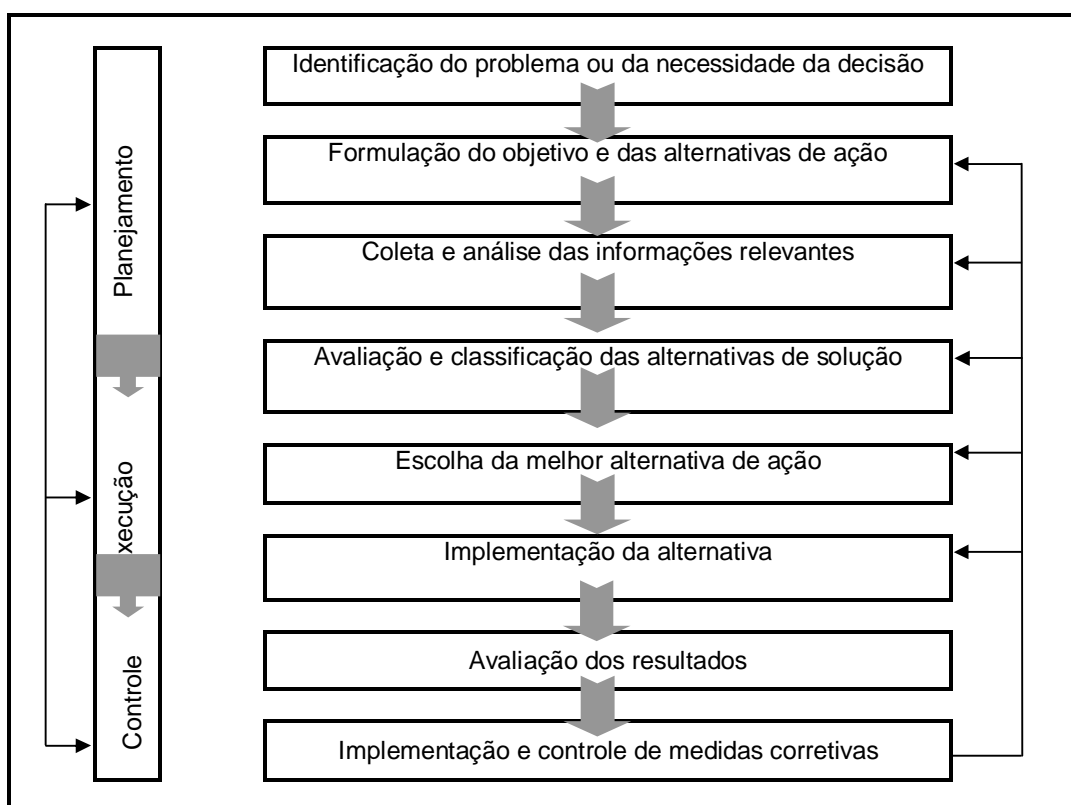
Realizar esta tarefa com maestria não é algo tão simples, pois é preciso sincronizar as ações de diversos setores, administrando os conflitos internos, por esta razão é essencial ter uma visão generalista. Mosimann *et al* (1993, p. 117), cita neste trecho que:

Nem sempre a busca da maximização dos resultados de uma área, tomada de forma isolada, significa que essa área estará contribuindo para a maximização dos resultados da empresa como um todo. Muitas vezes a maximização do resultado de uma área, tomada isoladamente, pode reduzir o resultado de outra, com repercussões negativas no resultado global da empresa. Para que não haja desintegração das diversas áreas de seu todo, para que cada uma não busque seus objetivos de forma isolada, mas que busque seus objetivos integrados aos objetivos da organização como um todo, faz-se necessária uma sincronização entre as diversas atividades, e cabe ao *controller* esta tarefa.

Ainda que a empresa não tenha um setor de Controladoria, pode-se dizer que esta, enquanto ramo de conhecimento, deve ser adotada por todas as organizações. Os preceitos da Controladoria precisam ser disseminados em todos os segmentos, atuando em todas as fases do processo. Não é necessário ter especificamente um *controller* para coordenar estas equipes, um gestor com visão generalista, pode ocupar esta função, alcançando resultados semelhantes.

Para uma melhor compreensão das fases e processos que ocorrem dentro do processo decisório, temos o seguinte esquema gráfico na figura 3:

Figura 3 – Correspondência entre os processos de gestão e decisório



Fonte: Peleias (2002)

O esquema apresentado define as etapas do processo de gestão, o qual é dividido nas fases de Planejamento, Execução e Controle. As etapas iniciais, correspondentes ao planejamento, requerem uma profunda análise da situação ou problema, a identificação das alternativas de ação e a coleta de informações.

Em transição para o segundo estágio, a fase da Execução, a empresa deve avaliar e classificar as alternativas propostas. Ao escolher a melhor opção,

passa-se ao processo de implementação desta alternativa, que será apresentada sob a forma de um plano de ação.

A partir deste momento, o controle é vital para que seja obtido êxito neste processo. Ao controlar a execução da ação, serão avaliados e comparados os seus resultados, além de indicar as situações que necessitam de ações emergenciais corretivas.

2.6 O PAPEL DA CONTROLADORIA NO PLANEJAMENTO

A realização de um planejamento deve sempre iniciar de modo global e depois partir para o âmbito setorial. Caso exista uma inversão nesta ordem, o resultado será uma empresa que busca atingir os objetivos setoriais em detrimento dos objetivos da organização.

Por isso, a existência de um setor de Controladoria, terá como função coordenar este processo. Ele busca garantir a escolha da melhor alternativa, sob o aspecto econômico, assegurando atingir a eficácia no planejamento global. Para Mosimann *et al* (1993, p. 118):

A coordenação não é somente um fenômeno extremamente importante da organização, mas que tem propriedades singulares que requerem atenção específica. A divisão do trabalho, tendo concernência com a alocação de atividades, de modo a conseguir economias de esforços, não proporciona coordenação automaticamente. A coordenação é obtida pelo planejamento, organização, direção e controle do trabalho dos outros. Dessa forma, o *controller* passa a gerir o planejamento econômico da empresa.

Contudo, mesmo que a Controladoria, enquanto órgão administrativo, não faça parte da empresa, seus conceitos econômicos devem ser adotados para nortear o processo de planejamento. Existem alguns princípios que são essenciais para a otimização dos resultados, como a viabilidade econômica dos planos, sua objetividade, imparcialidade, além da visão generalista.

O Planejamento é dividido em três níveis, conforme é apresentado na figura 4. A Controladoria atua em cada um deles de maneira diferente. Estas diferentes abordagens serão explicadas nos próximos itens.

Figura 4 – Os níveis de decisão e os tipos de planejamento



Fonte: Oliveira (2009)

O padrão utilizado para classificar os níveis de decisão nas empresas, é apresentado por Oliveira (1988). Cada nível é responsável pela tomada de decisão, considerando os limites de seu grau de abrangência. O planejamento também é segmentado, ele será específico para cada um dos níveis.

Apesar de ocorrer uma divisão entre os níveis Estratégico, Tático e Operacional, os planejamentos e decisões estão interligados. Partem do nível Estratégico as metas e os objetivos, que serão o foco do planejamento para os demais níveis.

2.6.1 No Planejamento Estratégico

No planejamento estratégico, a Controladoria tomará como referência os cenários, que são projetados considerando os pontos fortes e fracos da organização. Ela deverá prever se o impacto, destes possíveis eventos, trará riscos à estrutura financeira da empresa.

Mosimann *et al* (1993, p. 119) coloca que:

[...] a Controladoria, como as demais áreas da empresa, deve ter sensores para captar do ambiente externo informações, com o intuito de projetar cenários paralelamente ao estudo dos pontos fortes e fracos da empresa, para que diretrizes estratégicas sejam traçadas.

A participação da Controladoria no planejamento estratégico tornou-se um fato tão relevante, que já existe a Controladoria Estratégica. A Controladoria, neste sentido, tem basicamente duas funções, ela abastece com informações para a formulação das estratégias e exerce seu poder de controle, para garantir a eficácia

do que foi planejado. Por isso, Padoveze (2007, p. 91) esclarece que:

[...] à Controladoria cabe um papel importantíssimo na estratégia. Contudo, não é ela responsável pela estratégia e pelo Planejamento Estratégico. Estas funções dizem respeito ao mais alto nível da hierarquia da organização. Porém, a participação do *controller* e da Controladoria na estratégia é vital e deve ser estudada, e seu escopo, delineado.

Portanto, se a estratégia é função da alta cúpula organizacional, significa que o *controller* atuará junto a esta equipe, no mais alto escalão hierárquico. Este fato pressupõe a necessidade deste profissional ter um vasto campo de conhecimento, que possibilite compreender e tomar decisões estratégicas.

2.6.2 No Planejamento Tático

O planejamento tático, de acordo com Oliveira (2009), é realizado com base nos objetivos e desafios que são determinados no planejamento estratégico. Ele tem como propósito otimizar o resultado de cada área, não considerando, neste caso, a empresa como um todo.

Oliveira (2009, p. 73) define que “Planejamento Tático é a metodologia administrativa que tem por finalidade otimizar determinada área de resultado da empresa, que visa a uma situação futura desejada.”

A elaboração deste planejamento é destinada aos níveis inferiores, dentro da hierarquia organizacional. Desta forma, para assegurar o cumprimento dos objetivos descritos na estratégia, o planejamento tático precisa garantir que os recursos disponíveis serão utilizados com eficiência. A principal função do *controller* é coordenar tais esforços, mantendo o direcionamento das ações para a realização plena da estratégia macro.

Conforme complementa Oliveira (2009), é necessário subdividir cada um dos planejamentos táticos em planejamentos operacionais. Como por exemplo, no setor de finanças, seu planejamento tático divide-se em planejamento operacional de fluxo de caixa, planejamento operacional de investimentos, planejamento operacional orçamentário, entre outros que a empresa julgue necessário para alcançar as metas traçadas em seu planejamento tático.

2.6.3 No Planejamento Operacional

A Controladoria, na qualidade de segmento da empresa, assume o papel de gestora do planejamento operacional. Ela administra o sistema de informações econômico-financeiras e ainda é quem elabora planos operacionais alternativos. Conforme cita Mosimann *et al* (1993), em parceria com os demais gestores, a Controladoria estabelece, quantifica, analisa, seleciona e aprova os planos. Mosimann *et al* (1993, p. 119), acrescenta que:

Ainda no planejamento, cabe à Controladoria transformar os planos operacionais não quantificados em planos orçamentários e, posteriormente, comparar o que foi orçado com o que foi realizado, apontando os desvios, para que cada área tome a medida necessária para corrigi-los.

Para Mosimann (1993), a finalidade da elaboração destes orçamentos pode ser resumida em alguns aspectos: fornecer à alta administração relatórios com os resultados esperados dentro do plano de operações proposto; estes, tão logo sejam aprovados, devem servir de guia aos executivos e chefes de cada departamento; e a realização de um rigoroso controle sobre o orçamento, possibilita medir o desempenho, pois os desvios identificam as falhas na organização.

O processo de planejamento operacional, segundo Padoveze (2007, p.135) “caracteriza-se pelo conjunto de decisões e ações destinado à elaboração e operacionalização dos planos para estruturar os sistemas físico-operacionais necessários para que as unidades de negócio entrem em operação”. Desta forma, identifica-se a existência de dois elementos essenciais ao processo, que são os produtos e serviços planejados e as unidades de negócio.

De acordo com Padoveze (2007), um elevado grau de complexidade é uma característica pertinente ao planejamento operacional. As premissas partem do planejamento estratégico, e devem orientar a preparação do sistema físico-operacional para executar as atividades, tornando viáveis os produtos e serviços planejados.

Padoveze (2007, p. 135) coloca sua visão quanto à função da Controladoria no planejamento operacional:

Assim, dentro do processo de planejamento operacional, cabe à Controladoria a criação de modelos de decisão, mensuração e informação ligados à determinação das estruturas de ativos e passivos das unidades de negócio e da empresa, bem como para as decisões posteriores de adaptação das estruturas determinadas.

Nesta concepção, o processo de planejamento operacional, mostra-se totalmente ligado à estrutura básica do Balanço Patrimonial, o qual é dividido em duas grandes áreas: ativo e passivo. A movimentação das unidades de negócio reflete diretamente na estrutura do ativo, ela também sinaliza quais serão as necessidades de financiamento para alcançar os objetivos macro, propostos no planejamento estratégico.

2.7 A CONTROLADORIA ESTRATÉGICA E O PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO

De acordo com Padoveze (2007), falar sobre Controladoria Estratégica é pressupor a participação do profissional contábil junto aos principais gestores da empresa. Apesar de todos os funcionários e recursos serem considerados estratégicos, nem todos podem participar da elaboração desta estratégia.

O autor ainda ressalta que, a efetiva participação no processo de Planejamento Estratégico é algo reservado a poucos. É fundamental a estes profissionais conhecerem os demais fatores, que são essenciais para compreender e tomar as decisões estratégicas. Por isso, a elaboração do Planejamento Estratégico fica restrita à alta administração da companhia.

O planejamento deve ser o início do processo de gestão. Pois é fato incontestável que antes de tomar decisões e colocá-las em prática, o assunto em questão deve ser cuidadosamente estudado e planejado, conforme observa Oliveira (2009, p. 73):

O fato de o planejamento estratégico aparecer como o item inicial no processo estratégico das empresas pode ser abordado de algumas formas. Uma delas – a mais importante – estabelece que o planejamento estratégico deve aparecer no início do processo da administração estratégica, porque o executivo não tem o que organizar, dirigir e controlar, bem como cuidar de seu desenvolvimento e mudança planejada, se ele não tiver planejado o assunto anteriormente.

Para Oliveira (2009), o planejamento estratégico é uma metodologia administrativa, que permite determinar a direção a ser seguida pela empresa, visando um maior grau de interação com o ambiente, onde se encontram os fatores externos ou não controláveis pela organização.

Portanto, com base na definição deste autor, o grau de abrangência do planejamento estratégico deve ser a empresa como um todo. Não existe divisão

setorial, pois isso ocorre dentro do planejamento tático, onde há uma nova divisão intra-setorial, para a formulação das estratégias operacionais.

Padoveze (2007, p. 94) define Controladoria Estratégica como:

[...] a atividade de Controladoria que, através do Sistema de Informação Contábil, abastece os responsáveis pelo Planejamento Estratégico da companhia com informações tanto financeiras quanto não-financeiras, para apoiar o processo de análise, planejamento, implementação e controle da estratégia organizacional.

O Planejamento Estratégico, de acordo com esta definição, tem uma relação de dependência com a Controladoria Estratégica. O desenvolvimento do Planejamento Estratégico só é possível graças às informações que são selecionadas, organizadas e interpretadas pela Controladoria.

2.8 O PAPEL DA CONTROLADORIA NO DESENVOLVIMENTO DO PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO

No decorrer deste trabalho, já foi evidenciada em alguns trechos a relevância da Controladoria para o Planejamento Estratégico. Este item tem o propósito de esclarecer de que forma a Controladoria dá sua contribuição no desenvolvimento deste planejamento. Quando trata-se de Planejamento Estratégico, a Controladoria é direcionada para este enfoque, e por isso, é denominada Controladoria Estratégica. Este conceito já foi apresentado no item anterior.

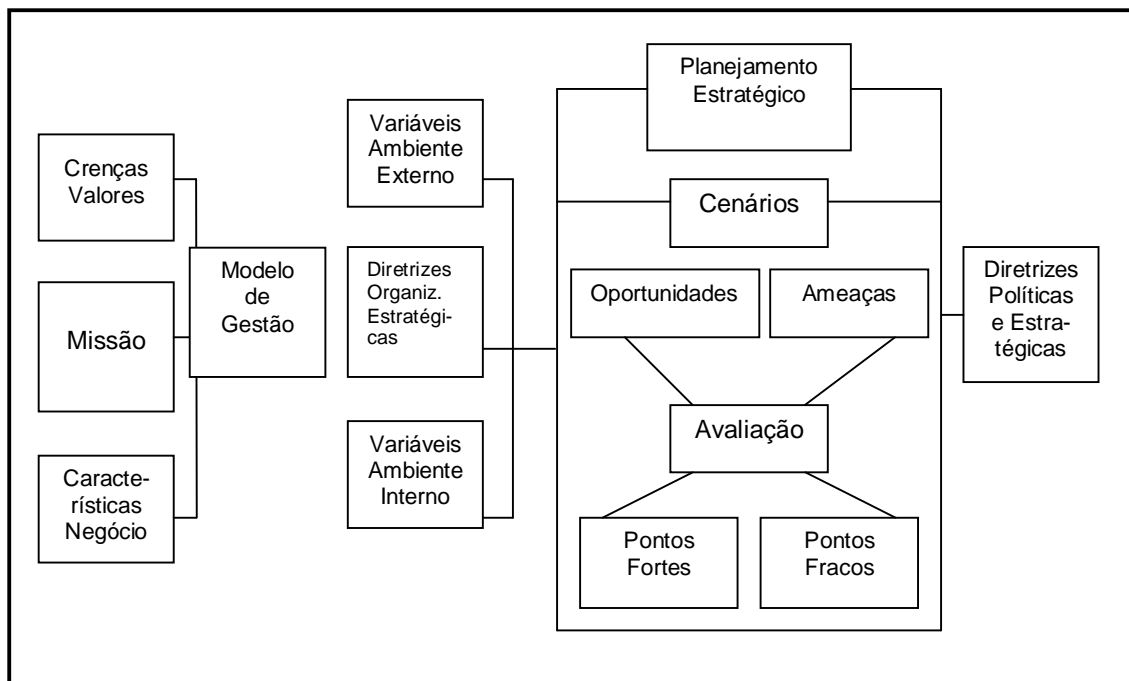
Para Padoveze (2007), é essencial a participação do *controller* em todas as etapas do processo de desenvolvimento do planejamento estratégico, “[...] uma vez que o seu sistema de informação deverá estar alinhado com as estratégias organizacionais e de negócios” (PADOVEZE, 2007, p. 94).

Não é a toa que o autor refere-se ao *controller* como o estrategista organizacional. Pois ele é o responsável por assegurar os resultados do que foi planejado pela empresa. Contudo, o que garante ao *controller* alcançar os resultados esperados, é a formulação de um eficiente Sistema de Informação Contábil. Padoveze (2007, p. 96) esclarece que:

O Sistema de Informação Contábil deve ser estruturado para atender as necessidades informacionais de todo o processo de gestão da empresa. Desde a etapa do Planejamento Estratégico até o processo final de controle, passando pela programação, o sistema contábil deve estar apto para municiar e receber informações operacionais e financeiras.

