

**UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE – UNESC
CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

DANIELE CAMPOS DOS SANTOS

**CONTROLADORIA: UMA COMPARAÇÃO ENTRE A TEORIA E A PRÁTICA EM
UM GRUPO EMPRESARIAL VAREJISTA**

**CRICIÚMA
2012**

DANIELE CAMPOS DOS SANTOS

**CONTROLADORIA: UMA COMPARAÇÃO ENTRE A TEORIA E A PRÁTICA EM
UM GRUPO EMPRESARIAL VAREJISTA**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado
para obtenção de grau de Bacharel no curso de
Ciências Contábeis da Universidade do
Extremo Sul Catarinense – UNESC

Orientadora: Profa. Ma Andréia Cittadin

**CRICIÚMA
2012**

DANIELE CAMPOS DOS SANTOS

**CONTROLADORIA: UMA COMPARAÇÃO ENTRE A TEORIA E A PRÁTICA EM
UM GRUPO EMPRESARIAL VAREJISTA**

Trabalho de Conclusão de Curso aprovado pela Banca Examinadora para obtenção de grau de Bacharel no curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense – UNESC, com linha de pesquisa em Controladoria.

Criciúma, 06 de novembro de 2012

BANCA EXAMINADORA

Prof. Ma Andréia Cittadin – Orientador(a)

Prof. Esp. Valcir Mantovani

Prof. Esp. Rafael dos Santos

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente á Deus por me conceder forças nos momentos em que mais precisei, por estar presente em todos os momentos da minha vida e, principalmente, permitindo o meu desenvolvimento para realização desse trabalho;

Aos meus pais, Rogério e Elaine, que são sem dúvidas, meu exemplo de vida, que me incentivaram em cada caminhada escolhida;

À minha irmã Camila, pela compreensão nos momentos difíceis;

Ao meu namorado Luis, que permaneceu ao meu lado em todas as escolhas me apoiando e, de certa forma ajudando;

À minha professora e orientadora Andréia Cittadin, pelo suporte e apoio na realização deste estudo;

Aos meus colegas de trabalho, que de certa forma contribuíram para a realização desta pesquisa e, em especial a Caroline, que sempre se mostrou preocupada em ajudar a cada momento na realização do trabalho;

Aos meus colegas de faculdade, que em meios de tantas dificuldades também apoiaram uns aos outros para chegarmos ao final de mais esta etapa;

Enfim, a todas as pessoas que, direta ou indiretamente, contribuíram para a conquista desse grande objetivo.

“Você nunca sabe que resultados virão da sua ação, mas se você não fizer nada, não existirão resultados.”

Gandhi

RESUMO

SANTOS, Daniele Campos dos. **Controladoria: uma comparação entre a teoria e a prática em um grupo empresarial varejista**. 2012. P. Orientadora: Andréia Cittadin. Trabalho de Conclusão do Curso de Ciências Contábeis. Universidade do Extremo Sul Catarinense – UNESC. Criciúma – SC.

A controladoria atualmente é uma área que vem se destacando muito nas empresas, pois fornece apoio aos gestores, sócios e acionistas auxiliando no processo de tomada de decisão, uma vez que disponibiliza informações sobre todas as áreas da empresa. O objetivo desse estudo consiste em apresentar um comparativo entre a teoria e a prática sobre o desenvolvimento da controladoria de um grupo empresarial varejista, que envolve rede de supermercados, postos, farmácias e comércios eletrônicos. Para atingir esse objetivo, utilizou-se como metodologia pesquisa descritiva e bibliográfica, que trouxe à teoria pertinente a controladoria. Efetuou-se um estudo de caso em um grupo empresarial, cuja a área da controladoria situa-se na cidade de Criciúma – SC, no intuito de verificar a prática. Fez-se uso de pesquisa de levantamento, por meio de um questionário, para verificar a percepção dos gestores da organização em relação à atuação da controladoria. A análise dos dados ocorreu de forma qualitativa. Constatou-se que: a) em relação à posição hierárquica, a controladoria está subordinada ao diretor de finanças e controladoria; b) as funções desenvolvidas por essa área têm foco no planejamento e controle operacional (orçamento) e na disponibilização de informações sobre os valores realizados e orçados, as variações e justificativas; e c) o perfil do profissional responsável desta área atende as necessidades dos gestores e do grupo. Os resultados apresentam-se positivos em relação à comparação da estrutura da controladoria estabelecida na literatura com a prática pesquisada. Com isso, conclui-se que a controladoria para a empresa é bastante válida, suprimindo as necessidades dos diretores e sócios do grupo.

Palavras-chave: Controladoria; Planejamento empresarial; Comércio varejista.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1: Controladoria como órgão staff	16
Figura 2: Controladoria como órgão de linha	17
Figura 3: Controladoria subordinada ao diretor de finanças e contabilidade	17
Figura 4: Segmentos da controladoria.....	22
Figura 5: Níveis de Planejamento	25
Figura 6: Modelo de Relatório de Controle Orçamentário	34
Figura 7: Níveis de sistemas de informações.....	37
Figura 8: Organograma da controladoria do grupo	44
Figura 9: Exemplo de relatório utilizado de análise	50

LISTA DE QUADROS E TABELAS

Quadro 1: Objetivos da Controladoria	20
Quadro 2: Funções da controladoria	21
Quadro 3: Passos do Planejamento	24
Quadro 4: Análise Interna e Externa	28
Quadro 5: Elementos das análises ambientais	28
Quadro 6: Diferença entre as três etapas do planejamento	31
Quadro 7: Tipos de orçamento	33
Quadro 8: Definições de controle	35
Quadro 9: Etapas do controle.....	36
Quadro 10: Tipos de sistemas de informações no nível gerencial	38
Quadro 11: Demonstrações contábeis	38
Quadro 12: Funções do <i>Controller</i>	40
Quadro 13: Desenvolvimento da controladoria no grupo	46
Tabela 1: Percepção dos gestores quanto à atuação da controladoria.....	56

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	10
1.1 TEMA E PROBLEMA	10
1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA	11
1.3 JUSTIFICATIVA	12
1.4 METODOLOGIA.....	12
2 REFERENCIAL TEÓRICO	14
2.1 CONTROLADORIA	14
2.1.1 Origem e evolução da controladoria no Brasil	18
2.1.2 Missão e objetivo da controladoria	19
2.1.3 Funções da controladoria	20
2.2 PLANEJAMENTO EMPRESARIAL	23
2.2.1 Planejamento estratégico	26
2.2.2 Planejamento Tático	29
2.2.3 Planejamento operacional	30
2.2.3.1 Execução do orçamento empresarial	32
2.2.3.2 Controle orçamentário	33
2.3 EXECUÇÃO	34
2.4 CONTROLE	35
2.5 SISTEMA DE INFORMAÇÕES GERENCIAIS	36
2.6 PROFISSIONAL DA CONTROLADORIA.....	39
3 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS	42
3.1 CARACTERIZAÇÃO DA ORGANIZAÇÃO EM ESTUDO	42
3.2 CONFIGURAÇÃO DA CONTROLADORIA.....	43
3.2.1 Hierarquia e organograma da controladoria	43
3.2.2 Funções da controladoria	44
3.2.2.1 Planejamento.....	47
3.2.2.2 Controle.....	48
3.2.2.3 Sistema de informações	51
3.3 ANÁLISE COMPARATIVA ENTRE TEORIA E PRÁTICA	52
3.3.1 Análise da posição hierárquica	52

3.3.2 Análise da missão e objetivo da controladoria.....	52
3.3.3 Análise das funções da controladoria.....	53
3.3.4 Análise de sistema de informações.....	54
3.3.5 Análise do perfil do <i>controller</i>.....	54
3.4 PERCEPÇÃO DOS GESTORES QUANTO A ATUAÇÃO DA CONTROLADORIA	55
4 CONSIDERAÇÕES FINAIS	58
REFERÊNCIAS.....	60
APÊNDICE(S)	63
ANEXO(S).....	66
ANEXO A	67

1 INTRODUÇÃO

Este capítulo inicia com a apresentação do tema, que tem como foco uma das áreas em destaque na gestão empresarial: a controladoria. Na sequência, aborda-se o problema em análise e apresentam-se os objetivos geral e específicos do estudo.

Em seguida, tem-se a justificativa, que descreve a importância do estudo e, posteriormente, abordam-se os procedimentos metodológicos adotados para sua realização.

1.1 TEMA E PROBLEMA

Com a concorrência que existe atualmente entre as organizações, faz-se necessário que as empresas implementem instrumentos gerenciais que as auxiliem na administração dos negócios e garantam sua continuidade no ambiente empresarial.

A controladoria é uma área em destaque, pois fornece apoio aos gestores, sócios e acionistas no processo de tomada de decisão, uma vez que disponibiliza informações sobre todas as áreas da empresa.

Esse departamento foi criado no exterior e trazido ao Brasil pelas empresas multinacionais para auxiliar no processo decisório, mediante a disponibilização de informações importantes para tomada de decisões em relação ao futuro da organização. As organizações que possuem este setor têm maior visibilidade sobre seu negócio, o que permite realizar previsões de cenários futuros, estabelecer objetivos de curto e longo prazo, traçar planos para alcançá-los e efetuar o acompanhamento e controle das ações.

Uma das funções da controladoria consiste no planejamento estratégico, que realiza projeções para um período de longo prazo, considerando as ameaças que possam vir, assim como as oportunidades que podem ser encontradas no mercado. Tanto as ameaças como as oportunidades são situações externas à empresa, as quais podem dificultar ou facilitar as entidades a atingir os seus objetivos e melhorar sua posição no mercado. O planejamento considera, também, os pontos fortes e fracos da organização, estes referem-se a situações internas da

entidade como, produtos, localização, e demais fatores que se destaquem nas áreas internas da empresa.