O foco de atuação da Controladoria Estratégica apresenta variações. Ele é estruturado de acordo com as necessidades organizacionais e o tipo de estratégia adotada. Contudo, a Controladoria atuará dentro de um modelo padrão de gestão, o qual é apresentado na figura 5:

Figura 5 – Processo de gestão: visão analítica



Fonte: Adaptado de Padoveze (2007)

Para que a Controladoria possa atuar efetivamente dentro da organização, a empresa precisa determinar sua missão, identificar crenças e valores e compreender as características do negócio. A partir deste ponto, temos as variáveis não-controláveis, provenientes do ambiente externo, e as variáveis que são adaptáveis, identificadas no ambiente interno.

Estas informações iniciais possibilitam, ao setor de Controladoria, a construção de um sistema que originará o planejamento estratégico. Após a constatação dos pontos fortes e fracos da empresa, das oportunidades e ameaças do ambiente externo, torna-se factível a construção de cenários, os quais apontarão para as diretrizes políticas e estratégicas.

2.8.1 Negócio

Ao abordar o tema Planejamento Estratégico, é percebido que aos gestores cabe uma difícil missão. A premissa que estes agentes estratégicos deverão, de certa forma, vislumbrar o que o futuro reserva à empresa, é intrínseca à finalidade deste planejamento. Drucker (2002, p. 131) coloca que:

A esse respeito, a direção não tem escolha: precisa prever o futuro, tentar moldá-lo e equilibrar as metas a curto e longo prazos. Aos mortais não foi concedida a capacidade de fazer bem qualquer uma dessas coisas. Mesmo sem orientação divina, porém, a direção precisa cuidar de que essas penosas responsabilidades não sejam esquecidas, nem desprezadas.

Dentro deste contexto, o elemento-chave para orientar o gestor na escolha da direção a ser seguida, é determinar qual é o negócio da empresa. Drucker (2002, p. 132) recomenda que “Para o planejamento estratégico, precisa-se começar separadamente com as três perguntas: “Qual é o nosso ramo”? “Qual será ele”? “Qual deve ser”? Cada uma delas constitui, e deve constituir, caminhos conceituais distintos”.

Na visão de Drucker (2002), estas três perguntas permitirão aos gestores compreender que, até mesmo as maiores tendências, obedecem à curva do ciclo de vida. Além disso, em meio aos avanços tecnológicos, é preciso saber que as necessidades do consumidor de hoje, não serão as necessidades do consumidor de amanhã.

Por isso, produtos e serviços deverão ser constantemente remodelados. Desta forma, a empresa não empregará recursos e esforços nas tendências em declínio ou ultrapassadas.

2.8.2 Missão

A identificação do ramo de negócio permite à empresa registrar de forma clara, objetiva e sucinta sua missão. E esta nada mais é do que a razão de existir da corporação. Segundo Padoveze (2007, p. 25), a missão é “uma declaração do propósito da empresa, definindo o que ela faz e o que não faz”.

Para Oliveira (1988, p. 56), “[...] a determinação do motivo central do planejamento estratégico, ou seja, a determinação de “onde a empresa quer ir”. Corresponde a um horizonte dentro do qual a empresa atua ou poderá atuar”.

Para Chiavenato (2004, p. 220):

A missão de uma organização significa a razão de sua existência. É a finalidade ou o motivo pelo qual a organização foi criada e para o que ela deve servir. A definição da missão organizacional deve responder a três perguntas básicas: Quem somos nós? O que fazemos? E por que fazemos o que fazemos? No fundo, a missão envolve os objetivos essenciais do negócio e está geralmente focalizada fora da empresa, ou seja, no atendimento a demanda da sociedade, do mercado ou do cliente.

Dentro desta perspectiva apresentada por Chiavenato (2004), a missão é considerada como ponto de partida do processo de planejamento estratégico. Uma vez que, em primeiro plano, precisa ser compreendida, para que então sejam definidos produtos e serviços, além do direcionamento (clientes e mercados). O autor Maximiano (2007), declara que a missão é a responsável pela definição do papel da organização na sociedade.

Bateman e Snell (2006, p. 125), ratificam o que foi enunciado pelos demais autores citados:

O primeiro passo no planejamento estratégico é determinar a missão [...] da organização. A missão é constituída pelo propósito e pelos valores básicos da organização, bem como por seu escopo de operações. Constitui a declaração básica da razão da existência da organização. A missão geralmente é escrita em termos dos clientes genéricos a quem ela serve. Dependendo do escopo da organização, a missão pode ser ampla ou restrita.

De acordo com esta definição de Bateman e Snell (2006), no momento em que é definida a missão, baseada nas diretrizes corporativas, é possível escolher uma menor ou maior abrangência. Todavia, deve-se ter ciência que quanto maior o campo de atuação, maior também será a exposição às ameaças. Em contrapartida, as oportunidades também serão maiores, sendo um ponto favorável na adoção deste posicionamento.

A finalidade da declaração de missão da empresa é descrita por Padoveze (2007, p. 25):

[...] visa comunicar interna e externamente o propósito da organização e do seu negócio. Ela deve ser breve e reunir em poucas palavras as atividades da empresa, os mercados que quer atingir, os produtos e serviços que quer fornecer à comunidade, sua diferenciação e o seu papel em relação a seus concorrentes e às principais conquistas que a empresa quer atingir.

Oliveira *et al.* (2002, p.41), relata que a missão deve refletir as necessidades do mercado, além de conferir à empresa flexibilidade para adaptar-se às mudanças de consumo. Por isso o autor conclui que:

Com essa abordagem a empresa atua em harmonia com o ambiente onde vive, reconciliando, por meio de uma seleção adequada dos produtos e serviços a serem vendidos, as necessidades de mercado com sua capacidade tecnológica, financeira e de mão-de-obra.

Contudo, a definição da missão da empresa exige que alguns aspectos sejam considerados e avaliados, conforme é apresentado no quadro 2:

Quadro 2 – Aspectos que devem ser avaliados na definição da missão

1. A relação pretendida entre mercado e produto, que inclui: - a definição do item ou serviço a ser produzido ou comercializado; - a proporção entre sua atuação e sua presença no mercado interno e no mercado externo;
2. A natureza das operações e sua forma de comercialização e distribuição: - agricultura, pecuária, beneficiamento, industrialização, comercialização; - vendas para indústrias, consumidor final, atacado, varejo;
3. Os benefícios esperados pelo mercado e pelos clientes da empresa e os benefícios reais (vantagens diferenciais) oferecidos pela entidade;
4. A capacidade e a competência técnica, operacional e administrativa que a empresa possui, a disponibilidade de recursos para o reforço dessa capacidade e a segurança quanto ao suprimento de bens, serviços, mão-de-obra e tecnologias necessários;
5. As limitações ambientais internas e externas;
6. A imagem da empresa diante de seus fornecedores e clientes, funcionários e comunidade;
7. A estrutura física e organizacional da entidade, bem como seus pontos fortes e fracos;
8. As políticas empresariais existentes, as crenças e valores dos dirigentes e funcionários, o histórico da empresa, sua cultura e filosofia de atuação.

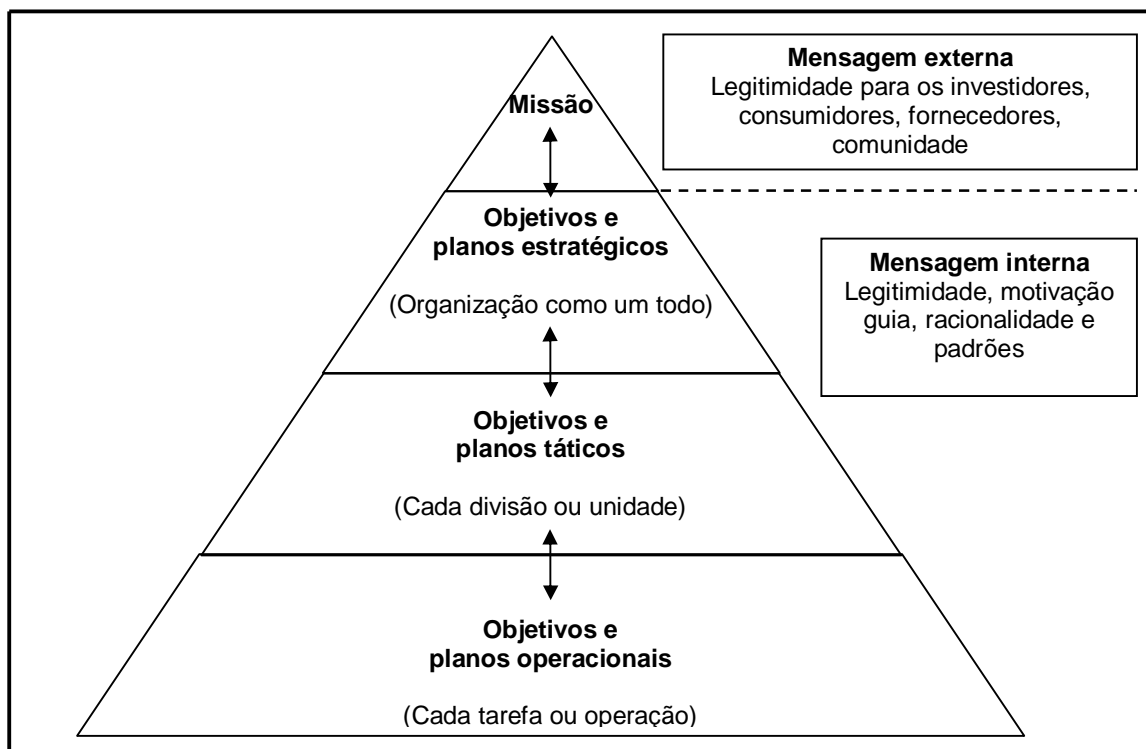
Fonte: Adaptado de Oliveira, Perez Jr. e Silva (2002)

A criação da missão, tarefa aparentemente simples, engloba uma série de questões que devem ser cuidadosamente analisadas.

Oliveira *et al* (2002), relaciona todos os temas que requerem observação e estudo, uma vez que a missão não pode divergir da realidade organizacional, nem mesmo externar anseios que não correspondem aos objetivos corporativos.

A figura 6 comprova a relação existente entre a missão e os objetivos estratégicos:

Figura 6 – Os níveis de objetivos e planos



Fonte: Chiavenato (2004)

Em síntese, a missão reflete externamente a imagem interna da organização. Por isso, é essencial que esta missão seja baseada em valores e crenças compartilhados por todos os envolvidos. Desta forma, os consumidores, fornecedores, investidores e a comunidade em geral, atribuirão a esta empresa um maior grau de confiabilidade.

2.8.3 Visão

Neste item será apresentado mais um elemento do Planejamento Estratégico, ou como denomina Padoveze (2007, p. 25), “componente do Subsistema Institucional da empresa”.

A visão, em poucas palavras, deve expressar onde a empresa deseja chegar ou delinear uma situação futura almejada. Ao definir a declaração de visão, Padoveze (2007, p. 25) diz que “[...] é um conjunto preciso e bem elaborado de palavras que anunciam para onde a empresa está caminhando ou traçam um quadro do que ela deseja ser ou aonde quer chegar”.

Chiavenato (2004, p. 223) diz que:

Visão é a imagem que a organização tem a respeito de si mesma e do seu futuro. É o ato de ver a si própria no espaço e no tempo. Toda organização deve ter uma visão adequada de si mesma, dos recursos de que dispõe, do tipo de relacionamento que deseja manter com seus clientes e mercados, do que deseja fazer para satisfazer continuamente às necessidades e preferências dos clientes, de como atingirá os objetivos organizacionais, das oportunidades e desafios que deve enfrentar, de seus principais agentes, quais as forças que a impelem e em que condições ela opera. Em geral a visão está mais voltada para aquilo que a organização pretende ser do que como ela realmente é.

As organizações, seguindo o que foi conceituado, transformam esta visão em um projeto, que tem um determinado período de tempo para ser concretizado. Para alcançar este resultado, é descrito um meio (caminho) para chegar até o objetivo proposto. É fundamental à empresa criar uma identidade baseada nesta visão, a fim de orientar o comportamento de todos os envolvidos, pois só o esforço conjunto garantirá o sucesso nesta empreitada.

De acordo com Ansoff (1993, p. 162), “A visão organizacional afeta a escolha de estratégia; a estratégia determina o ambiente, o ambiente determina os objetivos e metas atingíveis; as metas afetam a estratégia, dadas as limitações de recursos”.

Com base nesta afirmação, a visão organizacional desencadeia uma série de consequências no processo de planejamento estratégico. Ela mostra o lugar exato onde a empresa deseja chegar e para isso, são exigidos outros processos, os quais serão diretamente influenciados por este desafio, proposto pela visão.

2.8.4 Valores

Além da criação da missão e visão, a organização deve declarar também quais são os seus valores. Ou seja, quais são os elementos que norteiam seu comportamento e ações perante a sociedade. Segundo Padoveze (2007, p. 25) “A declaração de valores é um conjunto de crenças e princípios que orientam as atividades e operações de uma empresa, independentemente de seu porte”.

Chiavenato (2004, p. 221) afirma que os valores e crenças representam “[...] os princípios básicos da organização que balizam a sua conduta ética, responsabilidade social e suas respostas às necessidades do ambiente”.

Conforme é enunciado por Chiavenato (2004), os valores e crenças

devem contemplar todos os envolvidos no processo. Portanto, deverá abranger funcionários, clientes, fornecedores, sociedade e todos os parceiros que estão direta ou indiretamente inseridos no negócio.

Oliveira *et al.* (2002, p. 137) apresenta seu ponto de vista a respeito deste tema:

As crenças e os valores pelos quais cada entidade norteia seus negócios refletem os atributos apresentados por seus fundadores e proprietários/responsáveis. No mundo atual, considerações de meio ambiente, de qualidade, de ética no relacionamento com clientes e fornecedores, de respeito aos funcionários, etc., são aspectos que causam impacto em todas as decisões. A forma como a entidade interage com esses fatores espelha as crenças e os valores nos quais seu dirigente acredita.

Há uma questão relevante, abordada por Oliveira *et al.* (2002). Ele alerta que a conduta dos proprietários e gestores será adotada como exemplo para os demais colaboradores. Considerando que a imagem da empresa reflete a imagem do seu dono, a visão deve descrever exatamente as crenças do proprietário. Desta forma, não haverá divergência entre os valores declarados e aquilo que é efetivamente praticado.

2.8.5 Cenários

Na tentativa de encontrar situações que correspondam à realidades futuras, utiliza-se a construção de cenários. Segundo Padoveze (2007, p. 102) a construção de cenários “[...] tem por fim nortear as ações atuais para o futuro próximo, a partir da leitura do ambiente para o aspecto temporal de curto prazo”.

Chiavenato (2004, p. 195) fala sobre o desenvolvimento de premissas relativas às condições futuras:

Premissas constituem os ambientes esperados dos planos em operação. Como a organização opera em ambientes complexos, quanto mais pessoas estiverem atuando na elaboração e compreensão do planejamento e quanto mais se obter envolvimento para utilizar premissas consistentes, tanto mais coordenado será o planejamento. Trata-se de gerar cenários alternativos para os estados futuros das ações, analisar o que pode ajudar ou prejudicar o progresso em direção aos objetivos.

As premissas, citadas por Chiavenato (2004), são, na realidade, os cenários. Portanto, ao descrever as condições futuras, será realizada uma análise, onde serão avaliadas as consequências de cada situação e serão traçadas

alternativas correspondentes a cada hipótese.

Para Oliveira (2007, p. 82) “Cenários estratégicos representam critérios e medidas para a preparação do futuro da empresa perante a situação visualizada para seu setor de atuação”.

De acordo com o autor, estes cenários serão montados com base nos dados e informações estratégicas, que são definidos como “o conjunto estruturado de todas as informações básicas para alavancar os negócios atuais e desenvolver novos negócios nas empresas” (OLIVEIRA, 2007, p. 82).

A projeção de cenários não consiste em apenas delinear e apontar previsões lógicas. Pelo contrário, é fundamental montar cenários alternativos, considerando várias possibilidades, que vão desde as situações mais previsíveis até àquelas, que por serem inconsistentes, sua ocorrência parece pouco provável.

Os cenários devem ser concebidos simultaneamente para desenvolver dois ou três cenários futuros potenciais que estimulem a percepção de diferentes possibilidades e se ensaiem respostas para cada um deles. O número ideal é três, pois elaborar ao mesmo tempo quatro ou mais cenários tende a ser complexo demais, uma vez que não é possível acompanhar todos os seus desdobramentos com razoável reflexão. [...] A questão é refletir sobre quais as possibilidades que normalmente são descartadas, mas que podem vir a acontecer. Na verdade, a metodologia para trabalhar com cenários propõe estar preparado para responder à pergunta “O que acontecerá se...” (CHIAVENATO & SAPIRO, 2003, p. 154).

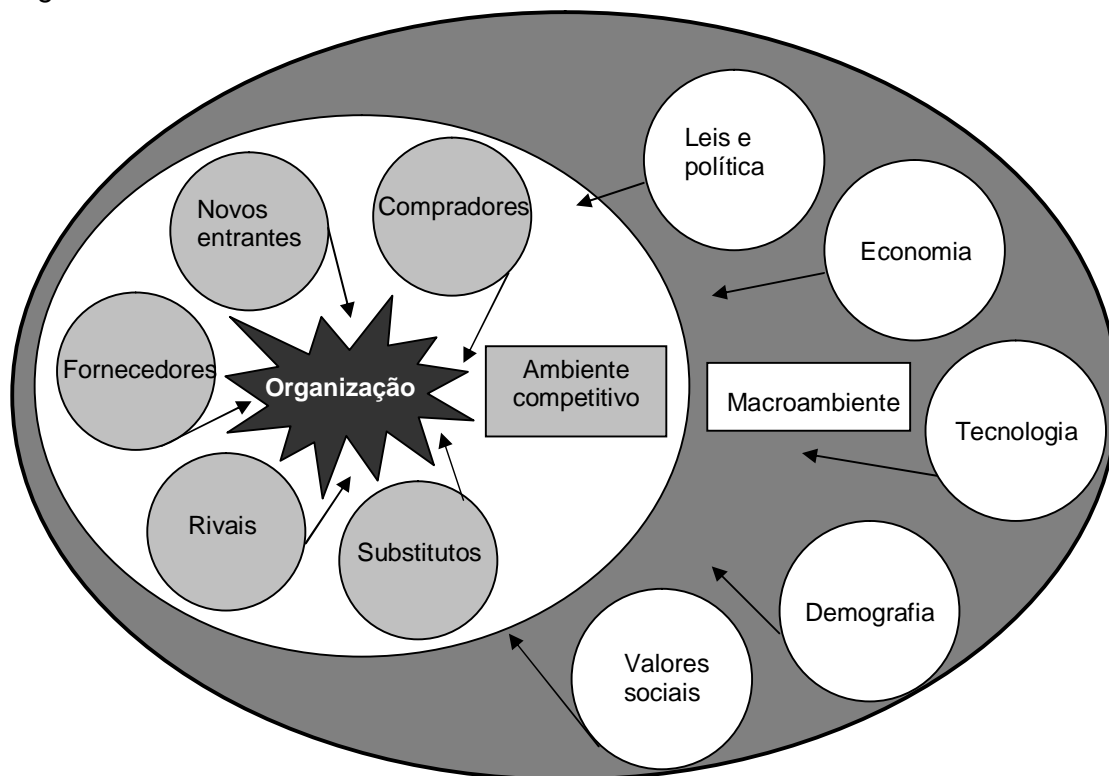
Recomenda-se muita cautela ao tomar decisões baseadas nos cenários projetados. Chiavenato e Sapiro (2003) alertam que algumas decisões serão benéficas para quaisquer futuros idealizados, porém, outras serão pertinentes somente para determinadas situações. Estas decisões constituem, na verdade, armadilhas, pois podem agravar problemas provenientes de cenários, que foram descartados, e de fato tornaram-se a realidade do ambiente corporativo.

A análise do macroambiente é fundamental para a construção de cenários. Serão avaliados diversos aspectos relativos ao ambiente externo, os quais são alheios ao controle corporativo, e podem influenciar de maneira substancial seu planejamento.

Todas as organizações operam num macroambiente, que é definido pelos elementos mais gerais no ambiente externo que potencialmente possam influenciar decisões estratégicas. Apesar de uma equipe de executivos de ponta poder ter forças e ideias internas singulares sobre os seus objetivos, ela deve considerar fatores externos antes de agir (BATEMAN & SNELL, 2006, p. 47-48).

Os autores Bateman e Snell (2006) representam sua visão sobre o ambiente externo através da figura 7:

Figura 7 – O ambiente externo



Fonte: Bateman e Snell (2006)

Além das forças competitivas de Porter (1999), as quais são constituídas por fornecedores, novos entrantes, compradores, rivais e produtos substitutos. A organização precisa lidar com as situações não programadas, que podem representar oportunidades ou ameaças, advindas destes elementos que compõem o ambiente externo.

Cada aspecto, avaliado no macroambiente, tem uma relação de indicadores que podem sinalizar as mudanças iminentes, conforme é apresentado no quadro 3:

Quadro 3 – Indicadores genéricos de ambiente

ASPECTOS	INDICADORES
Demográfico	<ul style="list-style-type: none"> - Tamanho e densidade e distribuição geográfica populacional; - Mobilidade da população e processo migratório; - Taxa de crescimento e de envelhecimento da população; - Taxa de casamentos, de natalidade e mortalidade; - Estrutura etária, estrutura familiar e residencial; - Nível de escolaridade; - Composição étnica e religiosa da população.
Econômico	<ul style="list-style-type: none"> - Renda real da população; - Taxa de crescimento da renda; - Configuração geográfica; - Padrão de consumo e poupança; - Nível de emprego; - Taxas de juros, câmbio e inflação; - Mercado de capitais; - Distribuição de renda; - Balança de pagamentos; - Nível do Produto Nacional Bruto (PNB); - Reservas cambiais.
Sócio / Cultural	<ul style="list-style-type: none"> - Hábitos das pessoas em relação a atitudes e suposições; - Crenças e aspirações pessoais; - Relacionamentos interpessoais e estrutura social; - Mobilidade entre classes; - Origem urbana ou rural e os determinantes de <i>status</i>; - Atitudes com as preocupações individuais <i>versus</i> coletivas; - Situação socioeconômica de cada segmento da população; - Composição da força de trabalho; - Estrutura educacional; - Veículos de comunicação de massa; - Preocupação com o meio ambiente; - Preocupação com a saúde e preparo físico.
Político / Legal	<ul style="list-style-type: none"> - Política monetária, tributária, fiscal e previdenciária; - Legislação tributária, comercial, trabalhista e criminalista; - Política de relações internacionais; - Legislação sobre proteção ambiental; - Políticas de regulamentação, desregulamentação e privatização; - Legislação federal estadual e municipal; - Estrutura de poder.
Tecnológico	<ul style="list-style-type: none"> - Passo tecnológico; - Processo de destruição criativa; - Aplicação em novos campos; - Identificação dos padrões aceitos; - Manifestações reacionárias em relação aos avanços tecnológicos; - Aquisição, desenvolvimento e transferência de tecnologia; - Velocidade das mudanças tecnológicas e atualização do país; - Incentivos governamentais ao desenvolvimento tecnológico.
Ecológico	<ul style="list-style-type: none"> - Nível de desenvolvimento ecológico; - Índices de poluição e legislação existente.

Fonte: Chiavenato e Sapiro (2003)

Devido à quantidade de indicadores que precisam ser monitorados, torna-se impraticável observar e utilizar todos simultaneamente. Em meio a tantas informações disponíveis, é necessário classificar por grau de relevância, quais aspectos e respectivos indicadores terão impacto sobre as operações da empresa.

2.8.6 Análise SWOT

Partindo do pressuposto que a empresa deverá conhecer o ambiente onde está inserida, será realizada a análise ambiental. Esta análise tem como objetivo determinar a situação relativa aos ambientes interno e externo da organização. Segundo Oliveira *et al.* (2002, p. 42), essa avaliação acontece “mediante a determinação dos fatores-chaves de sucesso para a empresa, os quais orientam a identificação e a análise das variáveis ambientais críticas internas e externas”.

De acordo com o contexto apresentado, um fator-chave de sucesso, corresponde à determinada característica que é essencial à organização para que esta seja bem-sucedida em seu ramo de negócio. Por isso, Oliveira *et al.* (2002, p. 43) explica que “De modo geral, pode-se entender que um fator-chave de sucesso é aquele com relação ao qual a empresa precisa obter um desempenho pelo menos satisfatório para ser bem-sucedida”.

Por isso, as variáveis ambientais precisam ser conhecidas e, dentro do possível, administradas. Uma vez que influenciam diretamente, de forma negativa ou positiva, nos fatores-chaves de sucesso.

Para Padoveze (2003, p. 96), “[...] um Planejamento Estratégico será tanto ou mais eficaz quanto mais eficaz for a interpretação e julgamento de todas as variáveis e entidades desses ambientes”. O autor afirma que o procedimento mais recomendado é a análise dos pontos fortes e fracos, ameaças e oportunidades, o qual é denominado análise *SWOT*.

Segundo Bateman e Snell (2006, p. 130):

Após analisar o ambiente externo e os recursos internos, os tomadores de decisão estratégica possuem a informação de que necessitam para formular estratégias empresariais, de negócios e funcionais da organização. Uma comparação das forças, fraquezas, oportunidades e ameaças é normalmente denominada análise *SWOT*.

A sigla *SWOT* refere-se às palavras em inglês *Strengths* (Forças), *Weaknesses* (Fraquezas), *Opportunities* (Oportunidades) e *Threats* (Ameaças). Apesar de a sigla *SWOT* ser mais utilizada, na literatura também pode ser encontrada como Análise FF/OA – Forças e Fraquezas/Oportunidades e Ameaças (CHIAVENATO, 2004).

A análise FF/OA é baseada na presunção de que o administrador deve identificar e avaliar cuidadosamente as forças e fragilidades da organização com as oportunidades e ameaças do ambiente externo para formular uma estratégia que compatibilize aspectos internos e externos de modo a assegurar o sucesso organizacional. Nesse sentido, aproveitam-se as forças internas e as oportunidades externas, ao mesmo tempo em que se corrigem as fragilidades internas e se neutralizam as ameaças externas (CHIAVENATO, 2004, p. 586).

Observando pela perspectiva interna da organização, de acordo com Padoveze (2003), identificam-se suas forças e fraquezas. Para classificar o que será considerado como ponto forte ou fraco, é adotado como parâmetro o grau de competição, bem como as expectativas do mercado. É fundamental comparar esta análise aos objetivos da empresa, para corrigir as fraquezas que prejudicarão seu desempenho e destacar os pontos fortes essenciais para alcançar as metas propostas.

Pontos fortes são vantagens estruturais controláveis pela empresa e que a favorecem perante as oportunidades e as ameaças do ambiente empresarial, ou seja, que estão fora da empresa e portanto, não são controláveis.

Pontos fracos são desvantagens estruturais controláveis pela empresa e que a desfavorecem perante as oportunidades e as ameaças do ambiente empresarial (OLIVEIRA, 2007, p. 77).

A perspectiva externa revela as oportunidades e as ameaças, às quais a empresa está permanentemente exposta, conforme é colocado por Padoveze (2003). Esta análise identifica os potenciais problemas que a organização poderá enfrentar no futuro, além de indicar novas tendências de mercado ou novas áreas a serem exploradas, o que pode até modificar os objetivos corporativos.

Oportunidades são forças ambientais incontroláveis pela empresa, que podem favorecer sua ação estratégica, desde que reconhecidas e aproveitadas satisfatoriamente enquanto perduram.

Ameaças são forças ambientais incontroláveis pela empresa, que criam obstáculos a sua ação estratégica, mas que poderão ou não ser evitadas, desde que reconhecidas em tempo hábil (OLIVEIRA, 2007, p.78-79).

Para Chiavenato e Sapiro (2003, p. 188), a função do modelo SWOT “é cruzar as oportunidades e as ameaças externas à organização com seus pontos fortes e fracos”. Este cruzamento tem como resultado uma matriz de quatro células, onde cada célula corresponde a uma indicação de qual decisão tomar. O modelo é apresentado no quadro 4:

Quadro 4 – As quatro zonas da matriz SWOT

		Análise Interna	
		Predominância de	
		Pontos Fracos	Pontos Fortes
Análise Externa	Ameaças	Sobrevivência 1	Manutenção 2
	Oportunidades	Crescimento 3	Desenvolvimento 4

Fonte: Adaptado de Oliveira (2002)

Cada quadrante representa um indicador da situação organizacional. Segundo Chiavenato e Sapiro (2003), o quadrante 1 revela uma situação de alto risco. A empresa está enfrentando ameaças externas e apresenta uma estrutura enfraquecida diante dos problemas que são iminentes. Este diagnóstico sinaliza para uma fase de crise ou declínio e a política de ação deve ser direcionada para a sobrevivência organizacional.

No quadrante 2, a empresa apresenta-se forte para enfrentar as ameaças do ambiente externo. Sendo assim, é considerada uma situação de baixo risco, porém, sem dispensar atenção e cuidado na tomada de decisão. Recomenda-se apenas a manutenção da política estratégica.

O quadrante 3, representa uma empresa impossibilitada de aproveitar, totalmente ou parcialmente, as oportunidades apresentadas pelo mercado. É necessário reduzir ou eliminar seus pontos fracos para melhorar seu desempenho, e assim aproveitar este momento propício para o crescimento.

Na última célula (quadrante 4), são propostas políticas com ações ofensivas. Conforme orienta Oliveira (2002), a empresa deve utilizar seus pontos fortes aliados à capacidade da entidade para aproveitar as oportunidades e prover seu pleno desenvolvimento.

Chiavenato e Sapiro (2003), afirmam que as empresas, em geral, apresentam atividades ou processos de negócios posicionados nas quatro áreas.

Desta forma, o gestor deve direcionar seus esforços, para que os fatores críticos de sucesso da organização permaneçam alocados na área de ação ofensiva, evitando as zonas de risco.

2.8.7 Posicionamento Estratégico

O ambiente competitivo, no qual as organizações estão inseridas, requer a adoção de posturas estratégicas. Foram definidas por Porter (1986) três estratégias genéricas para melhorar o desempenho das empresas diante de seus concorrentes.

A primeira abordagem é a diferenciação. Nesta estratégia, de acordo com Chiavenato (2004), a empresa procura desenvolver um produto que seja diferenciado dos demais oferecidos pela concorrência, segundo a percepção de seus clientes.

Padoveze (2003, p. 94), diz que a estratégia de diferenciação é caracterizada:

[...] quando o valor é adicionado nas áreas de significância real para os clientes que estarão, então, desejando pagar um preço prêmio pela distinção ou diferenciação. Isto é possível através de uma faixa de produtos ou serviços diferenciados, cada qual desenhado para dar um apelo a um segmento diferente, assim como focar apenas num único segmento.

As táticas para obter esta diferenciação, podem aparecer sob diversas formas, conforme enunciam Chiavenato e Sapiro (2003). A empresa pode focar na projeção ou imagem da marca, investir em inovações tecnológicas, ter características peculiares ou especiais, trabalhar sob encomenda com produtos personalizados, ter uma rede exclusiva de fornecedores, entre outras possibilidades.

Outra estratégia, que configura uma opção bastante conhecida e difundida, é a liderança no custo total. É definida por Chiavenato (2003), como uma estratégia que busca tornar a organização mais competitiva, através de produtos e serviços oferecidos pelo menor valor dentro de determinado mercado.

Na década de 70 a liderança de custo foi maciçamente utilizada devido à popularização do conceito da curva de experiência, que relaciona a queda no custo de produção com o aumento progressivo da capacidade produtiva. Chiavenato (2003, p. 596), explica a correlação deste conceito com a estratégia:

A lógica dessa estratégia é que, produzindo produtos mais baratos que os concorrentes, a organização pode oferecer aos seus consumidores produtos a menor preço que os concorrentes e aumentar sua participação na indústria. Por essa razão, muitas organizações automatizam ou robotizam seus sistemas de produção para aumentar a produtividade e obter liderança de custo oferecendo produtos mais baratos.

O terceiro posicionamento estratégico é a focalização, ou também chamado enfoque de nicho. Esta estratégia estabelece que a empresa deverá concentrar-se em determinado nicho de mercado, direcionando seu produto ou serviço para um grupo consumidor específico. Para Chiavenato e Sapiro (2003, p. 197) o objetivo desta estratégia “[...] é focar um determinado grupo comprador, um segmento da linha de produtos ou um mercado geográfico”.

Pode ficar entendido que, nesse caso, a empresa tem um ambiente empresarial bem restrito, não procura expandir-se geograficamente e segue a estratégia do menor risco, excetuando-se a situação de uma empresa que se encontra num só segmento. Portanto, aqui, a empresa se dedica a um único produto ou serviço ou único mercado, ou única tecnologia, ou único negócio e não há interesse em desviar seus recursos para outras oportunidades de mercado (OLIVEIRA, 2007, p. 90).

O que torna bem-sucedida, a empresa que adota esta estratégia, é a sua capacidade de segmentar o mercado de forma criativa, conforme esclarecem Chiavenato e Sapiro (2003).

É importante identificar os novos nichos e potenciais, que ainda não foram detectados pelos concorrentes. Para empresas de pequeno e médio porte, adotar este posicionamento pode ser vantajoso. Elas podem atuar em lacunas encontradas no mercado, pois as grandes empresas nem sempre conseguem atender todas as regiões e satisfazer todos os públicos consumidores.

Responsável pela classificação das estratégias genéricas, Porter (1999, p. 63), faz a seguinte colocação:

[...] introduzi o conceito de estratégias genéricas – liderança no custo, diferenciação e enfoque – para representar as alternativas de posição estratégica num setor. As estratégias genéricas continuam sendo úteis para caracterizar as posições estratégicas em níveis mais simples e amplos.

A adoção de um posicionamento é um fator essencial para a composição do negócio. Pois, segundo Porter (1999), ao não tomar uma posição específica, há o risco de participar de mercados variados, utilizando estratégias incompatíveis.

Portanto, não basta definir e delimitar o mercado onde a empresa atuará,

é necessário optar pelo posicionamento estratégico que corresponde à política corporativa. O ponto fundamental desta questão é, sobretudo, avaliar constantemente as práticas estratégicas, pois a empresa não pode atuar em dois lados contraditórios, já que uma estratégia pode anular os resultados da outra.

2.8.7.1 Objetivos Estratégicos

Ao definir a missão e a visão, a empresa deverá adotar sua postura estratégica. Ela corresponde, segundo Oliveira (2007, p. 83), “[...] à maneira ou à postura mais adequada para a empresa alcançar seus propósitos – atuais e potenciais – dentro da missão, respeitando sua situação interna e externa atual, estabelecida nas análises externa e interna”.

Os propósitos, citados por Oliveira (2007), são, na realidade, os objetivos estratégicos. O autor define objetivo como uma situação que se pretende alcançar. É neste momento que a empresa determina para onde direcionará seus esforços.

Para Chiavenato e Sapiro (2003, p. 71) o objetivo organizacional:

[...] é uma situação desejada que a organização deseja e pretende alcançar. É uma imagem que a organização pretende para o seu futuro. Quando um objetivo é atingido, ele deixa de ser a imagem orientadora da organização e é assimilado à organização como algo real e atual. Torna-se realidade e deixa de ser o objetivo desejado. Nesse sentido, um objetivo nunca existe como algo tangível: ele é um estado que se procura e não um estado que se possui.

Desta forma, salientam Chiavenato e Sapiro (2003), que os objetivos estratégicos devem ser avaliados periodicamente, pois podem demandar alterações. Portanto, é válido e necessário acrescentar novos objetivos aos originais ou modificar determinados objetivos, que por algum motivo, não são mais relevantes para a organização.

Bateman e Snell (2006, p. 125) declaram que:

Os objetivos estratégicos envolvem a missão e a visão da organização. O CEO de uma organização, com a opinião e a aprovação do conselho de diretores, estabelece tanto a missão quanto os principais objetivos estratégicos. Os conceitos e as informações contidos na declaração de missão, na declaração de visão e na declaração dos objetivos estratégicos não podem ser identificados como tal, mas eles devem ser comunicados a todo mundo que tenha contato com a organização.