A controladoria é responsável, também, por executar os planos e efetuar o controle, a fim de verificar se os objetivos estão sendo alcançados. É de responsabilidade do profissional da controladoria, além de planejar, acompanhar os resultados da empresa por meio de sistemas que possibilitam efetuar o controle das ações planejadas com as que estão sendo realizadas e, diante das distorções, traçar medidas corretivas.

Observa-se, deste modo, que a controladoria auxilia as organizações no processo decisório e, conseqüentemente, a permanecerem atuando no mercado. Em um grupo empresarial do ramo de supermercados, postos, farmácias e comércio eletrônico a situação não é diferente, pois a concorrência é acirrada, os investimentos com compras de mercadorias para revenda são significativos e os gastos operacionais são elevados. Além disso, há a exigência pela excelência em qualidade por parte dos clientes. Por isso, faz-se necessário ter uma controladoria que atue de forma efetiva, de modo a subsidiar o processo de gestão.

Diante do exposto, tem-se a seguinte questão de pesquisa: a configuração da controladoria de um grupo empresarial varejista atende aos preceitos teóricos?

1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA

O objetivo geral desta pesquisa consiste em apresentar um comparativo entre a teoria e a prática em relação ao desenvolvimento da controladoria de um grupo empresarial com sua administração localizada em Criciúma – SC.

Para atingir o objetivo geral têm-se os seguintes objetivos específicos:

- apresentar como é a configuração da controladoria na literatura específica;
- descrever a estrutura da controladoria na organização em estudo; e
- comparar os preceitos teóricos sobre controladoria com a prática encontrada.

1.3 JUSTIFICATIVA

Neste cenário empresarial competitivo é importante a implementação de instrumentos de gestão que auxiliem as organizações a definirem seus objetivos e estratégias, colocá-los em prática e realizar o acompanhamento da sua efetivação. Nesse sentido, a controladoria se destaca como a área que tem o objetivo de fornecer apoio aos gestores para atingir os resultados esperados.

Logo, a controladoria disponibiliza suporte para a gestão. De acordo com Morante (2008), esta área serve como um departamento de assessoria à alta administração nas organizações.

As empresas que contam com esse departamento possuem maior visibilidade sobre seu negócio. Esse setor é responsável por disponibilizar informações que possibilitam realizar o planejamento de um determinado período e, conseqüentemente, a preparação para atingir os objetivos que os acionistas almejam.

Assim, esta pesquisa se justifica pela contribuição teórica, pois busca apresentar conceitos em relação ao desenvolvimento da controladoria e compará-los com a prática.

A contribuição prática consiste em apresentar à organização em estudo e outras do mesmo segmento o modo como a controladoria é realizada na prática. Sendo assim, esta pesquisa é interessante para as pessoas envolvidas nesse setor, que almejam aperfeiçoar seus conhecimentos nesta área, como auxiliar no processo administrativo da empresa.

Com base nisso, a entidade em estudo poderá aperfeiçoar o seu processo de gestão e, assim obter um melhor desempenho e alcançar os resultados desejados. Isso resulta em contribuição para o desenvolvimento da sociedade por meio dos empregos gerados e dos impostos pagos.

1.4 METODOLOGIA

Em relação aos objetivos da pesquisa, foi realizado um estudo descritivo, pois foram descritos aspectos teóricos e práticos sobre a controladoria, tais como: objetivos, missão e funções. Para Cervo e Bervian (2002, p. 66), “a pesquisa

descritiva observa, registra, analisa e correlaciona fatos ou fenômenos (variáveis) sem manipulá-los.”

Quanto aos procedimentos, utilizou-se a pesquisa bibliográfica, realizada por meio de livros, internet e revistas. De acordo com Alves (2007, p. 55),

a pesquisa bibliográfica é aquela desenvolvida exclusivamente a partir de fontes já elaboradas – livros, artigos científicos, publicações periódicas, as chamadas fontes de papel. Tem como vantagem cobrir uma ampla gama de fenômenos que o pesquisador não poderia contemplar diretamente.

Efetuuou-se, também, um estudo de caso em um grupo empresarial do ramo supermercadista, postos, farmácias e comércio eletrônico. Segundo Schramm (1971 apud YIN, 2005, p. 31):

a essência de um estudo de caso, a principal tendência em todos os tipos de estudo de caso, é que ela tenta esclarecer uma decisão ou um conjunto de decisões: o motivo pelo qual foram tomadas, como foram implementadas e com quais resultados.

Para a elaboração do estudo de caso, foram utilizados relatórios gerenciais e relatórios de análises comentados pela controladoria. Documentos estes, expostos em planilhas eletrônicas (Excel) e em sistemas específicos que a empresa utiliza.

Além disso, utilizou-se a pesquisa de levantamento ou survey, que de acordo com Gil (1996, p. 56), este tipo de pesquisa “caracteriza-se pela interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer.” O instrumento de coleta de dados empregado foi um questionário, composto por perguntas abertas e fechadas, com a finalidade de identificar se a controladoria supre as necessidades do grupo empresarial.

A abordagem do problema ocorreu de forma qualitativa, com a finalidade de interpretar e analisar o problema em questão. Oliveira (1999, p. 117) explica que:

analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos experimentados por grupos sociais, apresentar contribuições no processo de mudança, a criação ou formação de opiniões de determinado grupo e permite, em maior grau de profundidade, a interpretação das particularidades dos comportamentos ou atitudes dos indivíduos.

Com base nesses procedimentos de pesquisa, este estudo buscou efetuar a comparação entre a execução das funções da controladoria do grupo em estudo com a literatura específica.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Este capítulo expõe o referencial teórico que fundamenta a realização desta pesquisa, a qual tem como foco a controladoria. Primeiramente, apresentam-se aspectos sobre a controladoria, como: conceitos, missão, objetivos, sua origem e evolução no Brasil.

Em seguida, demonstram-se as funções da controladoria que abrangem o planejamento, a execução e o controle. Por fim, expõem-se os conceitos sobre sistema de informações e em relação ao perfil do profissional da controladoria.

2.1 CONTROLADORIA

A controladoria pode ser definida sobre dois aspectos: como ramo do conhecimento e como área administrativa. Considerando-a como ramo do conhecimento, pode ser interpretada como uma ciência que une os conhecimentos de várias áreas.

Mosimann, Alves e Fisch (1993, p. 85) conceituam a controladoria “como área do conhecimento humano com fundamentos, conceitos, princípios e métodos oriundos de outras ciências.”

Para Peleias (2002, p. 13) “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.”

A controladoria definida sob o enfoque de ramo do conhecimento é uma área de conhecimento constituída por conceitos de outras ciências além da contábil.

Como área administrativa é entendida como um departamento que fornece apoio ao processo decisório, pois disponibiliza informações provenientes de todas as áreas da empresa aos gestores para subsidiar o processo de tomada de decisão.

Segundo Peleias (2002, p. 13), a 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.”

De acordo com Oliveira, Perez e Silva (2009), o dever desse departamento é prestar assessoria aos acionistas da organização, fornecendo números alternativos e, por meio de sistemáticas realizadas, integrar essas informações e reportá-las para facilitar o entendimento dos acionistas para as futuras decisões.

Observa-se que a controladoria é o setor responsável por coletar informações e repassá-las de forma clara e objetiva aos gestores e acionistas, para que estes possam tomar a decisão adequada sobre o futuro da organização.

Para Mosimann, Alves e Fisch (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.

A controladoria também deve acompanhar e conduzir as áreas na busca da eficácia. Este departamento além de disponibilizar informações, auxilia cada área a alcançar os objetivos que foram determinados pela gerência e diretores da empresa.

Logo, é responsável pela elaboração, implementação e manutenção do sistema de informações operacionais, financeiras e contábeis de qualquer tipo de entidade. Sendo assim, é considerada como o atual estágio evolutivo da contabilidade, (OLIVEIRA; PEREZ; SILVA, 2009).

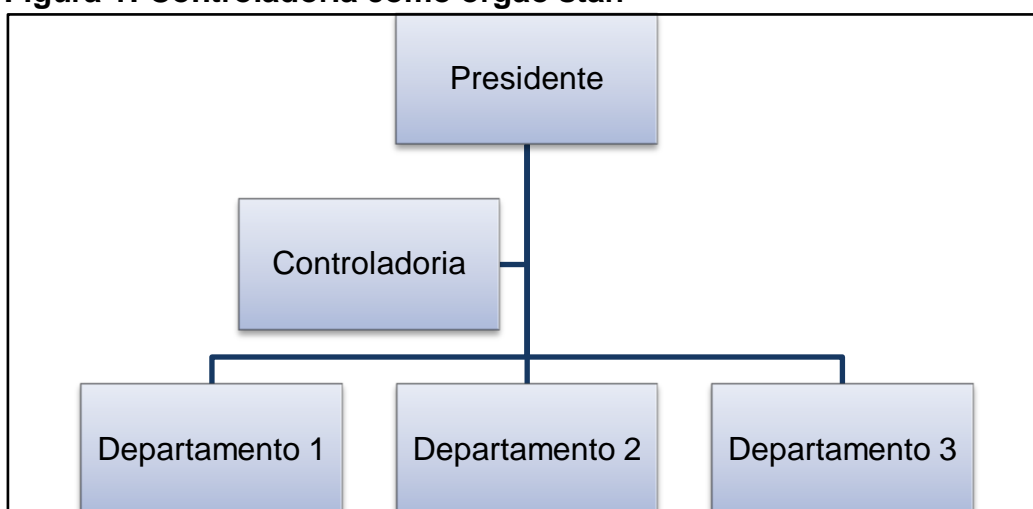
Diante disso, verifica-se que a controladoria é o setor responsável por coletar informações e repassá-las de forma coerente e de fácil entendimento aos gestores e acionistas das empresas, para que estes possam tomar decisões adequadas sobre o futuro da organização. As informações repassadas aos gestores devem ser exatas e reportadas em tempo oportuno, pois são a base do processo decisório das organizações.