Aos objetivos organizacionais são atribuídas algumas funções, conforme é apresentado no quadro 5:

Quadro 5 – As funções dos objetivos organizacionais

1 – Apresentam uma situação futura: indicando uma orientação que a organização pretende seguir. Assim, estabelecem linhas mestras para a atividade organizacional.
2 – Constituem uma fonte de legitimidade: que justifica as atividades da organização e até mesmo a sua existência.
3 – Servem como padrões: com os quais os <i>stakeholders</i> da organização e os estranhos a ela podem avaliar o êxito da organização, sua eficiência e seu rendimento em relação aos objetivos pretendidos.
4 – Servem como unidade de medida: para que os <i>stakeholders</i> possam medir e comparar a produtividade e sucesso da organização, seja no tempo ou também em relação aos concorrentes.
5 – Funcionam como aglutinadores de esforços: isto é, como elementos de convergência de atividades e de direcionamento de esforços para que os vários <i>stakeholders</i> possam se integrar de maneira coordenada.

Fonte: Chiavenato e Sapiro (2003)

Desta forma, com base nas funções citadas, os objetivos constituem uma peça importante na concepção do planejamento estratégico. Eles traduzem a missão organizacional, pois justificam sua existência e declaram a visão estratégica, ao indicar a direção a ser seguida.

Além destas características, os objetivos estratégicos auxiliam na avaliação e controle de desempenho e promovem a integração dos esforços corporativos de forma coordenada.

2.8.8 Planos de Ação

Concluído o mapeamento da situação organizacional, onde são definidos os aspectos ambientais e demais fatores considerados relevantes dentro do planejamento estratégico, o processo deverá seguir para a próxima etapa. Nesta fase, segundo Padoveze (2003), será elaborado um plano formal, com a descrição da estratégia adotada.

Figueiredo e Caggiano (2008, p. 65), afirmam que “A partir da seleção da estratégia a ser utilizada, esta será expressa em planos mais detalhados que se tornarão a base para a ação”.

Para Bateman e Snell (2006, p. 118), os planos são “ações ou meios que administradores pretendem utilizar para atingir as metas organizacionais”.

Desta forma os planos de ação registram as intenções corporativas, as quais devem ser minuciosamente explicadas e mensuradas em todos os detalhes. Além de apontar as alternativas traçadas para cada cenário.

Padoveze (2003, p. 98), defende que “O plano estratégico deve conter

claramente as intenções que a empresa tem e o que e como ela deve proceder, com o máximo possível de dados quantitativos das metas incorporadas no plano estratégico”.

Dependendo do prazo estabelecido e finalidade de cada plano de ação, ele receberá uma nomenclatura diferenciada. Os planos de ação são classificados em três tipos: planos de curto prazo, planos de longo prazo e planos de contingência. Os autores Bateman e Snell (2006, p. 118), apresentam estas definições, respectivamente:

[...] planos de curto prazo, são desenhados para alcançar um conjunto de metas que provavelmente não se repetirão no futuro. [...] planos de longo prazo, se concentram em atividades contínuas voltadas para alcançar um conjunto de metas duradouras. [...] Finalmente, pode-se referir a planos de contingência como planos “e se”. Eles incluem conjuntos de ações a serem tomadas quando os planos iniciais de uma empresa não funcionarem bem ou se eventos no ambiente externo exigirem mudança repentina.

A alta administração tem a responsabilidade de elaborar os planos de ação, com a assessoria dos níveis intermediários, que são os responsáveis pelo fornecimento de informações e sugestões.

Neste momento, a participação da Controladoria torna-se fundamental, pois conforme afirma Oliveira *et al* (2002), este setor tem como função gerir o sistema de informações, o qual possibilitará o controle das atividades e a análise dos resultados alcançados, observando se estão em consonância com os objetivos estabelecidos.

2.8.8.1 BSC – *Balanced Scorecard*

O *Balanced Scorecard* (BSC) é uma ferramenta de gestão que foi criada pelos professores da *Harvard Business School*, Robert Kaplan e David Norton, em 1992. É concebida como uma ferramenta completa para dar apoio ao processo de gestão, pois ela traduz a visão e a estratégia da empresa utilizando um conjunto coerente de medidas de desempenho (KAPLAN & NORTON, 1997).

De acordo com Oliveira (2002, p. 154), o *balanced scorecard* “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”.

O conceito de BSC, declarado por Chiavenato (2004, p.243), diz que ele “é uma ferramenta administrativa que permite integrar e coordenar diferentes objetivos no sentido de obter sinergia entre eles”.

Padoveze (2003, p. 121) define o *balanced scorecard* como:

[...] um sistema de informação para gerenciamento da estratégia empresarial. Traduz a missão e a estratégia da empresa em um conjunto abrangente de medidas de desempenho financeiras e não-financeiras que serve de base para um sistema de medição e gestão estratégica.

Tendo em vista o que relatam os autores, é possível afirmar que o BSC atualmente é uma ferramenta importante para o sucesso do processo de gestão. Esta ferramenta contempla diversos aspectos corporativos, buscando um alinhamento da estratégia com os objetivos e metas atribuídos a cada setor.

Por isso, Kaplan e Norton (1997, p.20) defendem que:

O *Balanced Scorecard* preenche a lacuna existente na maioria dos sistemas gerenciais – a falta de um processo sistemático para implementar e obter *feedback* sobre a estratégia. Os processos gerenciais construídos a partir do *scorecard* asseguram que a organização fique alinhada e focalizada na implementação da estratégia de longo prazo. Assim entendido, o *Balanced Scorecard* torna-se a base para o gerenciamento das empresas na era da informação.

Para Figueiredo e Caggiano (2008, p. 288), o BSC “pode ser entendido como um conjunto de indicadores que proporciona aos gerentes uma visão rápida e abrangente de toda a empresa”. Sua metodologia, de acordo com Chiavenato e Sapiro (2003), tem como base prover o equilíbrio organizacional, o qual será fundamentado na harmonização entre quatro diferentes perspectivas de objetivos.

As quatro perspectivas do *scorecard* equilibram os objetivos de curto e longo prazos, os resultados desejados e os vetores do desempenho desses resultados, as medidas objetivas concretas e as medidas subjetivas mais imprecisas. Embora a multiplicidade de medidas que o *Balanced Scorecard* contém possa parecer confusa, *scorecards* bem elaborados, [...], se caracterizam pela unidade de propósito, posto que todas as medidas apontam para a execução de uma estratégia integrada (KAPLAN & NORTON, 1997, p. 26).

O desempenho organizacional é avaliado mediante as seguintes perspectivas: financeira, do cliente, dos processos internos da empresa e do aprendizado e crescimento.

Padoveze (2003, p. 121) explica 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”. A

fim de ampliar o entendimento sobre a colocação do autor, as perspectivas serão apresentadas e explicadas separadamente nos tópicos que seguem.

2.8.8.1.1 *Perspectiva financeira*

A perspectiva financeira está ligada à imagem da empresa, perante seus acionistas ou proprietários. O foco é o resultado econômico, que deve apresentar um desempenho mínimo estipulado, mediante a estratégia implementada.

Os objetivos e as medidas financeiras revelam se a implementação das estratégias está contribuindo para a melhoria dos resultados financeiros da organização. Tais objetivos e medidas devem fazer parte da relação de causa e efeito, pois desempenham dois papéis: definir o desempenho financeiro esperado e servir de base para os objetivos e medidas das outras perspectivas não-financeiras do BSC (LOBATO *et al*, 2003, p. 110).

Os objetivos financeiros, de acordo com Kaplan e Norton (1997, p. 26), “normalmente estão relacionados à lucratividade – medida, por exemplo, pela receita operacional, o retorno sobre o capital empregado ou, mais recentemente, o valor econômico agregado”.

Para Padoveze (2005), o enfoque financeiro, que é composto de vetores operacionais e estratégicos, relaciona o objetivo corporativo e a visão do lucro como medidas de eficácia empresarial.

Os objetivos, que são determinados na perspectiva financeira, serão influenciados não apenas pela estratégia a ser seguida. Eles deverão também estar de acordo com o ciclo do negócio, conforme orienta Lobato *et al* (2003).

Kaplan (1993 apud LOBATO *et al*, 2003), apresenta no quadro 6, quais são as três fases do ciclo do negócio e os aspectos estratégicos relativos a cada fase deste ciclo:

Quadro 6 – Medidas dos aspectos financeiros estratégicos

Estratégia da Unidade Estratégica de Negócio	Aspectos estratégicos		
	Crescimento e <i>mix</i> de receita	Redução de custos e melhoria da produtividade	Utilização dos ativos e estratégia de investimento
Crescimento	Aumento da taxa de vendas por segmento	Receita por funcionário	Investimento – percentual de vendas
Sustentação	Percentual de receita gerado por novas aplicações Lucratividade por clientes e linhas de produtos	Custos versus custos dos concorrentes Taxa de redução de custos	Índices de capital de giro Taxa de utilização dos ativos
Colheita	Lucratividade por clientes e linhas de produtos	Custos unitários por unidade de produção	Retorno sobre o patrimônio líquido

Fonte: Adaptado de Kaplan (1996) apud Lobato *et al* (2003)

Na fase de crescimento, onde a empresa está, geralmente, iniciando seu ciclo de vida, o foco deve ser a expansão da oferta de produtos e serviços. Lobato *et al* (2003) salienta que também é importante a captação de novos clientes e a revisão do mix de produtos e serviços, eliminando aqueles que não geram os resultados esperados.

Durante a fase de sustentação, a organização verá os excelentes resultados sobre o capital investido, e terá a oportunidade de captar mais recursos e realizar reinvestimentos. Para isso, é importante melhorar a produtividade, reduzir os custos dos produtos e serviços, além de realizar um eficiente rateio dos recursos disponíveis.

A colheita representa a fase do amadurecimento organizacional, onde a empresa pretende colher os investimentos que foram realizados nas fases anteriores. Os recursos devem ser otimizados através da redução do nível de capital de giro necessário para sustentar o volume e o mix de negócios, conforme observa Lobato *et al* (2003).

Kaplan e Norton (2004, p. 38) resumem os objetivos organizacionais na esfera financeira:

Basicamente, as estratégias financeiras são simples; as empresas ganham mais dinheiro (1) vendendo mais e (2) gastando menos. Todo o resto é música de fundo. Qualquer programa – intimidade com o cliente, seis sigma, gestão do conhecimento, tecnologia disruptiva, *just-in-time* – cria mais valor para a empresa apenas se resultar em vender mais e gastar menos. Assim, o desempenho financeiro da empresa melhora em consequência de duas abordagens básicas – crescimento da receita e aumento da produtividade.

Os objetivos financeiros, segundo Kaplan e Norton (1997), desempenham um papel duplo. Pois definem a performance financeira esperada da estratégia e são utilizados como meta principal para os objetivos e medidas das demais perspectivas abordadas no *balanced scorecard*.

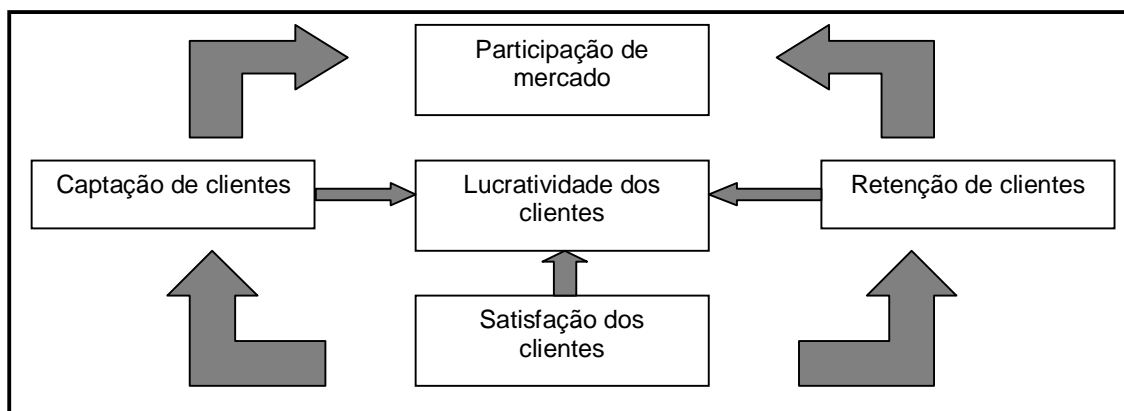
2.8.8.1.2 Perspectiva dos clientes

A perspectiva do cliente busca conhecer a opinião do cliente com relação à qualidade do produto ou serviço oferecido pela empresa, além de realizar melhorias em seu atendimento, baseadas nestas informações. Assim, torna-se possível identificar em qual segmento de clientes e mercados a organização competirá.

Aqui os objetivos e medidas dos clientes identificam o mercado e os segmentos em que a organização deseja atuar para obter maior crescimento e lucratividade. Essa perspectiva mantém a relação de causa e efeito, trazendo consigo componentes da receita relacionados aos objetivos financeiros (LOBATO *et al*, 2003, p. 112).

Kaplan e Norton (1997, p. 26), citam que entre as medidas essenciais de resultado “estão a satisfação do cliente, a retenção de clientes, a aquisição de novos clientes, a lucratividade dos clientes e a participação em contas (clientes) nos segmentos-alvo”. A figura 8 demonstra o pensamento dos autores:

Figura 8 – Medidas essenciais da perspectiva do cliente



Fonte: Kaplan e Norton (1997)

Lobato *et al* (2003) explica que, na participação de mercado é avaliada a

proporção de vendas da empresa dentro do mercado em que está inserida. É considerado o número de clientes, capital investido e a quantidade vendida.

A retenção de clientes é, na verdade, a fidelização. Ou seja, garantir o retorno dos clientes que adquiriram os produtos ou serviços. Porém, a captação de novos clientes não pode ser preterida, devem ser mensuradas frequentemente as vendas realizadas a novos clientes.

O nível de satisfação dos clientes também precisa ser monitorado, determinando, do total da carteira de clientes, quantos reclamaram e o que demandam dos produtos e serviços.

Ao final, é importante calcular a lucratividade por cliente. Conforme salienta Lobato *et al* (2003), a empresa deve determinar o esforço empregado para cada cliente a fim de conhecer o respectivo retorno. Desta forma, serão elencados por grau de importância, quais clientes farão parte do foco de atuação, determinados pela estratégia corporativa.

Kaplan e Norton (1997, p. 68), advertem que:

Empresas que tentam ser tudo para todo o mundo normalmente acabam não sendo nada para ninguém. As empresas precisam identificar os segmentos de mercado em suas populações atuais e potenciais de clientes, e depois selecionar os segmentos nos quais preferem atuar. A identificação das propostas de valor dirigidas a esses segmentos específicos é o segredo para o desenvolvimento de objetivos e medidas na perspectiva dos clientes.

Portanto, a empresa precisa ter um foco e traduzir sua missão e estratégia em objetivos específicos. Os quais devem ser direcionados para um determinado segmento de clientes ou mercado, disseminados e compreendidos por toda a organização.

2.8.8.1.3 Perspectiva dos processos internos da empresa

A perspectiva dos processos internos é relativa aos fatores-chave da organização. A empresa precisa alcançar a excelência em determinados aspectos, os quais são cruciais para atingir os objetivos propostos.

O planejamento desta perspectiva, de acordo com Kaplan e Norton (1997), está voltado para os processos internos que terão maior impacto na satisfação do cliente, e que, ao mesmo tempo, estejam alinhados com os objetivos financeiros da empresa.

Para a perspectiva dos processos internos da empresa, os executivos identificam os processos mais críticos para a realização dos objetivos dos clientes e acionistas. As empresas costumam desenvolver objetivos e medidas para essa perspectiva depois de formular objetivos e medidas para as perspectivas financeira e do cliente. Essa sequência permite que as empresas focalizem as métricas dos processos internos nos processos que conduzirão aos objetivos dos clientes e acionistas (KAPLAN & NORTON, 1997, p. 97).

Segundo Chiavenato (2004, p. 245), os indicadores avaliados nesta perspectiva são a “qualidade dos produtos e processos, inovação, criatividade, capacidade de produção, logística e otimização dos fluxos, assim como a qualidade das informações, da comunicação interna e das interfaces internas”.

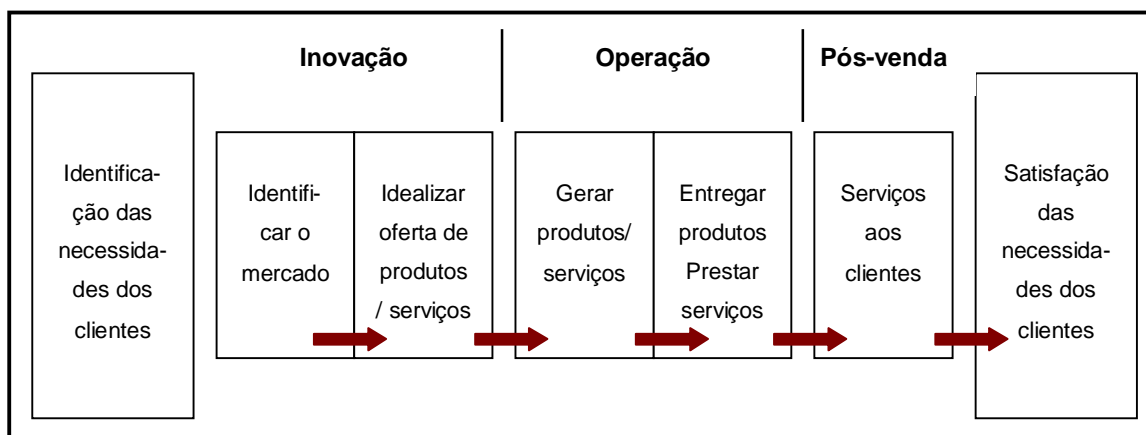
Padoveze (2005, p. 121), afirma que o enfoque dos processos internos do negócio, está relacionado com o elemento “processamento do sistema”. Sendo assim, será necessário instituir indicadores que monitorem os objetivos e metas a fim de gerir estes processos.

É importante ressaltar que, nesta perspectiva, além de observar e avaliar o desempenho dos processos internos atuais, deve-se criar um ambiente propício ao surgimento de novos processos, antecipando-se às necessidades dos clientes. Para Lobato *et al* (2003, p. 115), esta abordagem do BSC “costuma resultar na identificação de processos inteiramente novos, nos quais a organização deve atingir a excelência para alcançar os objetivos financeiros e dos clientes”.

De acordo com Kaplan e Norton (2004), os processos internos cumprem dois papéis vitais na estratégia da organização. Eles criam e dimensionam o valor da empresa mediante seus clientes, e o outro aspecto é a melhoria de processo com redução de custos, o que será percebido na dimensão produtividade da perspectiva financeira.