Em relação ao posicionamento hierárquico da controladoria, Lunkes e Schnorrenberger (2009) destacam que esta área pode ser considerada como um órgão de *staff*, prestando assessoria à presidência, sem poder de decisão; ou como órgão de linha, quando participa diretamente do processo de tomada de decisão junto à presidência. Existe uma terceira situação, na qual a controladoria é subordinada ao diretor de finanças e contabilidade, sendo que sua atuação limita-se à essas áreas, contabilidade e financeiro.

Entende-se que a controladoria pode estar em vários níveis do organograma da empresa, prestando assessoria ao presidente, ou com poder de decisão e comando, ou subordinada a área financeira.

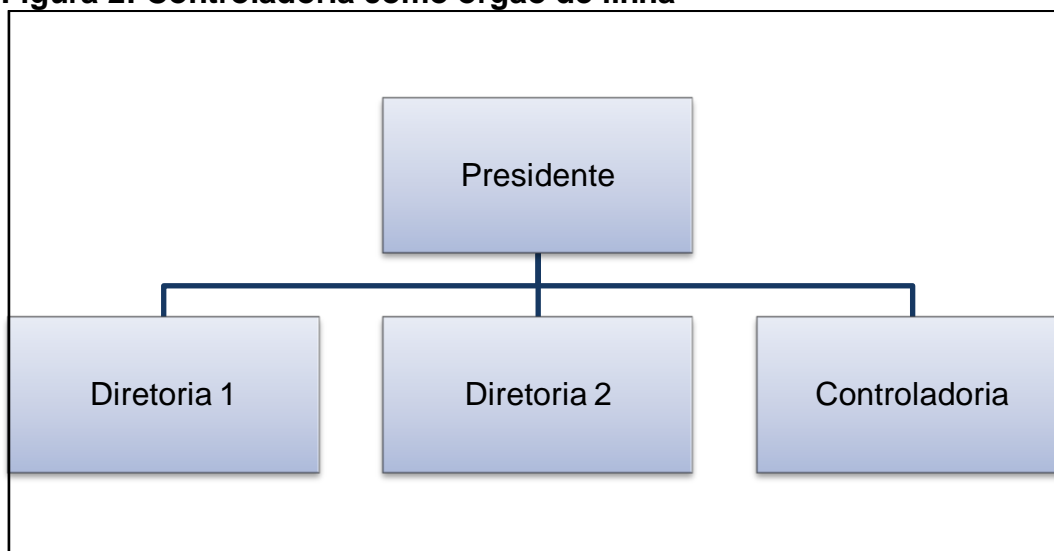
A Figura 1 demonstra a controladoria como órgão de *staff*, ou seja, se encontra vinculada diretamente ao presidente da organização. Assim, não possui poder de decisão e comando e sua influência aos demais setores ocorre de forma indireta por meio do presidente (LUNKES; SCHNORRENBARGER, 2009).

Figura 1: Controladoria como órgão staff



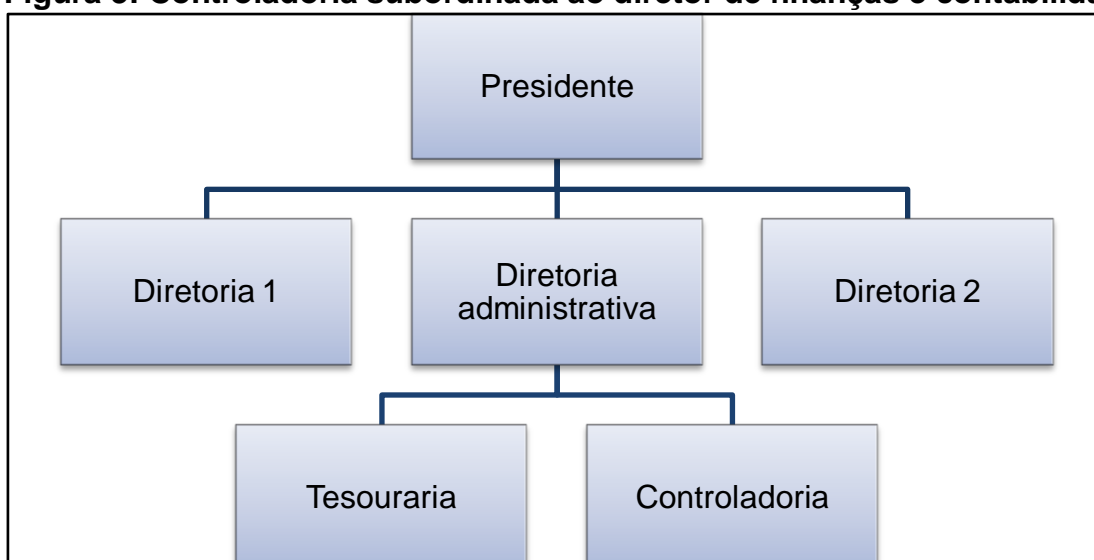
Fonte: Adaptado de Lunkes e Schnorrenberger (2009).

A Figura 2 mostra a controladoria como órgão de linha, que segundo Lunkes e Schnorrenberger (2009, p. 148), “é investida de autoridade. Ocupa posição na alta administração e dispõe de prerrogativas diretas de decisão e comando.”

Figura 2: Controladoria como órgão de linha

Fonte: Adaptado de Lunkes e Schnorrenberger (2009).

A Figura 3 apresenta a controladoria vinculada ao diretor de finanças e contabilidade. Nesse caso, conforme Lunkes e Schnorrenberger (2009, p. 148), “sua atuação restringe-se mais às áreas de finanças e contabilidade. A função de coordenação, bem como seu poder de influenciar ou tomar decisões, perdem espaço nessa forma de arranjo.”

Figura 3: Controladoria subordinada ao diretor de finanças e contabilidade

Fonte: Adaptado de Lunkes e Schnorrenberger (2009).

Lunkes e Schnorrenberger (2009) destacam que não existe uma melhor posição quanto a atuação da controladoria, pois pode variar de empresa para

empresa. Deste modo, a posição mais adequada é aquela que atende melhor a necessidade da entidade.

2.1.1 Origem e evolução da controladoria no Brasil

A controladoria surgiu da necessidade de um acompanhamento das atividades desenvolvidas pelas organizações, com a finalidade de conduzir todas as áreas da empresa a alcançar os objetivos organizacionais e, conseqüentemente, garantir sua continuidade no mercado.

De acordo com Koliver (2012, p. 10),

a controladoria originou-se devido a evolução das atividades econômicas nos últimos anos, notadamente na última década, com manifesto aumento na concorrência, teve, entre outras conseqüências, a intensificação da busca da competitividade, alçada à condição de fator de sobrevivência.

Com a evolução da economia ocorrida nos últimos anos, fez-se necessário que as empresas mantivessem controle sobre suas operações, pois a concorrência aumentou e com isso as oportunidades para as entidades se manterem no mercado passaram a ser cada vez mais restritas.

Para Schmidt e Santos (2006), alguns fatores contribuíram para a origem da controladoria, como a Revolução Industrial no início do século XX. Nesta época surgiram indústrias de produção de ferro que fortaleceu a construção das estradas de ferro e possibilitou as implantações de fábricas. Em seguida, surgiram as grandes companhias, como de eletricidade, água, gás, entre outras, que se expandiram e aumentavam cada vez mais a produção e a demanda.

Desta forma, segundo Schmidt e Santos (2006, p. 14),

essa nova disciplina surgiu como uma resposta ao processo evolutivo natural das organizações do início do século XX, fundamentado na nova forma de gestão caracterizada pela delegação de autoridade e responsabilidade em muitas companhias. A partir dessa exigência de disseminação de gestores, o capitalista passa a ter necessidade de mais checagens e demonstrações para controle interno, surgindo, portanto, o papel do controle contábil, que caracterizou a função inicial da controladoria.

Percebe-se que a expansão das indústrias em conjunto com o aumento da concorrência são fatores que passaram a exigir o desenvolvimento de métodos de administração e controle. Originou-se, assim, a controladoria, que passou a ser uma área de significativa importância para a cúpula administrativa das empresas.

A função inicial da controladoria baseava-se no controle contábil. Sua evolução ocorreu pelo desenvolvimento das empresas no mercado, sendo que atualmente este departamento é essencial para a disponibilização de informações ao processo decisório.

Peleias (2002) destaca que as empresas estão inseridas no mercado e necessitam garantir sua sobrevivência perante as demais, almejando crescimento e buscando cumprir as missões que lhes foram atribuídas. Com isso, a controladoria destaca-se como um departamento de grande auxílio no processo de decisão da organização.

No Brasil, não há uma data específica de quando as empresas começaram a implantar a controladoria. Porém, as pesquisas indicam que foi a partir do surgimento das grandes corporações internacionais no país. (LUNKES; SCHNORRENBARGER, 2009).

A partir disto, as empresas sentiram a necessidade de possuir um departamento responsável em apresentar informações que auxiliassem no processo de decisão e que prestassem assessoria para os demais setores da organização no alcance de seus objetivos.

2.1.2 Missão e objetivo da controladoria

A missão da controladoria consiste em manter os gestores informados sobre o que ocorre em todas as áreas da organização e garantir que o resultado econômico da empresa seja o melhor possível.

Moscove e Simkin (apud MOSIMANN; ALVES; FISCH, 1993, p. 86 e 87) afirmam que “a controladoria desempenha um importante papel no êxito empresarial, tendo como missão primordial a geração de informações relevantes para a tomada de decisão no âmbito da organização.”

Para Peleias (1991, apud PADOVEZE 2003, p. 33) a missão da controladoria é “dar suporte à gestão de negócios da empresa, de modo a assegurar que esta atinja seus objetivos, cumprindo assim sua missão.”

Catelli (2001, p. 346) assegura que a missão dada à controladoria é muito especial, “por ser a única área com uma visão ampla e possuidora de instrumentos adequados à promoção da otimização do todo, a responsabilidade pelo cumprimento

de uma missão muito especial: assegurar a otimização do resultado econômico da organização.”