Apesar de cada organização elaborar seu conjunto específico de processos, com o intuito de criar valor para os clientes e atingir os resultados financeiros, é interessante observar o modelo genérico que será apresentado na figura 9. Ele pode servir como base para a construção do modelo personalizado, que será adequado às necessidades da empresa:

Figura 9 – Cadeia de valor genérica



Fonte: Adaptado de Kaplan e Norton (1997)

O modelo genérico apresenta, segundo Lobato *et al* (2003), três processos principais. O primeiro é o processo de inovação, onde a empresa realiza pesquisas acerca das necessidades que poderão ser demandadas pelos clientes e assim antecipa a criação de produtos ou serviços que as atenderão.

No processo de operações, é considerada a duração do ciclo de pedido do cliente, pois influencia na geração de valor, e também prima pela eficiência na entrega, buscando manter regularidade e pontualidade.

Dentro do processo de serviço pós-venda ao cliente, conforme explicam Kaplan e Norton (1997), ocorre a finalização da cadeia de valor. Neste processo a empresa deve oferecer a garantia de conserto dos produtos, correção de defeitos, aceitar devoluções e fazer o processamento dos pagamentos, como por exemplo, a administração de cartões de crédito.

Diante deste exposto, os autores Kaplan e Norton (1997, p. 121), resumem o papel do BSC na perspectiva dos processos internos:

Na perspectiva dos processos internos, os executivos identificam os processos críticos em que devem buscar a excelência, a fim de atender aos objetivos dos acionistas e de segmentos específicos de clientes. Os sistemas convencionais de medição de desempenho focalizam apenas a monitoração e a melhoria dos indicadores de custo, qualidade e tempo dos processos de negócios existentes. O *Balanced Scorecard*, ao contrário, faz com que os requisitos de desempenho dos processos internos decorram das expectativas de participantes externos específicos.

A maior evolução, segundo Kaplan e Norton (1997), foi justamente a incorporação do processo de inovação. Afinal, ao identificar os segmentos e clientes que serão seu foco de atendimento, é de suma importância desenvolver novos

produtos e serviços para satisfazer estes grupos específicos. Desta forma, as organizações passaram a atribuir um maior grau de importância aos processos de pesquisa, projeto e desenvolvimento.

2.8.8.1.4 *Perspectiva de aprendizado e crescimento*

A quarta perspectiva visa o aprendizado e crescimento organizacional. Pensando no aspecto temporal, a empresa precisa aprender e se desenvolver para enfrentar as adversidades que o futuro reserva. O aprendizado contínuo garante um crescimento sólido, além disso, a empresa adquire experiência e torna-se segura diante das decisões que precisa tomar para garantir sua sobrevivência.

Ainda, de acordo Kaplan e Norton (1997, p. 26):

O aprendizado e o crescimento organizacionais provêm de três fontes principais: pessoas, sistemas e procedimentos organizacionais. Os objetivos financeiros, do cliente e dos processos internos no *Balanced Scorecard*, normalmente revelam grandes lacunas entre as capacidades atuais das pessoas, sistemas e procedimentos, e o que será necessário para alcançar um desempenho inovador. Para fechar essas lacunas, as empresas terão de investir na reciclagem de funcionários no aperfeiçoamento da tecnologia da informação e dos sistemas, e no alinhamento dos procedimentos e rotinas organizacionais.

São indicadores e medidas que compõem a perspectiva de aprendizado e crescimento: índices de renovação dos produtos, desenvolvimento de processos internos, inovação, competências e clima organizacional (CHIAVENATO & SAPIRO, 2003).

O enfoque do aprendizado e crescimento relaciona-se com os elementos das entradas ou recursos do sistema. No caso do *balanced scorecard*, a ênfase, como não poderia deixar de ser, é com a capacitação do funcionário, ou, em outras palavras, com o capital humano e intelectual, o recurso mais importante do sistema empresa (PADOVEZE, 2005, p. 121).

Com base no que enuncia Lobato *et al* (2003), nota-se nas organizações a necessidade de um processo de melhoria contínua e a adoção do elemento criatividade, o qual é fundamental para o desenvolvimento de novos projetos. Sendo assim, o valor corporativo encontra-se em sua capacidade de continuar aprimorando seus recursos humanos, identificando e incentivando o surgimento de líderes com visão sistêmica e ideias inovadoras.

Segundo, Kaplan e Norton (1997, p. 131):

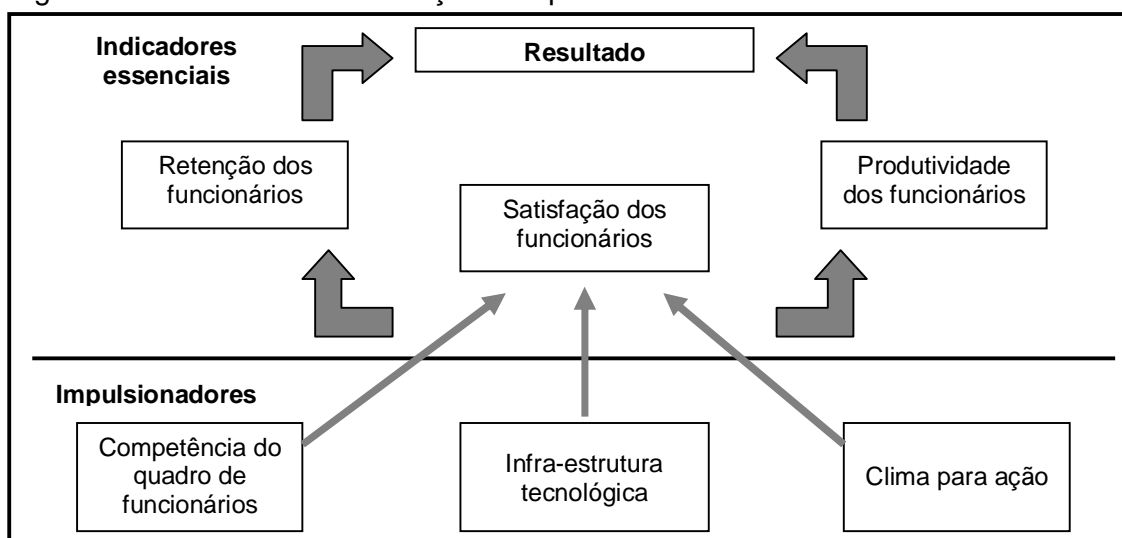
A quarta e última perspectiva do *Balanced Scorecard* desenvolve objetivos e medidas para orientar o aprendizado e o crescimento organizacional. Os objetivos estabelecidos nas perspectivas financeira, do cliente e dos processos internos revelam onde a empresa deve se destacar para obter um desempenho excepcional. Os objetivos da perspectiva de aprendizado e crescimento oferecem a infra-estrutura que possibilita a consecução de objetivos ambiciosos nas outras três perspectivas. Os objetivos da perspectiva de aprendizado e crescimento são os vetores de resultados excelentes nas três primeiras perspectivas do *scorecard*.

São identificados, conforme apresenta Lobato *et al* (2003), três aspectos nesta perspectiva. O primeiro trata da capacidade dos funcionários, uma vez que cabe à empresa formar e reter seu capital intelectual. Além de determinar as metas e elaborar um programa de crescimento individual que correspondam aos objetivos organizacionais.

O segundo aspecto é a capacidade dos sistemas de informação. Estes sistemas ajudarão o gestor a agilizar a tomada de decisão, apoiando o processo contínuo de mudança, que tem como foco o fator humano. E o último aspecto, trata-se da motivação e *empowerment*, que visam a manutenção de um bom clima organizacional e a motivação do funcionário, que deve ser reconhecido e recompensado pelos serviços prestados.

A figura 10 apresenta a estrutura que mede a perspectiva de aprendizado e crescimento:

Figura 10 – A estrutura de medição do aprendizado e do crescimento



Fonte: Adaptado de Kaplan e Norton (1997)

Lobato *et al* (2003) explica que, atualmente, o ânimo e a satisfação dos funcionários são aspectos considerados bastante relevantes nas organizações. Finalmente foi compreendido que a produtividade, a capacidade de resposta e a qualidade dos serviços prestados aos clientes, são profundamente afetadas por estes fatores.

Enfim, concluem Kaplan e Norton (1997, p. 152), que:

[...] a capacidade de alcançar metas ambiciosas para os objetivos financeiros, dos clientes e dos processos internos depende das capacidades organizacionais para o aprendizado e o crescimento. Os vetores de aprendizado e crescimento provêm basicamente de três fontes: funcionários, sistemas e alinhamento organizacional. As estratégias para um desempenho de qualidade superior geralmente exigem investimentos significativos em pessoal, sistemas e processos que produzam as capacidades organizacionais necessárias. Consequentemente, os objetivos e medidas para esses vetores de desempenho superior no futuro deverão ser parte integrante do *Balanced Scorecard* de qualquer empresa.

Com base no que enunciam os diversos autores supracitados, fica evidente o grau de influência que a perspectiva de aprendizado e crescimento tem sobre o desempenho das demais perspectivas. Ela é a base deste processo, é onde concentra-se o capital humano da organização, e por este motivo, monitorar os índices que controlam a satisfação, produtividade e a retenção dos colaboradores, é fundamental para o sucesso do BSC.

2.8.8.2 A integração das quatro perspectivas e os mapas estratégicos

Após a apresentação de cada uma das perspectivas que compõem o *Balanced Scorecard*, o processo terá continuidade através da integração destas perspectivas e a construção dos mapas estratégicos.

Pois, segundo Kaplan e Norton (1997, p. 153), o que torna bem-sucedido o BSC é a perfeita integração de todos estes fatores:

As empresas que conseguem traduzir a estratégia em sistemas de mensuração têm muito mais probabilidades de executar sua estratégia porque conseguem transmitir objetivos e metas. Essa comunicação concentra a atenção de executivos e funcionários nos vetores críticos, permitindo-lhes alinhar investimentos, iniciativas e ações à realização de metas estratégicas. Portanto, um *Balanced Scorecard* bem-sucedido é aquele que transmite a estratégia através de um conjunto integrado de medidas financeiras e não-financeiras.

O quadro 7, que será apresentado a seguir, resume as quatro perspectivas, com seus respectivos enfoques, indicadores e exemplos:

Quadro 7 – As quatro perspectivas do *Balanced Scorecard*

Perspectiva financeira	Perspectiva do cliente	Perspectiva interna da empresa	Perspectiva de inovação e aprendizado
Enfoque	Enfoque	Enfoque	Enfoque
Como a empresa é vista por seus acionistas ou proprietários	Como a empresa é vista pelo cliente e como ela pode atendê-lo da melhor forma	Em quais processos de negócios a empresa precisa ter excelência	Capacidade de a empresa melhorar continuamente e se preparar para o futuro
Indicadores	Indicadores	Indicadores	Indicadores
Devem mostrar se a implementação e a execução da estratégia da empresa estão contribuindo para a melhoria dos resultados	Devem mostrar se os serviços prestados estão de acordo com a missão da empresa	Devem mostrar se os processos e a operação estão alinhados e se geram valor	Devem mostrar como a organização pode aprender e desenvolver-se para garantir o crescimento
Exemplos:	Exemplos:	Exemplos:	Exemplos:
Fluxo de caixa, retorno sobre capital	Pontualidade na entrega, capacidade de desenvolver produtos inovadores	Qualidade e produtividade	Índices de renovação dos produtos, desenvolvimento de processos internos, avaliação de falhas no planejamento

Fonte: Oliveira *et al* (2002)

O quadro 7 representa as quatro perspectivas do BSC e seus relativos enfoques. Conforme é apresentado, o gestor deve definir as metas de cada área, acompanhando o desempenho destes indicadores. O resultado de um controle estratégico, bem executado, é percebido diante do crescimento e desenvolvimento organizacional nas quatro esferas descritas.

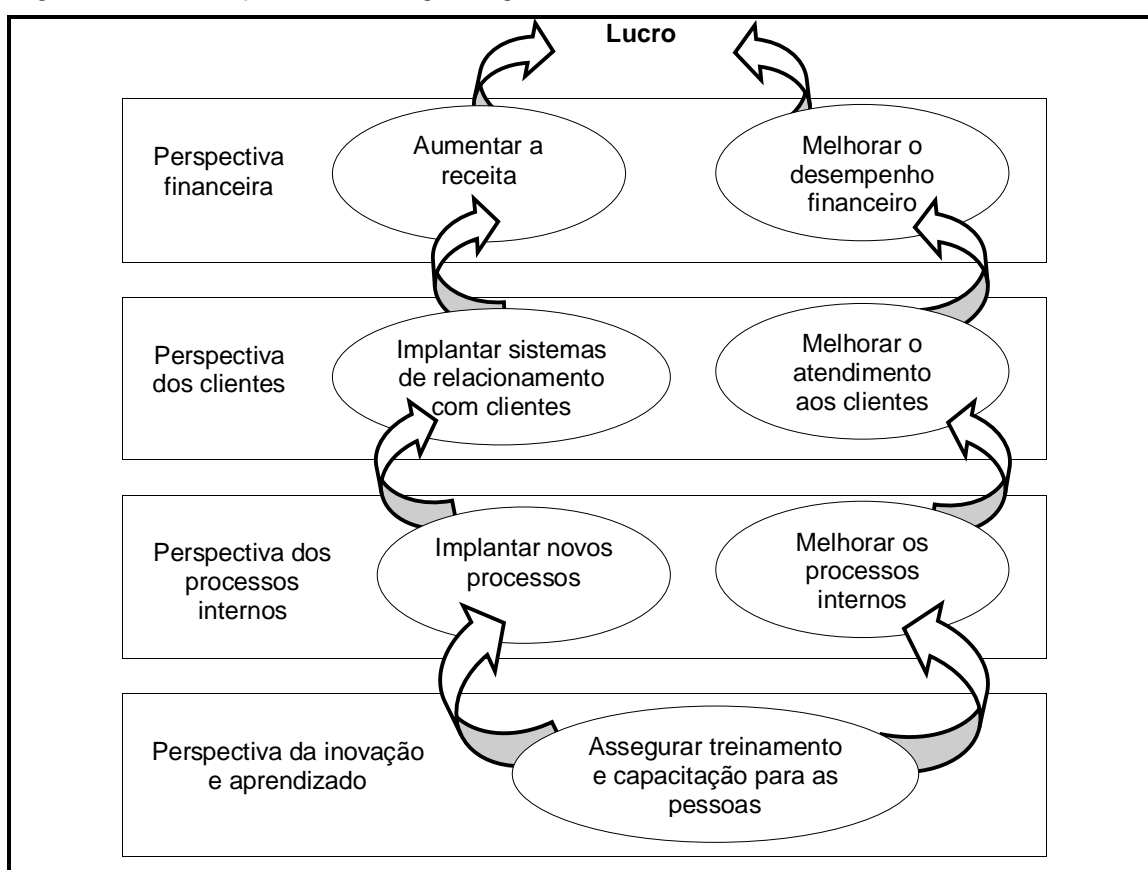
Também faz parte do *Balanced Scorecard*, a elaboração de mapas estratégicos, os quais são definidos por Kaplan e Norton (2004, p. 55):

O mapa estratégico descreve a lógica da estratégia, mostrando com clareza os objetivos dos processos internos críticos que criam valor e os ativos intangíveis necessários para respaldá-los. O *Balanced Scorecard* traduz os objetivos do mapa estratégico em indicadores e metas. Mas os objetivos e metas não serão alcançados apenas porque foram identificados; a organização deve lançar um conjunto de programas que criarão condições para que se realizem as metas de todos os indicadores.

Estes programas são denominados iniciativas estratégicas. Kaplan e Norton (2004) enunciam que para cada indicador do BSC, os gerentes precisam determinar quais as iniciativas estratégicas serão necessárias para alcançar a meta. Os resultados aparecem por meio destas iniciativas e desta forma a execução da estratégia é gerenciada.

A figura 11 a seguir, demonstra como pode ser estruturado um mapa estratégico:

Figura 11 – O mapa da estratégia segundo o BSC



Fonte: Chiavenato (2004)

O mapa estratégico tem como finalidade criar uma metodologia que simplifique a apresentação da estratégia corporativa. A interpretação e compreensão dos objetivos e metas estratégicos tornam-se mais fáceis e acessíveis aos diversos níveis da organização.

A criatividade do gestor deve ser utilizada na concepção de modelos que se adaptem melhor à realidade de cada empresa. Porém, desde que obedeça aos

padrões básicos do BSC, o qual preconiza que o controle organizacional deve ser subdividido em, no mínimo, quatro perspectivas essenciais.

De modo geral, o *Balanced Scorecard*, representa a visão e a estratégia sob a forma de objetivos e medidas, apresentadas dentro de quatro perspectivas, segundo definição de Kaplan e Norton (1997). Os autores declaram que o BSC inclui as medidas dos resultados desejados, além de compreender os processos que garantem alcançar os resultados desejados no futuro.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O presente capítulo tem como objetivo apresentar e conceituar os tipos de pesquisa e as respectivas abordagens que fizeram parte do processo de elaboração deste trabalho. Estes elementos são essenciais para conferir à pesquisa caráter científico.

3.1 TIPOS DE PESQUISA

Para a realização deste estudo foi necessário fazer um levantamento de dados, das mais variadas fontes, podendo ser empregados diversos métodos para este fim. Nesta fase da pesquisa serão recolhidas todas as informações prévias sobre o assunto escolhido como tema.

3.1.1 Pesquisa Bibliográfica

A pesquisa bibliográfica, também chamada de fontes secundárias, engloba toda bibliografia publicada acerca do tema de estudo. Estas publicações podem ser avulsas, boletins, jornais, revistas, livros, pesquisas, monografias, teses, material cartográfico, etc. Tem como finalidade colocar o pesquisador em contato direto com todas as informações disponíveis sobre o assunto em questão.

Para Manzo (1971 apud LAKATOS & MARCONI, 1991, p. 183) a bibliografia “oferece meios para definir, resolver, não somente problemas já conhecidos, como também explorar novas áreas onde os problemas não se cristalizaram suficientemente”.

Conforme é colocado por Lakatos e Marconi (1991), a pesquisa bibliográfica não é apenas a transcrição daquilo que já foi publicado ou falado, ela permite que um tema seja analisado a partir de um outro enfoque ou abordagem, podendo surgir conclusões inovadoras.

O autor Gil (1994, p.71) defende que:

A principal vantagem da pesquisa bibliográfica reside no fato de permitir ao investigador a cobertura de uma gama de fenômenos muito mais ampla do que aquela que poderia pesquisar diretamente. Esta vantagem se torna particularmente importante quando o problema de pesquisa requer dados muito dispersos pelo espaço.

Para este tipo de pesquisa recomenda-se cautela quanto às fontes pesquisadas, já que nelas serão baseados todo o estudo, qualquer informação equivocada pode comprometer o resultado do trabalho.

3.1.2 Pesquisa Descritiva ou de Campo

A pesquisa descritiva ou de campo tem como finalidade descrever as características de uma determinada população ou fenômeno, ou ainda estabelecer relações entre variáveis, conforme é conceituado por Gil (1994).

Os estudos que requerem este tipo de pesquisa são aqueles que tratam, por exemplo - analisando determinado grupo - de sua distribuição por idade, sexo, procedência, nível de escolaridade, estado de saúde física e mental, etc. Também são pesquisas descritivas aquelas que estudam padrão de atendimento, índice de criminalidade e pesquisas eleitorais.

Lakatos e Marconi (1991, p. 186) definem que:

Pesquisa de campo é aquela utilizada com o objetivo de conseguir informações e/ou conhecimentos acerca de um problema, para o qual se procura uma resposta, ou de uma hipótese, que se queira comprovar, ou, ainda, descobrir novos fenômenos ou as relações entre eles.

Gil (1994, p. 46) coloca que as pesquisas descritivas são, assim como as exploratórias, “as que habitualmente realizam os pesquisadores sociais preocupados com a atuação prática. São também as mais solicitadas por organizações como instituições educacionais, empresas comerciais, partidos políticos, etc”.

Esta categoria de pesquisa necessita, em sua primeira fase, da realização de uma pesquisa bibliográfica sobre o tema de estudo. Deve-se ter conhecimento a respeito da situação atual do problema, o que já foi pesquisado e as opiniões relevantes a respeito do assunto. Isso possibilita determinar o referencial teórico que iniciará a linha de pesquisa e as outras variáveis para traçar seu planejamento geral.

3.2 ABORDAGEM DA PESQUISA

A abordagem pode ocorrer por meio de pesquisa quantitativa ou qualitativa. A primeira busca mensurar os fatos estudados, utilizando fórmulas matemáticas e cálculos estatísticos, já a segunda utiliza-se do método indutivo, onde

o investigador deve limitar a generalização dos fatos observados. O presente trabalho, baseado em um estudo de caso, utiliza a abordagem qualitativa.

Para Oliveira (1999, p. 115):

O Quantitativo, conforme o próprio termo indica, significa quantificar opiniões, dados, nas formas de coleta de informações, assim como também com o emprego de recursos e técnicas estatísticas desde as mais simples, como percentagem, média, moda, mediana e desvio padrão, até as de uso mais complexo, como coeficiente de correlação, análise de regressão, etc., normalmente utilizados em defesas de teses.

Dessa forma, por meio da abordagem quantitativa, torna-se possível realizar uma pesquisa com uma amostra elevada, e obter um resultado confiável, utilizando técnicas que ajudam a codificar os dados e analisar seus resultados.

Este mesmo autor defende também a utilização da pesquisa qualitativa.

No seguinte trecho, Oliveira (1999, p.116) cita:

Com relação ao emprego do *método* ou *abordagem qualitativa* esta difere do *quantitativo* pelo fato de não empregar dados estatísticos como centro do processo de análise de um problema. A diferença está no fato de que o *método qualitativo* não tem a pretensão de numerar ou medir unidades ou categorias homogêneas.

A pesquisa qualitativa tem a participação direta do pesquisador, pois ele procura compreender os fenômenos estudados. Como, por exemplo, o comportamento dos indivíduos em determinados grupos ou organizações, onde não será dado um enfoque baseado em cálculos estatísticos. O principal instrumento nesta abordagem é a interpretação do pesquisador, que deverá observar o campo de estudo por um período prolongado e assim descrever suas conclusões.

3.3 POPULAÇÃO E AMOSTRA

Conceitua-se população como um conjunto de pessoas ou objetos, que apresentam características em comum, as quais serão o foco de determinado estudo. Esta população pode ser finita, tratando-se de um grupo específico, por exemplo, ou infinita, quando trata-se de um fenômeno de ocorrência ininterrupta.

Lakatos e Marconi (1991, p. 223) definem população como “o conjunto de seres animados ou inanimados que apresentam pelo menos uma característica em comum”.

Quando não é possível realizar a pesquisa abrangendo a totalidade de sua população, há a necessidade de buscar uma amostra que represente o universo estudado. Para Lakatos e Marconi (1991, p. 223) o conceito de amostra é “ser uma porção ou parcela, convenientemente selecionada do universo (população); é um subconjunto do universo”.

Portanto, os resultados de um estudo dependem de uma boa amostragem. E quanto maior o tamanho desta amostra, mais representativa é a população, o que confere maior confiabilidade aos dados obtidos.

3.4 INSTRUMENTO DE COLETA DE DADOS

Faz parte de qualquer estudo científico, definir um procedimento que possibilitará ao pesquisador reunir todas as informações que validarão o resultado do trabalho. Os principais instrumentos para a coleta de dados são a observação, a entrevista e o questionário.

A observação, método utilizado neste estudo, consiste na utilização dos sentidos para a obtenção de certos aspectos da realidade. Não se limita apenas a ver e ouvir, ela representa um exame aprofundado de determinados fatos e fenômenos. Gil (1994, p. 104) faz a seguinte colocação:

A observação é sempre utilizada na coleta de dados; ou conjugada a outras técnicas ou utilizada de forma exclusiva. Por ser utilizada, exclusivamente, para a obtenção de dados em muitas pesquisas, e por estar presente também em outros momentos da pesquisa a observação chega mesmo a ser considerada como método de investigação.

Outra técnica bastante utilizada é a entrevista, onde interagem pesquisador e pesquisado. Este, por sua vez, constitui a fonte de informações pertinentes ao estudo e o pesquisador tem a oportunidade de selecionar os dados mais relevantes para a realização de seu trabalho. Lakatos e Marconi (1991, p. 195) definem que a entrevista é:

[...] um encontro entre duas pessoas, a fim de que uma delas obtenha informações a respeito de determinado assunto, mediante uma conversação de natureza profissional. É um procedimento utilizado na investigação social para a coleta de dados ou para ajudar no diagnóstico ou no tratamento de um problema social.

Por fim, a terceira técnica citada, o questionário. Esta é considerada uma das mais importantes técnicas para a obtenção de dados em pesquisas sociais.

Neste instrumento, o pesquisado não conta com a presença do pesquisador para responder as questões. Por este motivo, o pesquisador elabora uma nota ou carta explicativa sobre a natureza da pesquisa, mostrando qual a importância destes dados para o objeto de estudo. A definição de questionário é feita por Gil (1994, p. 124) neste trecho:

Pode-se definir questionário como a técnica de investigação composta por um número mais ou menos elevado de questões apresentadas por escrito às pessoas, tendo por objetivo o conhecimento de opiniões, crenças, sentimentos, interesses expectativas, situações vivenciadas etc.

O questionário difere-se da entrevista por não ser aplicado oralmente, além de não precisar da presença do pesquisador. Apesar, que algumas entrevistas, por serem estruturadas, adquirem o formato de um questionário, mas são apresentadas e respondidas oralmente.

De acordo com as técnicas apresentadas, cabe ao pesquisador determinar quais serão adotadas em seu estudo. Esta escolha depende de uma análise profunda sobre o tema, além das informações coletadas durante a realização da pesquisa bibliográfica. Os dados obtidos permitem entender a natureza da pesquisa e avaliar qual a melhor técnica para atingir os objetivos propostos.

4 ESTUDO DE CASO

O presente trabalho objetiva mostrar a aplicabilidade dos princípios que regem o planejamento estratégico, bem como os resultados que podem gerar no longo prazo.

Para isso, será adotado um estudo de caso, o qual será realizado com base nos dados de uma empresa de pequeno porte, que será apresentada no item subsequente. Por solicitação dos proprietários, a identidade da empresa será preservada.

4.1 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA ALPHA EMBALAGENS LTDA

Neste item será apresentada a empresa escolhida para este estudo de caso: Alpha Embalagens Ltda.

4.1.1 A Empresa

A empresa Alpha Embalagens Ltda foi fundada em 1998 e está localizada na cidade de Cocal do Sul / SC. É classificada como uma indústria de pequeno porte, de acordo com o que determinada a lei complementar 123/06, e que continua com os mesmos critérios até a data do presente estudo.

A receita operacional bruta, apurada no demonstrativo de resultado em 2011, não ultrapassou o limite de R\$ 3.600.000,00 (Três milhões e seiscentos mil Reais). Atualmente a Alpha Embalagens conta com 30 funcionários entre diretos e indiretos, uma vez que as vendas são realizadas por meio de representantes, que são comissionados e contratados de forma terceirizada.

Foi constatado que a Alpha Embalagens tem uma estrutura com capacidade para produzir 300.000 m² / ano. Atualmente a produção é cerca de 60% de sua capacidade, ou seja, 180.000 m² / ano.

Apesar de atuar em um setor que prosperou nos últimos anos, ajudado pelo aquecimento na economia brasileira, a Alpha Embalagens passa por um momento financeiro delicado, que pode ser agravado pela atual fase econômica mundial.

Este diagnóstico financeiro pode ser comprovado após a análise dos demonstrativos de resultado relativos aos anos de 2009, 2010 e 2011:

Quadro 8 – Demonstrativos de Resultado: 2009 / 2010 / 2011

DRE	31/12/2011	31/12/2010	31/12/2009
Receita Operacional Bruta	R\$ 3.129.600	R\$ 3.911.400	R\$ 4.131.000
(-)Deduções da Receita Bruta	(R\$ 655.651)	(R\$ 939.127)	(R\$ 766.094)
Impostos Sobre Vendas	(R\$ 600.883)	(R\$ 865.202)	(R\$ 703.096)
Devoluções e Abatimentos	(R\$ 54.768)	(R\$ 73.925)	(R\$ 62.998)
(=)Receita Operacional Líquida	R\$ 2.473.949	R\$ 2.972.273	R\$ 3.364.906
(-)Custos dos Produtos Vendidos	(R\$ 2.108.724)	(R\$ 2.398.079)	(R\$ 2.438.529)
Consumo de Matérias Primas	(R\$ 1.439.616)	(R\$ 1.701.459)	(R\$ 1.821.771)
Folha de Pagamento da Produção	(R\$ 445.342)	(R\$ 356.720)	(R\$ 324.284)
Outros Gastos Fabris	(R\$ 223.766)	(R\$ 339.901)	(R\$ 292.475)
(=)Lucro Operacional Bruto	R\$ 365.224	R\$ 574.194	R\$ 926.377
(-)Despesas Operacionais	(R\$ 701.293)	(R\$ 919.949)	(R\$ 844.425)
Comerciais	(R\$ 64.157)	(R\$ 82.922)	(R\$ 84.686)
Administrativas	(R\$ 300.442)	(R\$ 389.184)	(R\$ 396.576)
Financeiras	(R\$ 328.608)	(R\$ 422.822)	(R\$ 301.563)
Tributárias	(R\$ 8.087)	(R\$ 25.021)	(R\$ 61.600)
(=)Lucro Líquido do Exercício	(R\$ 336.069)	(R\$ 345.756)	R\$ 81.952

Fonte: Dados da empresa

Ao longo destes 14 anos, a empresa que possui gestão totalmente familiar, nunca implementou um processo de planejamento estratégico ou utilizou ferramentas eficientes de controle.

A ociosidade produtiva, aliada a falta de planejamento, controle e investimentos, necessários para aproveitar as oportunidades que o mercado apresentou em um passado recente, culminaram em resultados negativos, os quais foram apurados nos demonstrativos de resultado em 2010 e 2011.

4.1.2 Clientes

A Alpha Embalagens fornece para clientes de variados setores: indústrias cerâmicas, de alimentos e descartáveis plásticos. Estes clientes estão inseridos em

setores industriais que representam o potencial econômico da região onde a empresa está instalada.

Todos os clientes da empresa estão localizados no estado de Santa Catarina e a Alpha, por sua vez, tem um vasto campo de atuação para prospecção de novos clientes na região sul do país.

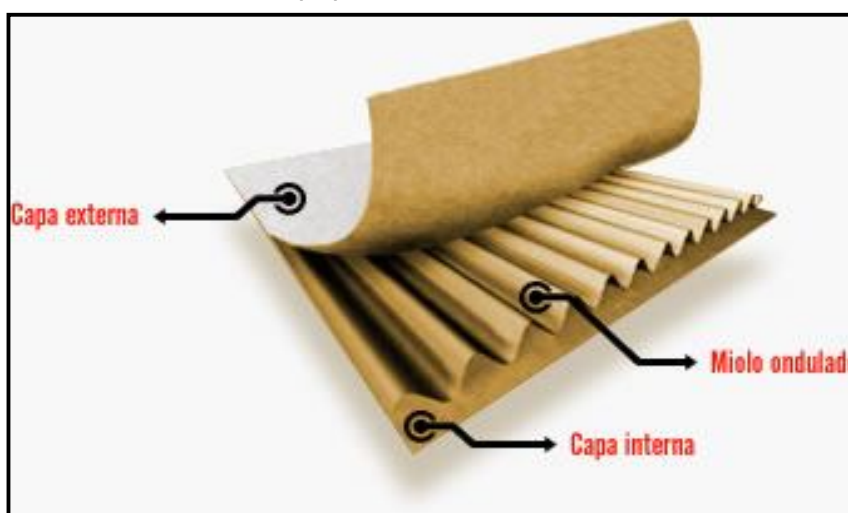
4.1.3 Produtos

A atividade desta indústria é a fabricação de embalagens, sendo que a principal matéria prima utilizada é o papelão ondulado. Uma vez que este permite a fabricação dos mais variados formatos de embalagens, oferecendo um alto grau de resistência, proteção contra umidade, além de ser um material totalmente reciclável.

Os fornecedores da Alpha Embalagens estão localizados nos estados de São Paulo e Santa Catarina. Para o ano de 2012, o reajuste de preço para o papelão ondulado está estimado entre 7,5% e 8%, segundo a Associação Brasileira do Papelão Ondulado (ABPO).

O papelão é formado por três camadas (capa + miolo + capa), esta é a fórmula que garante segurança a tudo que a embalagem transporta, pois o desenho absorve boa parte dos impactos e oscilações térmicas que ocorrerão no trajeto percorrido, conforme é apresentado na figura 12.

Figura 12 – Estrutura básica do papelão ondulado



Fonte: Acervo da empresa

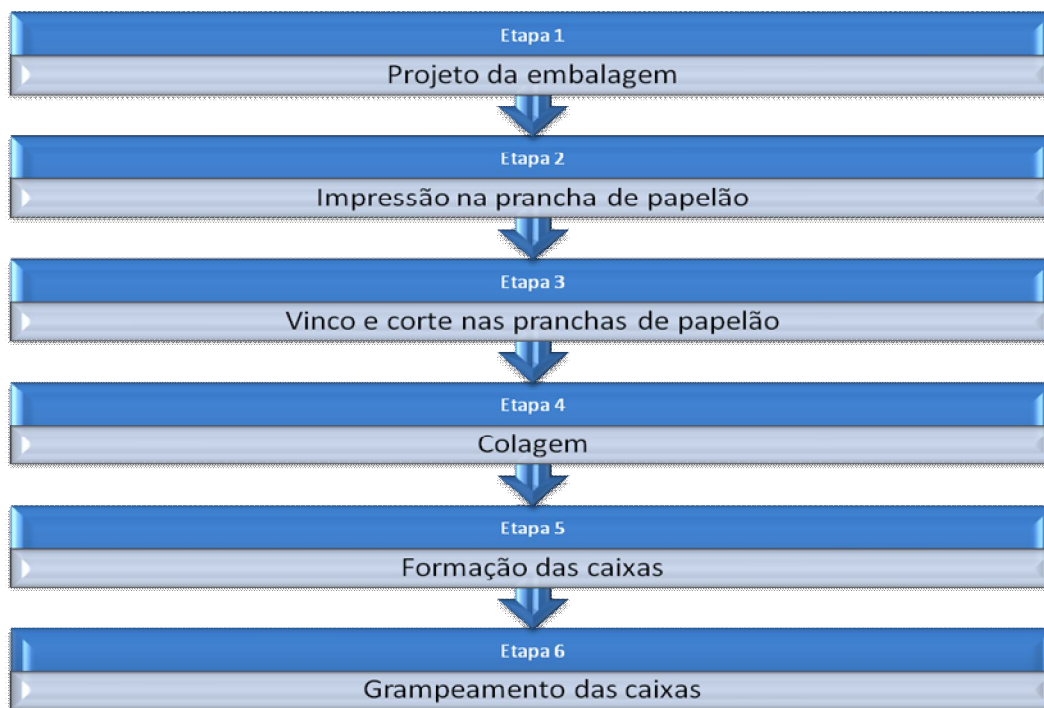
Ao longo do tempo as embalagens foram incrementadas, seja esteticamente ou na adaptação de processos. Com o objetivo de ficarem mais atrativas para o consumidor e que, ao mesmo tempo, sua função de proteger o produto obtivesse um melhor desempenho.

A indústria de embalagens recebe o papelão no formato de chapas ou bobinas em diversos tamanhos e gramaturas. A qualidade pode variar, pois o papel utilizado para as capas, se for proveniente de reciclagem, será um pouco menos resistente que o papel de fibra virgem. O papel utilizado no miolo pode ser reciclado, seja qual for a utilização da embalagem, pois não afetará sua qualidade.

Atualmente são exigidas das embalagens, que além de cumprir sua função de proteger, elas tenham um formato diferenciado e tenham seu peso reduzido. Isso leva à melhoria dos processos e origina o desenvolvimento de novos produtos, que tenham a mesma resistência, porém, utilizando papelão de menor gramatura.

Abaixo, na figura 13, serão apresentadas as principais etapas que envolvem o processo de transformação do papelão ondulado em embalagem.

Figura 13 – Principais etapas do processo de fabricação das embalagens



Fonte: Dados da pesquisa

Tudo começa na perfeita execução do projeto, onde devem ser atendidas as condições demandadas pelo cliente e ter o mínimo possível de perdas na matéria prima. A etapa seguinte é a impressão na prancha de papelão, onde será inserida a identificação do cliente e as demais informações técnicas da embalagem. Depois da impressão, as pranchas são encaminhadas para o vinco e corte.