Entende-se que a controladoria possui como missão manter informada à cúpula administrativa da organização sobre os eventos ocorridos em todas as áreas e assegurar a otimização do resultado econômico.

As informações repassadas pela controladoria à alta administração são de extrema importância, pois com base nessas informações, os gestores adotam as providências necessárias para alcançar os objetivos traçados e buscam a excelência em resultado econômico, garantido a continuidade da organização. Portanto, o objetivo da controladoria é fornecer suporte informacional para os acionistas e gestores, auxiliando-os no processo de decisão da empresa.

O Quadro 1 expõe os objetivos da controladoria.

Quadro 1: Objetivos da Controladoria

Autor	Objetivos
Figueiredo e Caggiano (1997, p. 27)	“a controladoria tem por finalidade garantir informações adequadas ao processo decisório, colaborando com os gestores na busca da eficácia gerencial.”
Perez Jr., Pestana e Franco (1997, p. 37)	“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.”
Cabrelli e Ferreira (2007, p. 3)	“facilitar o planejamento, controle, avaliação de desempenho e tomada de decisão. Auxiliar empresários nas tomadas de decisões, a fim de controlar, planejar e corrigir as falhas da empresa, proporcionando um melhor gerenciamento. Elaborar planos administrativos e instrumentos de apoio às funções, focando a avaliação de resultados.”

Fonte: Figueiredo e Caggiano (1997, p. 27); Perez Jr., Pestana e Franco (1997, p. 37); Cabrelli e Ferreira (2007, p. 3).

A controladoria tem o objetivo de repassar informações aos gestores para auxiliar no processo de tomada de decisões. Além disso, este departamento também contribui com a realização do planejamento, controle e avaliação do desempenho da organização, visando alcançar os objetivos propostos.

2.1.3 Funções da controladoria

A controladoria tem como função planejar, controlar e emitir relatórios que possam servir como base para os gestores e acionistas na tomada de decisão.

O Quadro 2 apresenta as funções da controladoria.

Quadro 2: Funções da controladoria

Funções	Descrição
Planejamento	Estabelece um projeto integrado de operações de curto e longo prazo de acordo com metas e objetivos propostos pela empresa, que pode ser revisto e analisado caso seja necessário.
Controle	Assegura uma comparação dos resultados.
Relatório	Possibilita planejar, examinar e interpretar os resultados atingidos e transcrever para a gerência que os utilizam para o processo decisório.
Contabilidade	Mantém as transações financeiras organizadas nos livros comerciais, escriturando todas as contas da empresa e fornecer informações essenciais para que a gerência tenha acesso ao planejamento e controle de uma forma adequada.
Demais Responsabilidades	Promove o relacionamento com investidores, órgãos reguladores, auditores externos, responsáveis pela tributária e programas de segurança, entre outros.

Fonte: Adaptado de Brito (2003).

A controladoria pode ser estruturada em dois segmentos: a) contabilidade e fiscal; b) planejamento e controle. No primeiro segmento, as atividades são próprias das funções da contabilidade, como efetuar registros, elaborar e analisar as demonstrações contábeis, entre outras. Quanto ao segundo, é caracterizada como assessora da cúpula administrativa, principalmente nos processos de planejamento e controle, (OLIVEIRA; PEREZ JR.; SILVA, 2009).

Na Figura 4, expõe-se as duas formas de atuações da controladoria em uma empresa.

Figura 4: Segmentos da controladoria

Fonte: Padoveze (2003, p. 37).

Em relação às funções de caráter contábil e fiscal, a controladoria é responsável pelas informações societárias, patrimoniais e fiscais. No que se refere às funções gerenciais, esta área abrange os processos de orçamentos, projeções, análises e custos.

Nos próximos tópicos são expostas as funções gerenciais da controladoria detalhadamente.

2.2 PLANEJAMENTO EMPRESARIAL

De modo geral, as organizações para alcançar os objetivos estabelecidos, sejam voltados ao desenvolvimento de novos produtos, ou para a expansão de mercado ou para manterem-se competitivas, estabelecem um planejamento. De acordo com Catelli (1999, p. 127), o planejamento é basicamente uma ocorrência de alguns fatores, tais como:

- alto grau de competição entre as empresas;
- uso intensivo de tecnologia de informação, possibilitando inclusive o surgimento de novos produtos, impossíveis sem o uso da informática;
- abertura do mercado para novos participantes e produtos.

Verifica-se que planejar é fundamental para as organizações alcançarem seus objetivos, pois este processo possibilita a identificação de fatores que podem auxiliar ou servir de obstáculos para a realização destes.

Segundo Oliveira (2005, p. 36),

o propósito do planejamento pode ser definido como o desenvolvimento de processos, técnicas e atitudes administrativas, as quais proporcionam uma situação viável de avaliar as implicações futuras de decisões presentes em função dos objetivos empresariais que facilitarão a tomada de decisão no futuro.

A empresa ao efetuar o planejamento obtém a visão de cenários futuros, o que torna possível identificar prováveis dificuldades que poderão surgir no decorrer do período e desenvolver ações, de modo que os objetivos sejam alcançados.

O planejamento é uma das funções mais relevantes para a administração das empresas, pois ao planejar é possível tomar decisões presentes com a visão totalmente voltada ao futuro da organização. De acordo com Glautier e Underdown (1991 apud CATELLI, 1999, p. 149) o planejamento é,

a mais básica de todas as funções administrativas, e a habilidade pela qual essa função é desempenhada determina o sucesso de todas as operações. Planejar pode ser definido como o processo de pensamento que precede a ação e está direcionado para que se tomem decisões no momento presente com o futuro em vista.

Logo, ao implantar o planejamento é possível tomar decisões sobre a organização com base em cenários futuros, de modo que os objetivos estabelecidos sejam alcançados.

O planejamento favorece a gestão da organização, pois serve de orientação para o alcance dos objetivos almejados, uma vez que nele são definidas as metas a serem cumpridas, assim como as formas para realizá-las. Para Lunkes e Schnorreberger (2009, p. 36), “o planejamento orienta e fornece as diretrizes que norteiam as ações na organização na busca do alcance dos seus propósitos. Ele é responsável pela definição dos objetivos a serem seguidos durante todo o processo de gestão empresarial.”

O Quadro 3 demonstra alguns passos que devem ser adotados para a realização do planejamento.

Quadro 3: Passos do Planejamento

Passos	Descrições
Envolvimento administrativo	Pessoas ligadas a administração das empresas devem participar do planejamento, pois com a participação de todos os membros da organização faz com que haja comprometimento em seguir o planejado tornando-se mais fácil de alcançar os objetivos e metas traçadas.
Adequação organizacional	A organização necessita estar adequada ao planejamento, os planejadores devem ter um conhecimento sobre cada área e discutir cada planejamento.
Prática contábil	A participação da contabilidade é fundamental na hora de planejar, pois é o departamento que disponibiliza informações atuais rapidamente.
Expectativas realistas	Há planejadores que possuem resistências as metas traçadas no planejamento, alguns discordam, outros concordam, porem uma vez que aprovado o orçamento, todos devem trabalhar para cumprir o que foi orçado, os dados planejados devem ser coerentes com a realidade da empresa, por isso a importância do conhecimento da organização por parte dos planejadores.
Oportunidade	O ideal para o planejamento é que ele seja feito a fim de cumpri-lo no ano posterior à sua elaboração, portanto sua preparação deve ocorrer ao final de cada ano. O planejamento não se trata da definição final para o ano subsequente, ele é apenas um artifício que fornece apoio à alta administração no processo decisório da organização.

Fonte: Adaptado de Morante e Jorge (2008).

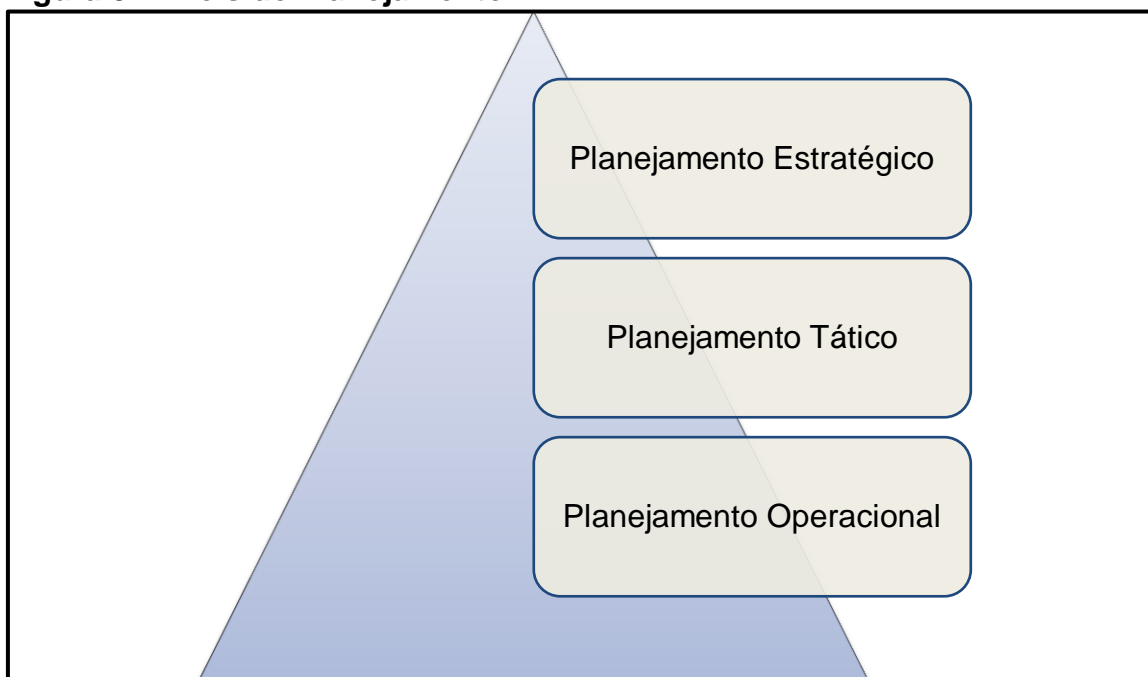
Percebe-se que para execução do planejamento é essencial a participação e o comprometimento de todos os membros dos diversos setores da entidade, para que os objetivos traçados para cada área e para a organização como um todo sejam alcançados.