As cortadeiras podem ser planas (são inseridas de forma perpendicular na prancha, cortando com precisão) ou rotativas (é uma cortadeira semi-circular, corta o papelão de forma oblíqua). Nesta etapa deve-se procurar a máxima redução de desperdício, e os retalhos resultantes serão recolhidos e armazenados para retornar ao fornecedor da matéria prima, que procederá com a reciclagem do papelão.

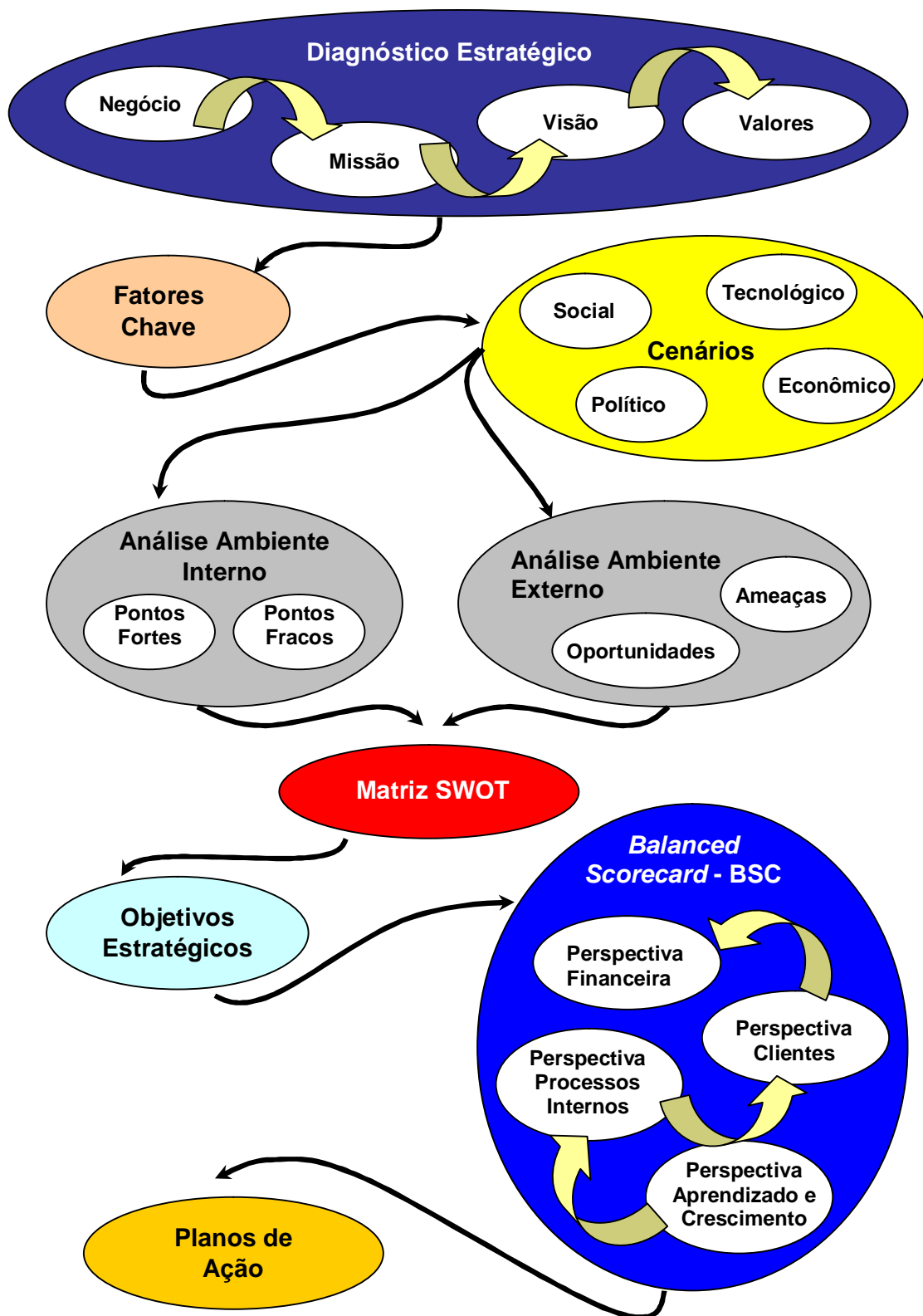
Após o corte é realizada a colagem com o auxílio da máquina, ela aplica a cola nos pontos exatos, para que posteriormente a embalagem seja exposta ao calor, permitindo a adesão e a secagem. Existem máquinas que são específicas para dar o formato de caixas às pranchas de papelão e após esta etapa as embalagens são grampeadas para reforçar sua resistência.

As caixas seguem critérios de classificação e especificações da FEFCO (Federação europeia dos fabricantes de papelão ondulado), do comitê ABNT CB-23 (Comitê brasileiro de normalização para embalagem e acondicionamento da associação brasileira de normas técnicas) em consonância com as recomendações da ABPO – Associação brasileira do papelão ondulado.

4.2 ETAPAS DO ESTUDO

Após a apresentação das informações, terá início o estudo de caso da empresa Alpha Embalagens. Será aplicada a metodologia de planejamento estratégico que foi desenvolvida no referencial teórico deste trabalho, a qual está representada pela figura 14 a seguir.

Figura 14 – Etapas de desenvolvimento do estudo de caso



Fonte: Dados da pesquisa

Na primeira etapa, após determinar qual o negócio da empresa, o mesmo será descrito a fim de obter a missão e a visão organizacional. Neste momento, também serão definidos quais os valores que serão adotados para compor a postura corporativa.

Esta etapa tem como função construir a imagem da empresa perante clientes, fornecedores e colaboradores. Portanto, deve descrever as reais crenças dos proprietários e que as mesmas sejam conhecidas e compartilhadas por todos os envolvidos.

Ao conhecer qual a razão de existir da empresa e aonde ela deseja chegar, por meio de sua missão e visão, é possível avançar para a próxima fase. Será realizado um estudo acerca dos fatores externos que influenciarão na construção dos cenários que compõem o planejamento estratégico.

É fundamental conhecer os elementos do macro-ambiente: leis e política; economia; tecnologia; demografia; e os valores sociais. Dentre tantos fatores e indicadores, serão selecionados e monitorados aqueles cujas informações são mais relevantes para as atividades da empresa.

Portanto, dispondo destas informações, será então definida a matriz SWOT. Nesta etapa é necessário conhecer o ambiente interno da empresa para determinar seus pontos fortes e fracos, e conhecer o ambiente externo, onde serão constatadas as oportunidades e as ameaças.

Além disso, deverá ser realizada uma análise concorrencial (concorrentes atuais e novos entrantes), se há produtos substitutos que ameaçam o negócio da empresa, e identificar todos os fornecedores e clientes (atuais e potenciais).

A matriz SWOT apontará em qual situação encontra-se a empresa estudada. Para cada quadrante da matriz há um diagnóstico correspondente, o qual orientará as futuras ações.

Ao tomar conhecimento deste diagnóstico, chega o momento de adotar um posicionamento estratégico. A empresa pode ter como foco a diferenciação do seu produto, atuar em um determinado segmento ou optar pela liderança no custo total. Cada negócio tem suas peculiaridades e por isso é necessário ter certeza se o produto comporta a estratégia escolhida.

Após a definição da postura estratégica, será iniciada uma nova fase. Para dar continuidade ao estudo, a empresa precisa determinar os seus objetivos estratégicos e direcionar seus esforços para alcançar as situações futuras almeçadas, sempre tomando como base o que enunciam a missão e a visão.

Será adotado como ferramenta de controle o *Balanced Scorecard* - BSC – que atualmente é considerado como uma das ferramentas mais eficientes, pois permite a integração dos vários setores organizacionais ao analisar a empresa através de quatro perspectivas: financeira, clientes, processos internos e aprendizado e crescimento.

Subdividindo a organização nestas quatro perspectivas, torna-se possível identificar os problemas de cada área e aplicar planos para corrigi-los, mantendo o alinhamento entre os quatro elementos, que por sua vez, estarão direcionados para a execução da estratégia global.

O estágio de execução da estratégia inicia com a construção dos planos de ação. Dispondo dos objetivos estratégicos, é necessário descrever o processo que será utilizado para alcançar estes objetivos. Os planos de ação devem conter o maior número possível de detalhes, preferencialmente mensurados, e apontar as respectivas alternativas para os cenários considerados.

4.3 PROPOSTA DE PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO

A seguir será iniciada a apresentação do modelo de planejamento estratégico que foi desenvolvido para a empresa Alpha Embalagens Ltda.

4.3.1 Negócio

Proteção e embelezamento aos produtos de nossos clientes.

4.3.2 Missão

Crescer baseado na qualidade e comprometimento com as necessidades dos nossos clientes. Fornecendo soluções em embalagens que utilizem tecnologias sustentáveis.

4.3.3 Visão

Atender a segmentos de mercado variados para alcançar a expansão, o aperfeiçoamento do produto, o reconhecimento e a valorização de nossos clientes. Até 2016, objetiva-se triplicar o faturamento e atingir um nível de satisfação dos colaboradores igual ou superior a 70%.

4.3.4 Valores

- Qualidade;
- Ética;
- Valorização do capital humano;
- Respeito ao meio-ambiente;
- Foco nos resultados;

4.3.5 Fatores chave de sucesso – FC´s

- Agilidade na entrega;
- Qualidade do produto (resistência);
- Diferenciação do produto (modelo e qualidade);
- Logística;
- Mão de obra qualificada;
- Tecnologia.

4.3.6 Cenários

Nos itens que seguem, será descrita a conjuntura atual segundo o cenário social, político, econômico e tecnológico. Com ênfase para os fatos que influenciam diretamente o negócio.

4.3.6.1 Cenário social

O momento oportuniza a divulgação da empresa, tendo como foco seu produto, que utiliza matéria prima 100% biodegradável e 100% reciclável. Além disso, de forma indireta, a entidade também será beneficiada com a melhora nas condições de vida das classes C e D. Estas constituem um novo grupo consumidor que estimula a produção nacional, provocando aumento na demanda por embalagens dos mais diversos produtos.

4.3.6.2 Cenário político

É necessário adequar-se a legislação tributária vigente e aos novos meios de controle sobre o pagamento destes tributos (Escrituração Fiscal Digital – EFD). O Governo oportuniza a redução de gastos com encargos trabalhistas, além de intervir, por meio do COPOM, na redução da taxa de juros. Estas medidas políticas incentivam o aumento das exportações e do consumo no mercado interno, o que é extremamente positivo para o setor industrial.

4.3.6.3 Cenário econômico

O momento econômico exige cautela, o Governo está incentivando o consumo, porém isso resultou no aumento do nível de endividamento do consumidor. A valorização do dólar frente ao real possibilita o aumento das exportações, todavia, o mercado externo ainda sente os efeitos da crise global. Em contrapartida, a médio e longo prazo, identificam-se boas oportunidades como a expansão do crédito e as melhorias que serão realizadas no país para receber a Copa do Mundo em 2014 e as Olimpíadas em 2016, tais eventos também atraem investidores e turistas para injetar mais dinheiro em nossa economia.

4.3.6.4 Cenário tecnológico

É fundamental que a Alpha Embalagens se mantenha atualizada e invista em pesquisas sobre as novas tecnologias (máquinas, softwares e matérias primas

alternativas), visando a melhoria do produto, adequar as necessidades do cliente, aumentar a resistência da embalagem e otimizar os processos de empilhamento e paletização. É possível adquirir máquinas, sistemas integrados, equipamentos, entre outros insumos tecnológicos, utilizando crédito do BNDES (Banco Nacional de Desenvolvimento). A empresa recebe um cartão com crédito e limite pré-aprovados, a taxa de juros é baixa, oscila em torno de 0,9% ao mês.

4.3.7 Matriz SWOT

A partir de uma análise criteriosa, foram identificados os elementos que caracterizam o ambiente interno da empresa (pontos fortes e fracos) e seu ambiente externo (oportunidades e ameaças). Tais elementos foram classificados por ordem de relevância e serão apresentados nos itens que seguem.

4.3.7.1 Pontos fortes e fracos

O quadro 9 apresenta as características positivas (forças) que predominam no ambiente interno da Alpha Embalagens e qual a performance da empresa em cada situação apontada:

Quadro 9 – Pontos fortes da Alpha Embalagens

Forças - vantagens competitivas internas		
	Vantagens	Performance da empresa
1	Produto com qualidade	Boa
2	Infra-estrutura	Boa
3	Agilidade na entrega	Boa
4	Profissionais capacitados	Razoável
5	Satisfação dos clientes	Razoável
6	Boa imagem	Razoável

Fonte: Dados da pesquisa

Os pontos fortes, considerados de maior relevância, em que a Alpha apresenta boa performance são: a qualidade do produto, a infra-estrutura e a agilidade na entrega.

Nos demais pontos fortes identificados, a empresa tem uma performance razoável, devendo direcionar sua atenção para estas três questões: a capacitação de seus profissionais, aumentar o nível de satisfação dos clientes e melhorar a imagem da empresa.

O quadro 10 aponta as características negativas (fraquezas) que predominam no ambiente interno da Alpha Embalagens, bem como sua performance em cada item.

Quadro 10 – Pontos fracos da Alpha Embalagens

Fraquezas - vulnerabilidades da empresa		
	Fraquezas	Performance da empresa
1	Falta de caixa para capital de giro	Péssima
2	Falta de foco e estratégia	Péssima
3	Falta de controle na gestão	Muito ruim
4	Capacidade produtiva ociosa	Um pouco ruim
5	Alto endividamento	Péssima
6	Ciclo financeiro	Muito ruim
7	Investimentos insuficientes	Muito ruim

Fonte: Dados da pesquisa

Os pontos fracos, considerados de maior relevância, são: a falta de caixa para capital de giro e a falta de foco e estratégia. Nestes quesitos a Alpha foi avaliada com uma péssima performance, isso é agravado pelo seu nível de endividamento, que recebeu a mesma avaliação dos itens citados.

Outras vulnerabilidades encontradas na empresa são: o ciclo financeiro e a falta de investimentos, que foram avaliados como “muito ruins”. A capacidade produtiva ociosa, de performance “um pouco ruim”, é um ponto que merece atenção, pois ao solucionar esta questão, é possível aumentar o faturamento sem a necessidade de grandes investimentos.

Portanto, apesar de ser considerada um ponto fraco, a mesma pode ter sua classificação revertida e contribuir para extinguir ou atenuar as demais vulnerabilidades.

4.3.7.2 Oportunidades e ameaças

Após elencar os elementos que compõem o ambiente interno, passa-se para a etapa seguinte, que é o estudo do ambiente externo.

No quadro 11 serão apresentadas as oportunidades que influenciarão nos negócios da empresa e quais as consequências em cada situação:

Quadro 11 – Oportunidades para a Alpha Embalagens

Oportunidades - forças externas favoráveis		
	Oportunidades	Consequência na empresa
1	Expectativa de crescimento para os próximos 5 anos	Enormes vantagens
2	Expansão para outras regiões	Enormes vantagens
3	Redução na taxa de juros	Grandes vantagens
4	Previsão de crescimento no setor	Enormes vantagens
5	Previsão de aumento no consumo interno	Enormes vantagens

Fonte: Dados da pesquisa

Apesar da economia em âmbito mundial estar atravessando um momento crítico, foram identificadas boas oportunidades para que a Alpha Embalagens alcance a estabilidade e alavanque seu desenvolvimento.

A expectativa de crescimento para os próximos 5 anos, em função dos eventos da Copa do Mundo e Olimpíadas, resultará em enormes vantagens, pois influenciará no consumo interno de forma direta.

A Alpha também deve explorar novos mercados, expandindo para outras regiões, pois com o aumento da produção, é necessário aumentar a carteira de clientes. Esta alternativa também contribui para driblar a disputa de preços com os concorrentes locais. A empresa deve buscar regiões com poucos concorrentes ou com uma concorrência que apresente um produto de qualidade inferior.

Outros fatos que contribuirão para o crescimento da Alpha embalagens são: a redução das taxas de juros, que possibilitam a obtenção de recursos para investimentos a um custo menor, além das previsões de crescimento para o setor e aumento do consumo interno, que são reflexo da melhora na renda per capita do país, o que faz crescer o número de brasileiros inclusos na classe média.

Contudo, no ambiente externo, nem todos os fatos identificados são positivos. No quadro 12 estão relacionadas as ameaças que constituem os maiores obstáculos para a Alpha Embalagens e quais as consequências em cada uma delas:

Quadro 12 – Ameaças para a Alpha Embalagens

Ameaças - obstáculos externos		
	Ameaças	Consequência na empresa
1	Concorrência com menor preço	Muitos problemas
2	Crise econômica que afeta os clientes	Muitos problemas
3	Crédito restrito	Problemas
4	Mão de obra qualificada com custo elevado	Problemas
5	Inadimplência	Desastrosa

Fonte: Dados da pesquisa

É importante neste momento direcionar o foco para duas ameaças: a concorrência que oferece preços menores e os efeitos da crise econômica sobre os atuais clientes. A busca de novos mercados e novos clientes são estratégias de diversificação que devem ser adotadas para amenizar os efeitos negativos, resultantes deste ambiente adverso.

Outras ameaças consideradas são: a restrição do crédito, pois apesar da redução nas taxas de juros, os critérios para concessão de financiamento ficaram mais rigorosos; os custos com mão de obra qualificada, que está escassa; e a última ameaça citada é o risco da inadimplência.

Mesmo que este risco não seja de grau elevado, esta ameaça deve ser considerada, pois o aumento da oferta de crédito vem acompanhado deste ônus, o qual é monitorado constantemente pelo Governo, através das pesquisas realizadas pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE.

4.3.8 Posicionamento estratégico

Para determinar qual o posicionamento estratégico que será adotado pela empresa, é necessário avaliar o resultado da Matriz SWOT, apresentada na figura 15:

Figura 15 – Matriz SWOT - Alpha Embalagens

	POSITIVO	NEGATIVO
INTERNOS	Produto com qualidade Infra-estrutura Agilidade na entrega Profissionais capacitados Satisfação dos clientes Boa imagem	Falta de caixa para capital de giro Falta de foco e estratégia Falta de controle na gestão Capacidade produtiva ociosa Alto endividamento Ciclo financeiro Investimentos insuficientes
EXTERNOS	Expectativa de crescimento para os próximos 5 anos Expansão para outras regiões Redução na taxa de juros Previsão de crescimento no setor Previsão de aumento no consumo interno	Concorrência com menor preço Crise econômica que afeta os clientes Crédito restrito Mão de obra qualificada com custo elevado Inadimplência

Fonte: Dados da pesquisa

A matriz SWOT possibilita determinar quais as questões que demandam mais atenção da empresa neste momento. Tanto no ambiente interno (pontos fortes e fracos) como no ambiente externo (oportunidades e ameaças), os elementos foram ordenados pelo grau de relevância, em ordem decrescente.

Ao observar a matriz, constata-se que a Alpha Embalagens apresenta em seu ambiente interno uma predominância de pontos fracos. No ambiente externo, o momento exige atenção, as ameaças apontadas não são apenas previsões de um cenário, elas constituem a realidade atual do mercado.

Portanto, nestas circunstâncias, onde predominam pontos fracos no ambiente interno e ameaças no ambiente externo, recomenda-se a adoção de uma postura de sobrevivência. Só o fortalecimento interno tornará a empresa apta para enfrentar as adversidades do mercado.

Para não sucumbir à crise econômica, a Alpha Embalagens, que já estava vulnerável devido à falta de controle e gestão, deverá adotar uma série de medidas corretivas com a máxima urgência. O primeiro passo é a mudança de consciência por parte do proprietário, que deve disseminar estes novos conceitos para transformar a cultura organizacional.

A partir desta mudança, cria-se um ambiente novo, propício à implementação de novas ideias que resultem, por sua vez, em uma nova postura estratégica. Diante de um mercado austero, é preciso cultivar novas parcerias para

alcançar o fortalecimento e diversificar a carteira de clientes, buscando oportunidades em outros mercados.

Todavia, a postura atual da Alpha Embalagens baseia-se na disputa de preços dentro de um grande grupo de concorrentes diretos. Desta forma, este estudo recomenda uma mudança parcimoniosa, porém constante, que vislumbre a adoção de uma estratégia baseada na segmentação de mercado e na diferenciação do produto.

Entretanto, como tais mudanças exigem investimentos, elas serão precedidas por um rigoroso planejamento financeiro para dar à Alpha Embalagens plenas condições de desenvolvimento. No próximo item serão listados os objetivos estratégicos que darão início a este processo.

4.3.9 Objetivos estratégicos

- Diminuir o ciclo financeiro;
- Melhorar o processo de gestão dos recursos;
- Aumentar a produtividade;
- Promover a imagem do produto e da empresa;
- Formar novas parcerias;
- Diversificar a carteira de clientes;
- Oferecer programas de capacitação aos funcionários;
- Transformar o ambiente interno a fim de promover mudanças comportamentais, através de incentivos e benefícios que motivem os colaboradores.

4.3.10 *Balanced scorecard* - BSC

A última etapa deste estudo consiste na construção de um mapa estratégico, o qual é utilizado no *Balanced scorecard* para analisar a organização de forma integrada, mediante quatro perspectivas: financeira, clientes, processos internos e a perspectiva de aprendizado e crescimento.

O quadro 13 mostra as medidas que serão adotadas em cada esfera, o prazo para sua realização, qual o indicador para o período e se há o plano de ação.

Tais medidas são direcionadas para atender um objetivo principal, o qual foi descrito na visão organizacional:

Quadro 13 – *Balanced Scorecard* - BSC

Empresa: ALPHA EMBALAGENS		BALANCED SCORECARD – BSC			
Visão: Atender a segmentos de mercado variados para alcançar a expansão, o aperfeiçoamento do produto, o reconhecimento e a valorização de nossos clientes. Até 2016, objetiva-se triplicar o faturamento e atingir um nível de satisfação dos colaboradores igual ou superior a 70%.					
Perspectiva	Objetivo Estratégico	Prazo	Indicador	Responsável	Plano de Ação
FINANCEIRA	Aumentar a produtividade	anual	25%	João	Sim
	Reajuste de preços	anual	6%	Carlos	Sim
CLIENTES	Melhorar a imagem da empresa	Investimentos em Marketing - anual	Pesquisa com clientes	Ana	Sim
	Aumentar e diversificar o número de clientes e segmentos atendidos	Mensal	Relatórios da equipe comercial	Ana	Sim
PROCESSOS INTERNOS	Investir em processos na linha de produção da embalagem 052 – nova no mix	Dezembro/2013	100%	João	Sim
	Implantar um sistema ERP para gerar mais informações que dêem suporte processo de gestão.	Setembro/2014	100%	Luis	Sim
APRENDIZADO E CRESCIMENTO	Oferecer programas de treinamento e capacitação	Anual	Relatórios internos e Avaliação de desempenho	Fernanda	Sim
	Melhorar o processo de gestão dos colaboradores	Anual	Pesquisa de satisfação	Fernanda	Sim

Fonte: Dados da pesquisa

O quadro 13 exemplifica uma pequena dimensão do trabalho que pode ser realizado utilizando esta ferramenta de controle. O *Balanced Scorecard* permite um mapeamento setorial, onde são apresentadas todas as medidas que precisam de execução imediata e qual o processo que será utilizado até que sejam concluídas.

A disposição das informações possibilita observar de que forma, cada objetivo, contribuirá para alcançar o que foi proposto na visão organizacional. Além disso, o *Balanced Scorecard* alinha quatro setores essenciais, promovendo uma maior integração entre eles. À medida que um alcança os objetivos propostos, os resultados deste cooperam para o sucesso dos demais.

5 CONCLUSÃO

Ao observar todos os elementos apresentados neste trabalho, comprovou-se que a função do *controller* consiste em manter o equilíbrio da organização. Pois ele atua em todos os setores, reunindo informações para otimizar a tomada de decisão por parte da alta cúpula corporativa.

O gestor pode exercer seu cargo sem ter um *controller* para dar apoio. Porém, os fatos apurados neste estudo mostram que a presença deste profissional dentro da empresa representa, por si só, uma vantagem competitiva. Com a quantidade de informações que circulam diariamente, em uma velocidade cada vez maior, o *controller* oportuniza à organização tornar o processo decisório mais ágil e eficiente.

Desta forma, o objetivo geral foi atingido à medida que os objetivos específicos foram contemplados no capítulo 2 com a definição da Controladoria e a função do *controller*, o papel da Controladoria no processo de gestão; a função do *controller* na elaboração do planejamento estratégico e a apresentação de todas as etapas que envolvem este planejamento.

Na fundamentação teórica ficou evidenciado que um ambiente corporativo bem estruturado é um pré-requisito para oportunizar a inserção de um setor de controladoria na cadeia organizacional. Para um *controller* é essencial ter uma comunicação eficiente, por isso, a empresa deve dispor de um ambiente interno organizado, com setores delimitados, mas com um canal aberto para a troca de informações.

Este estudo defende a adoção do planejamento estratégico, uma vez que ele confere à corporação esta estrutura e permite a utilização de ferramentas que propiciem uma visão interna mais detalhada, promovendo, ao mesmo tempo, uma maior integração intraorganizacional.

O último objetivo específico foi atingido no capítulo 3, com a apresentação do estudo de caso, o qual foi desenvolvido em uma indústria de embalagens de papelão. Esta empresa, que foi o objeto de estudo, não apresentava nenhum tipo de controle ou planejamento em seu processo de gestão. Em uma primeira análise foram observados os demonstrativos de resultado (DRE) e balanços patrimoniais (BP) relativos aos anos de 2009, 2010 e 2011.

Foi constatado um desequilíbrio considerável entre receitas e despesas, e este resultado tornava-se pior ao final de cada período. A empresa apresentou grandes prejuízos nos exercícios de 2010 e 2011, o que demandou ações corretivas imediatas para evitar seu colapso.

Para iniciar o estudo de caso desta indústria foi necessário rever alguns conceitos: o que os proprietários consideravam ser seu negócio, qual a missão, visão e valores da empresa, além de compreender quais são os fatores-chave de sucesso.

O planejamento estratégico busca, em primeiro lugar, criar uma identidade para a organização. E esta identidade é difundida por toda a empresa para motivar seus colaboradores e fortalecer os ideais corporativos. Após reestruturar a imagem da empresa, realizou-se a avaliação dos cenários, buscando identificar os elementos que compõem o ambiente externo.

A análise ambiental, para a composição da matriz SWOT, mostrou muitos pontos vulneráveis no ambiente interno e um alto grau de risco no ambiente externo. O diagnóstico apontou para a necessidade de aumentar a receita bruta, aproveitando a ociosidade em sua capacidade produtiva.

Outra questão que precisa atenção é seu posicionamento estratégico. A postura atual, que é baseada na disputa de preços com seus concorrentes, torna a empresa ainda mais frágil nos momentos de crise. Por isso, recomenda-se uma mudança gradativa, que busque um novo posicionamento, voltado para a diferenciação do produto.

Ao final do estudo de caso foram elencados os objetivos estratégicos que representam, neste momento, os pontos cruciais para esta indústria. Seu planejamento e execução terão o apoio do *Balanced Scorecard* e dos planos de ação, ferramentas estratégicas que permitem ao gestor controlar melhor as informações e avaliar os resultados de cada estratégia executada.

No *Balanced Scorecard* foram apontadas as medidas que requerem maior atenção, dentre elas: o aumento da produtividade; reajustar os preços dos produtos para compensar o aumento da matéria-prima; adotar um sistema ERP para melhorar e integrar as informações que darão suporte à tomada de decisão do gestor; melhorar o processo de gestão dos colaboradores e oferecer treinamento e capacitação.

Cada objetivo requer um plano de ação, ao qual será atribuído um funcionário responsável e neste plano será registrada a evolução do que está sendo executado, até completar 100% da tarefa proposta.

Devido à complexidade destas ferramentas de controle, sugere-se que as mesmas tornem-se temas para novos estudos. O *Balanced Scorecard*, bem como os planos de ação e outros sistemas de avaliação e controle, constituem um vasto campo de investigação ainda pouco explorado. Portanto, justifica-se a realização de pesquisas voltadas para esta área em outros trabalhos acadêmicos.

REFERÊNCIAS

- ANSOFF, H. Igor; McDONNELL, Edward J. **Implantando a administração estratégica**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1993.
- BATEMAN, Thomas S.; SNELL, Scott A. **Administração: novo cenário competitivo**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- CERTO, Samuel C.; PETER, J. Paul. **Administração estratégica: planejamento e implantação da estratégia**. São Paulo: Makron Books, 1993.
- CHIAVENATO, Idalberto. **Administração nos novos tempos**. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.
- CHIAVENATO, Idalberto; SAPIRO, Arão. **Planejamento Estratégico**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2003.
- DRUCKER, Peter Ferdinand. **Introdução à administração**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2002.
- FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo Cesar. **Controladoria: Teoria e prática**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- FISCHMANN, Adalberto Américo; ALMEIDA, Martinho Isnard R. de. **Planejamento estratégico na prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1991.
- GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. São Paulo: Atlas, 1994.
- KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. **A estratégia em ação: *Balanced scorecard***. Rio de Janeiro: Campus, 1997.
- _____. **Mapas estratégicos – *Balanced Scorecard*: convertendo ativos intangíveis em resultados tangíveis**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.
- LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica**. São Paulo: Atlas, 1991.
- LOBATO, David Menezes; MOYSÉS FILHO, Jamil; TORRES, Maria Cândida Sotelino; RODRIGUES, Murilo Ramos Alambert. **Estratégia de empresas**. 8. ed. Rio de Janeiro: FGV, 2003.
- MAXIMIANO, Antonio Cesar Amaru. **Fundamentos de Administração: Manual compacto para as disciplinas TGA e introdução à administração**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- MINTZBERG, Henry; AHLSTRAND, Bruce; LAMPEL, Joseph. **Safári de Estratégia: Um roteiro pela selva do planejamento estratégico**. Porto Alegre: Bookman, 2000.

MORANTE, Antonio Salvador; JORGE, Fauzi Timaço. **Controladoria: Análise financeira, planejamento e controle orçamentário.** São Paulo: Atlas, 2008.

MOSIMANN, Clara Pellegrinello; ALVES, Osmar de C.; FISCH, Sílvio. **Controladoria: Seu papel na administração de empresas.** Florianópolis: UFSC, 1993.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. **Planejamento estratégico: Conceitos, metodologia e práticas.** São Paulo: Atlas, 1988.

_____. **Planejamento estratégico: conceitos, metodologia e práticas.** 17. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

_____. **Administração estratégica na prática: A competitividade para administrar o futuro das empresas.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

_____. **Administração estratégica na prática: A competitividade para administrar o futuro das empresas.** 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

OLIVEIRA, Luís Martins; PEREZ JR., José Hernandez; SILVA, Carlos Alberto dos Santos. **Controladoria estratégica.** São Paulo: Atlas, 2002.

OLIVEIRA, Silvio Luiz de. **Tratado de metodologia científica.** São Paulo: Pioneira, 1999.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

_____. **Controladoria estratégica e operacional: Conceitos, estrutura e aplicação.** São Paulo: Thomson Learning, 2005.

_____. **Controladoria estratégica e operacional: Conceitos, estrutura e aplicação.** São Paulo: Thomson Learning, 2007.

PELEIAS, Ivam Ricardo. **Controladoria: Gestão eficaz utilizando padrões.** São Paulo: Saraiva, 2002.

PEREZ JR., José Hernandez; PESTANA, Armando Oliveira; FRANCO, Sergio Paulo Cintra. **Controladoria de gestão: Teoria e prática.** São Paulo: Atlas, 1997.

PORTER, Michael E. **Competição on competition: estratégias competitivas essenciais.** 12. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 1999.

TAYLOR, Frederick Winslow. **Princípios de administração científica.** São Paulo: Atlas, 1963.

APÊNDICES

**APÊNDICE A – Premissas utilizadas para direcionar o Planejamento Financeiro
entre os anos de 2012 a 2016**

	2012	2013	2014	2015	2016
Custo Fixo	4,00%	4,00%	4,00%	4,00%	4,00%
Folha de Pagamento	9,0%	9,0%	9,0%	9,0%	9,0%
Custo matéria-prima	6,00%	6,00%	6,00%	6,00%	6,00%
Preço de venda	6,00%	6,00%	6,00%	6,00%	6,00%
Volume Produção – Vendas	30,00%	30,00%	15,00%	0,00%	15,00%
Nº de Funcionários	0,00%	5,00%	0,00%	5,00%	0,00%
Projeção Faturamento	R\$ 4.312.588	R\$ 5.942.747	R\$ 7.244.209	R\$ 7.678.861	R\$ 9.360.532
Ebitda	R\$ 437.878	R\$ 805.774	R\$ 1.105.464	R\$ 1.094.163	R\$ 1.486.350
Crescimento Faturamento	37,80%	37,80%	21,90%	6,00%	21,90%
Investimentos	R\$ 350.000	R\$ 225.000	R\$ 300.000	R\$ 400.000	R\$ 500.000

Fonte: Dados da pesquisa

APÊNDICE B – Projeções Financeiras de 2012 a 2016

DRE	PROJEÇÕES				
	31/12/2012	31/12/2013	31/12/2014	31/12/2015	31/12/2016
Receita Operacional Bruta	R\$ 4.312.589	R\$ 5.942.747	R\$ 7.244.209	R\$ 7.678.862	R\$ 9.360.532
(-)Deduções da Receita Bruta	(R\$ 903.487)	(R\$ 1.245.005)	(R\$ 1.517.661)	(R\$ 1.608.721)	(R\$ 1.961.031)
Impostos Sobre Vendas	(R\$ 828.017)	(R\$ 1.141.007)	(R\$ 1.390.887)	(R\$ 1.474.341)	(R\$ 1.797.221)
Devoluções e Abatimentos	(R\$ 75.470)	(R\$ 103.998)	(R\$ 126.774)	(R\$ 134.380)	(R\$ 163.809)
(=)Receita Operacional Líquida	R\$ 3.409.102	R\$ 4.697.742	R\$ 5.726.548	R\$ 6.070.141	R\$ 7.399.502
(-)Custos dos Produtos Vendidos	(R\$ 2.701.931)	(R\$ 3.531.256)	(R\$ 4.189.610)	(R\$ 4.487.122)	(R\$ 5.333.538)
Consumo de Matérias Primas	(R\$ 1.983.791)	(R\$ 2.733.664)	(R\$ 3.332.336)	(R\$ 3.532.276)	(R\$ 4.305.845)
Folha de Pagamento da Produção	(R\$ 485.423)	(R\$ 555.566)	(R\$ 605.567)	(R\$ 693.071)	(R\$ 755.447)
Outros Gastos Fabris	(R\$ 232.717)	(R\$ 242.026)	(R\$ 251.707)	(R\$ 261.775)	(R\$ 272.246)
(=)Lucro Operacional Bruto	R\$ 707.171	R\$ 1.166.487	R\$ 1.536.938	R\$ 1.583.019	R\$ 2.065.964
(-)Despesas Operacionais	(R\$ 892.954)	(R\$ 1.147.348)	(R\$ 1.365.530)	(R\$ 1.479.674)	(R\$ 1.761.352)
Comerciais	(R\$ 88.408)	(R\$ 121.826)	(R\$ 148.506)	(R\$ 157.417)	(R\$ 191.891)
Administrativas	(R\$ 340.581)	(R\$ 386.082)	(R\$ 437.663)	(R\$ 496.134)	(R\$ 562.418)
Financeiras	(R\$ 452.822)	(R\$ 623.988)	(R\$ 760.642)	(R\$ 806.280)	(R\$ 982.856)
Tributárias	(R\$ 11.144)	(R\$ 15.451)	(R\$ 18.719)	(R\$ 19.842)	(R\$ 24.188)
(=)Lucro Líquido do Exercício	(R\$ 185.783)	R\$ 19.139	R\$ 171.408	R\$ 103.345	R\$ 304.611
(+) Juros	(R\$ 452.822)	(R\$ 623.988)	(R\$ 760.642)	(R\$ 806.280)	(R\$ 982.856)
(+) Impostos	(R\$ 11.144)	(R\$ 15.451)	(R\$ 18.719)	(R\$ 19.842)	(R\$ 24.188)
(+) Depreciação	(R\$ 159.696)	(R\$ 147.196)	(R\$ 154.696)	(R\$ 164.696)	(R\$ 174.696)
Ebtida	R\$ 437.878	R\$ 805.774	R\$ 1.105.465	R\$ 1.094.163	R\$ 1.486.351

Fonte: Dados da pesquisa