A controladoria possui um papel importante no desenvolvimento do planejamento empresarial, pois no momento em que os objetivos e estratégias são definidos, esta área assessora os gestores por meio da disponibilização de informações sobre o ambiente interno e externo. Posteriormente, quando começa a execução dos planos, é responsável em acompanhar os resultados, comparando-os com o que foi planejado e reporta as divergências aos responsáveis, para que estes tomem as devidas ações corretivas.

Para Kuper (apud LUNKES; SCHNORREBERGER, 2009, p. 37), “a controladoria pode atuar na coordenação do plano, como administrador do planejamento, na definição dos objetivos, no processo de níveis do planejamento.”

Oliveira (2007) ressalva que o planejamento pode ser classificado em três níveis hierárquicos. A Figura 5 mostra os tipos de planejamento.

Figura 5: Níveis de Planejamento



Fonte: Oliveira (2007).

No nível estratégico são definidas a missão e visão da empresa, estabelecidas as diretrizes e objetivos e desenvolvidas as estratégias e planos de ação para o alcance dos objetivos. No tático são identificados os responsáveis de cada área e estabelecidos os recursos necessários para execução dos planos de ação. No nível operacional são executadas as ações definidas no plano estratégico para o alcance dos objetivos (MOSIMANN; FISCH, 1999; FIGUEIREDO;

CAGGIANO, 2008; OLIVEIRA; PEREZ JR.; SILVA, 2009; PADOVEZE, 2009; LUNKES; SCHNORREBERGER, 2009).

Nos próximos tópicos apresentam-se os tipos de planejamento detalhadamente.

2.2.1 Planejamento estratégico

O planejamento estratégico é uma ferramenta gerencial que possibilita às empresas planejar-se e organizar-se para alcançar os objetivos estipulados, em um período de longo prazo. Para Serra, Torres e Pavan (2004, p. 28) o planejamento estratégico “é o instrumento que organiza e ordena o que se pretende que aconteça em determinado momento.”

Na visão de Fischmann e Almeida (1995, p. 25), o planejamento estratégico pode ser conceituado como:

técnica administrativa que, através da análise do ambiente de uma organização, cria a consciência das suas oportunidades e ameaças e dos seus pontos fortes e fracos para o cumprimento da sua missão e, através desta consciência, estabelece o propósito de direção que a organização deverá seguir para aproveitar as oportunidades e evitar os riscos.

No nível estratégico, o planejamento é efetuado para alcançar objetivos de longo prazo, para isso nele é definido o futuro da organização, ou seja, onde pretende-se chegar e traçam-se os caminhos para alcançar o objetivo esperado. Lunkes (2007, p. 2), enfatiza que a etapa do planejamento estratégico é definida por um período de cinco ou mais anos, e abrange as seguintes expectativas: “decide para onde a empresa vai, avalia o ambiente dentro do qual ela operará e desenvolve estratégias para alcançar o objetivo pretendido.”

Segundo, Chiavenato (2002, p. 223) o planejamento estratégico é o mais amplo e abrange toda a organização. Suas principais características são:

- é projetado a longo prazo, tendo seus efeitos e consequências estendidos a vários anos pela frente;
- envolve a empresa como uma totalidade, abrangendo todos os seus recursos e áreas de atividade e preocupa-se em atingir os objetivos globais da organização;
- é definido pela cúpula da organização situada no nível institucional e corresponde ao plano maior, ao qual todos os demais estão subordinados;
- é voltado para a eficácia da organização no alcance de seus objetivos globais.

Nesta etapa são definidos: missão, objetivo e visão estratégica da empresa, que estabelecem o modo de atuação da organização e a finalidade de seu negócio. Segundo Frezatti (2009, p. 26) “os componentes do processo de planejamento estratégico que identificam o perfil das empresas são: visão, missão, objetivos de longo prazo, cenários e planos operacionais.”

A definição da missão e a visão é primeiro passo do planejamento, pois são elas que fixam a finalidade do negócio. Porém, para defini-las é preciso conhecer seus conceitos. De acordo com Serra, Torres e Pavan (2004, p. 42), “a visão e a missão tem sido utilizadas pelas empresas para transmitir sua ideologia e seus valores. No entanto, é importante conhecer seus aspectos fundamentais e entender a sua diferença, que pode, eventualmente, parecer sutil para muitos.”

A missão é o motivo de ser da empresa. Para Catelli (2001, p. 158), “a missão aparece como a razão de ser da empresa, como a justificativa maior para sua existência, normalmente estipulada em termos de uma necessidade identificada na sociedade, que a empresa se propõe a atender.”

Na definição da visão, observa-se aquilo que a empresa deseja ser futuramente. Para Serra, Torres e Pavan (2004) na visão é destacado onde se quer chegar em determinado momento futuro.

O objetivo conforme Oliveira (2002, p. 78), é o que se pretende atingir, nele “é determinado para onde a empresa deve dirigir seus esforços.”

As estratégias especificam ações de como os objetivos podem ser atingidos. Um dos procedimentos mais utilizados para a identificação das estratégicas é a análise de pontos fortes e fracos, ameaças e oportunidades. (FREZATTI, 2009)

Portanto, além da fixação da missão e visão, compete à etapa do planejamento estratégico identificar oportunidades e ameaças que possam ser encontradas no ambiente externo à empresa e conhecer os pontos fortes e fracos da organização.

Para Catelli (2001, p. 138),

o processo do planejamento estratégico contempla a análise das variáveis do ambiente externo (identificação das oportunidades e ameaças) e do ambiente interno da empresa (identificação de seus pontos fortes e fracos). Assim, o conjunto de diretrizes estratégicas objetiva evitar as ameaças, aproveitar as oportunidades, utilizar os pontos fortes e superar as deficiências dos pontos fracos.

O Quadro 4 demonstra as finalidades dos dois tipos de análises.

Quadro 4: Análise Interna e Externa

Análise	Finalidade
Externa	“estudar a relação existente entre a empresa e seu ambiente em termos de oportunidades e ameaças, bem como a sua atual posição produtos <i>versus</i> mercados e, prospectiva, quanto a sua posição produtos <i>versus</i> mercados desejados no futuro.”
Interna	“colocar em evidência as deficiências e qualidades da empresa que está sendo analisada, ou seja, os pontos fortes e fracos da empresa deverão ser determinados diante de sua atual posição produto <i>versus</i> mercado.”

Fonte: Oliveira (2002, p. 92 e 101).

Nota-se que no planejamento estratégico deve-se observar os fatores inerentes ao ambiente externo da organização, considerando as oportunidades, que podem auxiliar no crescimento da empresa, e as ameaças que se observadas em tempo hábil, podem ser superadas. Para Padoveze (2003, p. 98),

as ameaças e oportunidades dizem respeito ao ambiente externo e devem identificar potenciais problemas que os fatores ambientais poderão trazer no futuro para a empresa, bem como as oportunidades podem revelar áreas a serem trabalhadas, que podem, inclusive, mudar os objetivos da empresa.

Além disso, é preciso conhecer o ambiente interno da organização, identificando os pontos fortes, que devem ser utilizados a favor da organização, e os pontos fracos, que precisam ser diminuídos. Para Padoveze (2003, p. 97), “as forças e fraquezas referem-se aos aspectos internos da organização comparados com a competição e as expectativas do mercado, isto é, se comparativamente os negócios atuais estão relativamente bons ou não.”

O Quadro 5 mostra a definição dos elementos que compõem tanto a análise externa quanto interna.

Quadro 5: Elementos das análises ambientais

Tipos de Análises		Descrição
Análise externa	Oportunidades	“é a força ambiental incontrolável pela empresa, que pode favorecer sua ação, desde que conhecida e aproveitada, satisfatoriamente, enquanto perdura.”
	Ameaças	“é a força ambiental incontrolável pela empresa, que cria obstáculos a sua estratégica, mas que poderá ou não ser evitada, desde que conhecida em tempo hábil.”
Análise interna	Pontos fortes	“é a diferenciação conseguida pela empresa (variável controlável) que lhe proporciona uma vantagem operacional no ambiente empresarial.”
	Pontos fracos	“é uma situação inadequada da empresa (variável controlável) que lhe proporciona uma desvantagem operacional no ambiente empresarial.”

Fonte: Adaptado de Oliveira (2002, p. 64).

Quanto a atuação da controladoria no planejamento estratégico, Mosimann, Alves, Fisch (1993, p. 114) enfatizam que “tem de saber interpretar o impacto econômico dos possíveis eventos na riqueza empresarial. Os referidos eventos são extraídos da projeção de cenários nos quais a empresa está inserida, considerados os pontos fortes e fracos.”

Logo, esta área deve disponibilizar informações relacionadas ao ambiente externo e interno para subsidiar a elaboração do planejamento estratégico.

2.2.2 Planejamento Tático

O planejamento tático assemelha-se ao planejamento estratégico. Porém, possui nível intermediário, pois é voltado para as áreas da organização.

Segundo Lunkes e Schonrenberger (2009, p. 62), no planejamento tático “desdobram-se os propósitos maiores da organização, de maneira alinhada, para cada uma das áreas. Nessa etapa, busca-se identificar qual a contribuição de cada uma das áreas para o alcance dos objetivos estratégicos e, conseqüentemente, da visão e da missão.”

Nesta etapa do planejamento são atribuídas, para cada área da organização, a responsabilidade de cumprir o que foi proposto pelo planejamento estratégico, com vistas ao alcance dos objetivos.

Para Chiavenato (2002, p. 224), cada unidade organizacional deve ter o seu planejamento tático subordinado ao planejamento estratégico, sendo que suas principais características são:

- é projetado para o médio prazo, geralmente para o exercício anual; envolve cada departamento ou unidade da organização, abrangendo seus recursos específicos, e preocupa-se em atingir objetivos departamentais;
- é definido no nível intermediário para cada departamento ou unidade da empresa;
- é voltado para a coordenação e integração das atividades internas da organização.

Assim como no planejamento estratégico, o planejamento tático também é coordenado pela controladoria segundo Lunkes e Schonrenberger (2009), esta etapa deve ser coordenada por uma área que contém profissionais que apresentam um conhecimento das demais áreas da organização, pois é voltada para as áreas organizacionais.

2.2.3 Planejamento operacional

A partir dos objetivos descritos no planejamento estratégico, são estabelecidos planos de ação para serem implementados nas mais diversas áreas da organização, com a finalidade de atingir os objetivos estratégicos. Este processo é denominado de planejamento operacional.

Para Welsch (1973 apud LUNKES, 2007, p. 19) “o planejamento operacional pode ser definido como a ação necessária para assegurar a realização dos objetivos, planos, políticas e padrões estabelecidos.” Conforme Catelli (1999), o planejamento operacional provem de cenários e diretrizes estabelecidos no planejamento estratégico.

Oliveira (2002), descreve o planejamento operacional como a formalização das metodologias de desenvolvimento e implantação dos objetivos estabelecidos, ou seja, nessa etapa do planejamento, tem-se os planos de ação.

Chiavenato (2002, p. 224) destaca suas principais características:

- é projetado para o curto prazo, para o imediato e geralmente lida com o cotidiano e com a rotina diária ou semanal;
- envolve cada tarefa e atividade isoladamente e preocupa-se com o alcance das metas específicas;
- é definido no nível operacional para cada tarefa, operação ou atividade;
- é voltado para eficiência na execução das atividades.

No planejamento operacional são definidos os planos de ação para as áreas, em período de curto prazo, que são necessários para a organização alcançar os objetivos previstos no planejamento estratégico.

Verifica-se que é no planejamento operacional que é definida a forma como a organização alcançará os objetivos previstos no planejamento estratégico. Nessa etapa é colocado em prática o que foi estabelecido na primeira fase do planejamento e são definidos os recursos necessários para alcançar o que foi proposto.

Conforme Oliveira (2007), é no planejamento operacional que descrevem-se os recursos necessários para o desenvolvimento e implantação dos planos. Assim como os procedimentos que devem ser adotados, os resultados esperados e ainda, devem ser definidos os responsáveis pela execução e implantação dos objetivos traçados.

Quanto à atuação da controladoria no planejamento operacional, Mosimann, Alves e Fisch (1993), enfatizam que esta área desempenha o papel de administradora. Como gestora do sistema de informações, dispõe dos procedimentos para a elaboração dos planos operacionais juntamente com os gestores de cada área, assim a controladoria estabelece, quantifica, analisa, seleciona e aprova os planos.

Para melhor compreender as três fases do planejamento, o Quadro 6 expõe algumas diferenças entre eles.

Quadro 6: Diferença entre as três etapas do planejamento

	Tipo de Planejamento		
Discriminação	Estratégico	Tático	Operacional
Prazo	Cinco anos ou mais	Cinco anos	Menos de cinco anos
Amplitude	Ampla	Restrita	Muito restrita
Riscos	Maiores	Menores	Mínimos
Flexibilidade	Menor	Maior	Maior

Fonte: Adaptado de Oliveira (1994).

Quanto ao prazo, o planejamento estratégico é definido para um período de longo prazo, sendo que por meio do planejamento tático atribuí aos gestores de cada área responsabilidades pela execução dos objetivos estratégicos traçados em um período de médio prazo. No planejamento operacional, procura-se por em prática o que foi planejado em um prazo inferior a cinco anos.

Em relação à amplitude, o estratégico considera a empresa como um todo; no tático é considerada apenas uma parte dela, ou seja, cada área; e no operacional colocam-se em prática os planos de ação conforme a responsabilidade de cada departamento.

Pelo fato de o planejamento estratégico ser definido para um período maior de tempo o risco torna-se maior. No tático, os riscos diminuem em relação à primeira etapa, pois é voltado para as áreas. No operacional, como é posto em prática, o risco é o mínimo em relação às demais etapas.

No que tange à flexibilidade, a primeira etapa por considerar a empresa como um todo e por um período maior é menos flexível em operar mudanças em relação às demais etapas, as quais ficam mais próximas com o período de cumprilas, podendo então trazê-las mais próxima da realidade.

2.2.3.1 Execução do orçamento empresarial

Destaca-se como principal ferramenta de execução do planejamento operacional o orçamento empresarial.

O orçamento empresarial é uma projeção de dados fornecidos pela contabilidade e demais áreas da empresa. É uma forma de planejar o futuro da organização. Para Padoveze (2009, p. 505), “orçar significa processar todos os dados constantes do sistema de informação contábil de hoje, introduzindo os dados previstos para o próximo exercício.”

O orçamento traça um curso para uma empresa, especificando seus planos, auxiliando-a a operar durante um período de tempo e auxilia na redução dos resultados indesejados (WARREN; REEVE; FESS, 2001).

Segundo Frezzati (2009, p. 46) orçamento,

é o plano financeiro para implementar a estratégia da empresa para determinado exercício. É mais do que uma simples estimativa, pois deve estar baseado no compromisso dos gestores em termos de metas a serem alcançadas.

O orçamento é um instrumento no qual as metas traçadas para as áreas da empresa são quantificadas, de modo que se alcançadas permitem que os objetivos estratégicos também sejam realizados.

Frezzati (2009, p. 47) ressalta que “o orçamento existe para implementar as decisões do plano estratégico.” Assim, só é possível elaborar o orçamento após as definições de metas e objetivos da organização, descritos no planejamento estratégico.

Desta maneira, o orçamento faz com que os gestores das áreas assumam compromisso com os objetivos estabelecidos no planejamento estratégico mediante o cumprimento das metas setoriais.

O Quadro 7 demonstra os tipos de orçamentos e suas definições.

Quadro 7: Tipos de orçamento

Tipo de Orçamento	Definição
Vendas	Consiste em uma análise de mercado dos produtos da empresa e preços. Indica para cada produto a quantidade estimada de vendas e o preço unitário esperado.
Produção	É feito para dimensionamento dos recursos a serem consumidos no processo produtivo, com base no orçamento de vendas.
Estoques e Compras	Determina quantidades e valores das compras das matérias primas a serem utilizadas na produção conforme foi estipulado no orçamento de produção.
Mão de obra	Determina a quantidade de funcionários que trabalham diretamente na produção.
Custos indiretos	Planeja os custos que não estão ligados diretamente na produção, porém fazem parte do processo da produção.
Custos dos produtos vendidos	Determina os materiais diretos, mão de obra e os custos indiretos.
Estoque final	Consiste numa estimativa do valor do estoque final de matéria prima e produtos acabados.
Despesas administrativas e com vendas	Consiste em estipular despesas pessoais, operacionais e marketing.
Caixa	Consiste numa estimativa de recebimentos e pagamentos provenientes das atividades orçadas.
Demonstração de resultados	Sintetiza todos os orçamentos operacionais para que seja apurado o lucro da empresa.
Balanço patrimonial	Reflete na composição dos ativos e exigibilidades resultantes das atividades anteriormente orçadas.
Dispêndio de Capital	Resume-se no planejamento de aquisição de ativos fixos, ou seja, máquinas que se desgastam com o tempo, sendo necessária sua troca, ou por meio de expansão de espaço para a produção.

Fonte: Adaptado de Figueiredo e Caggiano (2008); Warren, Reeve e Fess (2001).

Para Welsch (1973 apud LUNKES, 2007) o orçamento é essencial para o planejamento e o controle da empresa, pois auxilia na coordenação das ações dos gestores das diversas áreas da empresa. Este instrumento possibilita que se efetue o acompanhamento do desempenho da organização, por meio da comparação do que foi realizado com o que fora planejado. Este processo é denominado de controle orçamentário e será apresentado no tópico a seguir.

2.2.3.2 Controle orçamentário

O controle orçamentário é uma ferramenta que permite aos profissionais da área de controladoria efetuar o acompanhamento do que foi planejado com o que está sendo realizado.

Padoveze (2009, p. 550) destaca que é de responsabilidade da controladoria “o papel de efetuar todo o controle orçamentário da empresa ou corporação, uma vez que ele é o responsável pelo conjunto do processo

orçamentário e pelo acompanhamento e coordenação dos objetivos globais do empreendimento.”

Para a realização desse controle, deve ser desenvolvido um relatório que contemple os valores planejados para cada área, os valores realizados do mês e as variações.

Segundo Padoveze (2009, p. 551) o relatório clássico de controle orçamentário compreende:

- os valores orçados para o mês em pauta;
- os valores reais contabilizados no mês;
- a variação do mês entre o real e o orçado;
- os valores orçados acumulados até o mês em pauta;
- os valores reais acumulados contabilizados até o mês;
- a variação acumulada entre o real e o orçado até o mês.

A Figura 6 expõe um modelo de relatório utilizado para o controle orçamentário.

Figura 6: Modelo de Relatório de Controle Orçamentário

Discriminação	Valor Contábil em Real do Mês				Valor Contábil em Real até o Mês				Valor Contábil em Real Anual			
	REAL	ORÇADO	VARIAÇÃO	%	REAL	ORÇADO	VARIAÇÃO	%	REAL	ORÇADO	VARIAÇÃO	%
Conta de Receita / Despesa												

Fonte: Padoveze (2009, p. 551).

O valor real refere-se ao valor efetivamente realizado e esta informação é fornecida pela contabilidade; o valor orçado é o que havia sido projetado no orçamento; e a variação tem-se pela diferença entre o real e orçado.

Com essas informações, cabe ao profissional da controladoria identificar os motivos das discrepâncias entre o que foi realizado naquele período com o que havia sido orçado. Feito isso, tem-se um relatório que deve ser repassado para os gestores da organização, para que tomem as ações corretivas necessárias de modo a garantir o alcance dos objetivos organizacionais.

2.3 EXECUÇÃO

A execução acontece após serem definidos os planos operacionais. Nesta fase, os gestores são responsáveis por realizar o planejado.

Para Peleias (2002, p. 25), execução é “a etapa do processo de gestão na qual as coisas acontecem, em que as ações emergem por meio do consumo de recursos e sua transformação em bens e serviços.”

Mosimann e Fisch (1999) descrevem execução como a fase que após definidos os planos operacionais, é posto em prática, por meio de recursos disponíveis, o que foi planejado anteriormente.

Portanto, a execução consiste em por em prática o que foi planejado com a finalidade de concretizar os objetivos propostos.

2.4 CONTROLE

Outra função da controladoria refere-se ao controle. Segundo Catelli (2001, p. 170), “controle liga-se diretamente à função de planejamento, já que seu propósito é assegurar que as atividades da organização sejam desempenhadas de acordo com o plano.”

Logo, esta etapa tem a finalidade de efetuar o acompanhamento dos resultados real com o que havia sido planejado. Com isso é possível implementar ações corretivas quando necessário, para que os objetivos propostos sejam alcançados.

O Quadro 8 apresenta algumas definições do controle.

Quadro 8: Definições de controle

Autor	Definição
Oliveira (2007, p. 256)	“controle é a função do processo administrativo que, mediante s comparação com padrões previamente estabelecidos, procura medir e avaliar o desempenho e o resultado das ações, com a finalidade de realimentar os tomadores de decisões, de forma que possam corrigir ou reforçar esse desempenho ou interferir em função do processo administrativo, para assegurar que os resultados satisfaçam às metas, aos desafios e aos objetivos estabelecidos.”
Catelli (2001, p. 146)	“a fase de controle corresponde à implementação de ações corretivas, quando os resultados realizados são diferentes dos planejados, no sentido de assegurar que os objetivos planejados sejam atingidos.”
Péleias (2002, p. 26)	“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 ela internas ou externas; direciona as ações corretivas, observando a ocorrência de variáveis no cenário futuro, visando alcançar os objetivos propostos.”

Fonte: Oliveira (2007, p. 256); Catelli (2001, p. 146); Péleias (2002, p. 26).

Para Mosimann e Fisch (1999, p. 124) “o processo de controle que interessa a controladoria é aquele que possibilita avaliar se cada área está atingindo suas metas, dentro do que foi planejado, isto é, se está sendo eficaz em relação aos planos orçamentários.”

O Quadro 9 apresenta as quatro etapas do controle.

Quadro 9: Etapas do controle

Etapas	Definição
Estabelecimento de objetivos ou padrões de desempenho	“nessa primeira etapa planejam-se e se estabelecem os objetivos.”
Avaliação do desempenho	“nessa etapa verifica-se se os objetivos estão sendo alcançados e quais medidas corretivas podem ser feitas.”
Comparação do desempenho com o objetivo ou padrões	“pode-se comparar o que foi planejado com o que vem realizando no momento em que os fatos estão acontecendo, como uma espécie de monitoramento, ou após finalizar as operações, assim a comparação com o planejado dá-se ao final de cada período realizado.”
Ação corretiva	“é uma ação administrativa, onde procura-se manter o desempenho de acordo com o que foi planejado, ela visa assegurar que tudo seja feito exatamente de acordo com os objetivos estabelecidos.”

Fonte: Adaptado de Chiavenato e Sapiro (2003, p. 373).

Verifica-se que no controle, a controladoria tem como objetivo, comparar o que foi planejado com o que foi realizado, de forma a conduzir à eficácia empresarial. (MOSIMANN E FISCH; 1999).

2.5 SISTEMA DE INFORMAÇÕES GERENCIAIS

Um dos objetivos da controladoria é disponibilizar informações aos gestores para o processo de tomada de decisões. Para tanto, esta área utiliza sistemas de informações.

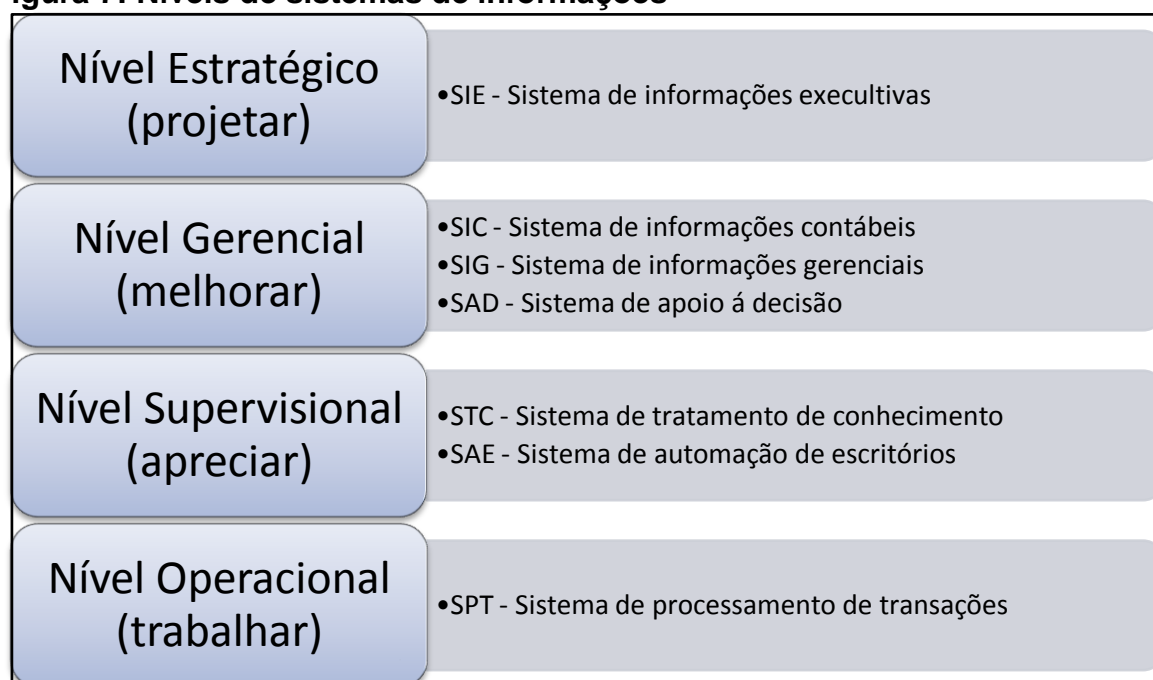
Segundo Lunkes e Schnorrenberger (2009, p. 97), sistema de informações é “um conjunto de técnicas e procedimentos que coletam, registram, armazenam e disseminam dados e informações para a coordenação do sistema de planejamento e controle, gestão de pessoal e organizacional, visando apoio ao processo de tomada de decisão.”

Mosimann, Alves e Fisch (1993, p. 52), conceituam sistema de informação “como uma rede de informações cujos fluxos alimentam o processo de tomada de decisões, não apenas da empresa como um todo, mas, também, de cada área de responsabilidade.”

Nota-se que para a controladoria fornecer informações ao processo de tomada de decisões é preciso fazer uso de sistemas de informações. Os quais podem ser classificados em quatro níveis.

A Figura 7 apresenta esta classificação:

Figura 7: Níveis de sistemas de informações



Fonte: Adaptado de Pereira et al (2005, p. 31).

Entre os níveis tem-se o estratégico, que atende as necessidades relacionadas ao planejamento estratégico, onde as decisões serão estruturadas e há a necessidade das informações do ambiente interno e externo. No nível gerencial e supervisional, tem-se os relatórios que apresentam os indicadores sobre o desempenho de uma determinada área, e no operacional, tem-se as transações rotineiras que a organização realiza como parte de seus processos de negócio (AUDY; ANDRADE; CIDRAL, 2005).

Em relação ao nível gerencial, foco desse estudo, existem três tipos de sistemas de informação. O Quadro 10 mostra as definições de cada tipo.

Quadro 10: Tipos de sistemas de informações no nível gerencial

Tipo de Sistema Gerencial	Definição
Sistema de informação contábil (SIC)	“captura dados, processa, armazena, recupera e organiza em formato de informação as transações, os eventos, as atividades e os processos, além de aglutiná-los por áreas de responsabilidade, como a soma de informações econômico-financeiros da empresa.”
Sistema de integrado de gestão empresarial (SIG)	“apóia a gerência ou gestão no fornecimento de relatórios resumidos e rotineiros sobre o desempenho das atividades operacionais da empresa, de forma a facilitar sua atuação no processo decisório.”
Sistema de informação de apoio à decisão (SAD)	“lida com informações sob modelos de otimização determinísticos e satisfacientes, bem como modelos de planejamentos com critérios avançados em busca de otimização de resultados diante de alternativas de decisão.”

Fonte: Adaptado de Pereira et al (2005, p. 32).

O sistema de informação contábil (SIC) abrange as demonstrações e análises econômicas, financeiras, física e de produtividade utilizadas na empresa (PADOVEZE 2009). O Quadro 11 mostra alguns relatórios que são utilizadas pela controladoria e classificados como SIC.

Quadro 11: Demonstrações contábeis

Demonstrações contábeis	Definição
Balanco patrimonial	Apresenta todos os bens e direitos da empresa (ativo) e todas as obrigações de curto e longo prazo (passivo). Onde que por meio da diferença entre Ativo e Passivo, tem-se o Patrimônio Líquido, que representa o capital investido pelos proprietários da empresa.
Demonstração do resultado do exercício	Demonstra os aumentos e reduções causados no patrimônio líquido gerados pelas operações da empresa. Onde as receitas apresentam o aumento do ativo por meio de recebimentos e conseqüentemente o aumento do patrimônio líquido; e as despesas representam a redução do patrimônio líquido, que dar-se por meio da redução do ativo (não recebimento) ou pelo aumento do passivo.
Fluxo de caixa	Demonstra os recebimentos provenientes das vendas a vista, a prazo (duplicatas) e, de pagamentos a vista, de fornecedores, de pessoal entre demais despesas, onde por meio da diferença entre entradas e saídas, tem-se a obtenção do valor em dinheiro.

Fonte: adaptado de Matarazzo (1998); Magalhães e Lunkes (2000); Frezatti (2009).

Conforme Perez Jr., Pestana e Franco (1997, p. 30 e 31) sistema de informações gerenciais (SIG),

é o processo de transformação de dados em informações que são utilizadas na estrutura decisória da empresa, bem como proporcionam a sustentação administrativa para otimizar os resultados esperados [...] objetiva fornecer condições para que os resultados reais das operações sejam apurados e comparados com aqueles orçados.

Padoveze (2009) define sistema de informação de apoio à decisão (SAD), como um sistema que auxilia diretamente à questão das decisões gerenciais, exemplos: sistemas de informações executivas (EIS) e *Business Intelligence* (BI), que tem como foco flexibilizar informações não estruturadas para tomada de decisão.

2.6 PROFISSIONAL DA CONTROLADORIA

O profissional da área de controladoria é denominado de *controller* e tem a função de manter os acionistas e gestores informados sobre todos os eventos que ocorrem na organização. Além disso, é responsável por coordenar as áreas ao alcance dos objetivos organizacionais.

Para Figueiredo e Caggiano (1997, p. 28),

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.

Kanitz (apud MOSIMANN; ALVES; FISCH, 1993), afirma que o profissional da área de controladoria, por ter uma visão ampla da empresa, possui facilidade para identificação das dificuldades e de propor soluções para supri-las.

Segundo Morante e Jorge (2008), o profissional da controladoria além de ter que compreender as informações sobre o desempenho das diversas áreas da empresa, deve também analisar, diagnosticar e sugerir medidas corretivas para que sejam atingidas as metas traçadas pela organização.

Por isso o *controller* necessita conhecer a empresa como um todo, pois é ele quem deve repassar as informações importantes para os gestores que auxiliarão no processo decisório da entidade. Este profissional ainda tem o dever de identificar as dificuldades encontradas para o alcance das metas e apresentar propostas para superá-las e com isso otimizar os resultados.

Conforme destaca Perez Jr., Pestana e Franco (1997, p. 36) as principais responsabilidades de um *controller* consistem em:

- organização de um adequado sistema de informações gerenciais que permita à administração conhecer os fatos ocorridos e os resultados obtidos com as atividades;
- comparação permanente entre o desempenho esperado e o real;

- classificação das variações entre variações de estimativa e de desempenho;
- identificação das causas e dos responsáveis pelas variações e
- apresentação de recomendações para a adoção de medidas corretivas.

Portanto, cabe ao *controller* analisar as distorções encontradas entre o que foi planejado com o que foi realizando, informar aos responsáveis o ocorrido e sugerir melhorias para que seja possível alcançar os objetivos traçados por eles.

O Quadro 12 demonstra as funções do *controller*.

Quadro 12: Funções do Controller

Função	Definição
Implantação e atualização do plano de contas da organização.	Este plano deve ser elaborado juntamente com a contabilidade da empresa, abrangendo todas as áreas da entidade.
Preparação e interpretação dos relatórios financeiros da organização.	Essa preparação requer um levantamento de dados, em uma linguagem de fácil entendimento pelos gestores e acionistas, sem que haja perda do conteúdo ali contido.
Verificação sistemática e permanente dos objetivos e metas.	O responsável pela controladoria tem o dever de acompanhar cada número que compõe o planejamento da empresa e assegurar que esses números sejam alcançados.
Compilação dos custos de produção e vendas.	Fica como responsabilidade do <i>controller</i> a mensuração dos custos de produção de cada produto da empresa, apropriando corretamente em custos fixos e variáveis.
Dimensionamento do ativo circulante da organização.	Compete a controladoria manter um relacionamento com as áreas comerciais e de produção, efetuar um adequado dimensionamento dos recursos financeiros, em especial o contas a receber e o estoque que compõe o ativo circulante da empresa.
Preparação e acompanhamento das responsabilidades fiscais.	Deve o <i>controller</i> manter um acompanhamento da área fiscal contábil e jurídica da empresa, para que seja feito um planejamento fiscal adequado.
Elaboração e análise de informações gerenciais.	Com auxílio de ferramentas, o <i>controller</i> deve preparar um relatório que fornecerá apoio ao processo decisório.
Elaboração do planejamento orçamentário da organização.	Fica sobre responsabilidade do <i>controller</i> projetar orçamentos para que sejam alcançadas as metas e objetivos da organização.
Análise e dimensionamento dos riscos físicos presentes na organização.	Com base nas projeções, fica o <i>controller</i> responsável por destacar os riscos para prevenir o capital da organização.
Estabelecimento de métodos e sistemas de trabalho.	Cabe ao <i>controller</i> proporcionar os instrumentos de trabalho à todas as áreas da organização afim de uma eficaz gestão de processos.
Acompanhamento e implementação dos ativos fixos.	O <i>controller</i> tem como dever acompanhar todas as aquisições efetuadas pela organização.
Atuação na gestão financeira.	Junto ao administrador financeiro, o <i>controller</i> deve manter um acompanhamento das aplicações financeiras, analisando rendimentos e riscos envolvidos nessas operações.
Análise e acompanhamento dos contratos.	Cabe ao <i>controller</i> acompanhar contratos repercutidos sobre a área financeira da organização junto à área jurídica ou consultores jurídicos da empresa.
Aprovação de pagamentos.	Cabe ao <i>controller</i> uma análise e aprovação dos pagamentos realizados pela empresa, em especial, os pagamentos que possam impactar diretamente na liquidez da organização.
Aplicação dos regulamentos e normas internas.	Cabe ao <i>controller</i> o comando do processo de obediência e o cumprimento integral das regras estabelecidas.

Fonte: Adaptado de Morante e Jorge (2008).

É papel do *controller*, implantar um plano de contas adequado às atividades da empresa, preparar relatórios a serem passados à alta administração, sinalizar se os objetivos estão sendo cumpridos ou não e, acompanhar todas as áreas da empresa visando alcançar o resultado. Cabe a este profissional, apresentar relatórios identificando as distorções entre realizado e planejado, e sugerir melhorias para que as empresas possam alcançar o esperado pela cúpula administrativa

Com essas responsabilidades e funções, o *controller* deve garantir que as informações sejam preparadas de forma coerente com a realidade e repassadas a cada área responsável da empresa, assim como para os gestores e acionistas da organização.

Entre os principais requisitos que o *controller* deve possuir para ser um profissional qualificado no mercado destaca-se o conhecimento das atividades realizadas pela empresa. De acordo com Figueiredo e Caggiano (1997) o *controller* deve ter conhecimento do ramo da atividade em que a entidade está inserida, conhecimento de sua história e objetivos, metas, políticas, problemas e suas estratégias. Deve ter ainda habilidade em análises contábeis, a qual servirá como base para os gestores definirem os próximos pontos estratégicos para a empresa.

3 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Neste capítulo faz-se a descrição e análise dos dados. Inicialmente, apresenta-se a caracterização da empresa em estudo e mostra-se a configuração da controladoria. Em seguida, expõem-se a percepção dos gestores em relação à atuação desta área. Por fim, efetua-se a comparação da estrutura da controladoria na organização em relação à literatura específica.

3.1 CARACTERIZAÇÃO DA ORGANIZAÇÃO EM ESTUDO

O grupo empresarial em estudo atua nos estados de Santa Catarina e Paraná, nos segmentos de supermercados, farmácias, postos de combustíveis e comércios eletrônicos. Foi fundado há cinquenta e quatro anos por dois irmãos que, ainda hoje, permanecem atuando na diretoria do grupo.

Atualmente é referência em Santa Catarina, pois conta com 23 (vinte e três) supermercados distribuídos em todo o Estado, além de 8 (oito) postos de combustíveis, 20 (vinte) farmácias e 9 (nove) comércios eletrônicos. Em 2002, expandiu-se para o Paraná, onde conta com 2 (dois) supermercados, 2 (duas) farmácias e 1 (um) comércio eletrônico.

O grupo dispõe de um centro de distribuição, localizado em Porto Belo-SC, com trinta e seis mil metros quadrados para armazenagem e capacidade para suportar mais de dezoito mil itens de produtos, estes a serem distribuídos aos supermercados e farmácias.

A rede de supermercados é reconhecida como a maior de Santa Catarina, a terceira da Região Sul e a décima do país. Foi eleita 10 (dez) vezes como “Supermercado do Ano”, pela Associação Catarinense de Supermercados; 15 (quinze) vezes “Top of Mind”, como marca mais lembrada no setor supermercadista; e 6 (seis) vezes Grande Empresa da Área do Comércio e Vendas de Santa Catarina, em pesquisa realizada no Estado. Também está entre as 500 (quinhentas) maiores empresas do país, conforme ranking elaborado anualmente pela Revista Exame. E, atualmente, está entre as 150 (cento e cinquenta) melhores empresas para se trabalhar do Brasil de acordo com a revista Você S/A Exame.

O grupo possui duas estruturas administrativas, uma em Criciúma, onde mantém as áreas: financeira, contabilidade, informática, administrativo, auditoria,

obras, comercial, jurídico e controladoria; e outra em Florianópolis, onde estão alocados os setores de marketing, pessoal e recursos humanos.

Este estudo foi realizado no centro administrativo situado em Criciúma, pois é onde está estruturada a controladoria do grupo.

3.2 CONFIGURAÇÃO DA CONTROLADORIA

Neste tópico apresenta-se a estruturação hierárquica da controladoria e descrevem-se as funções exercidas por esta área na organização em estudo.

3.2.1 Hierarquia e organograma da controladoria

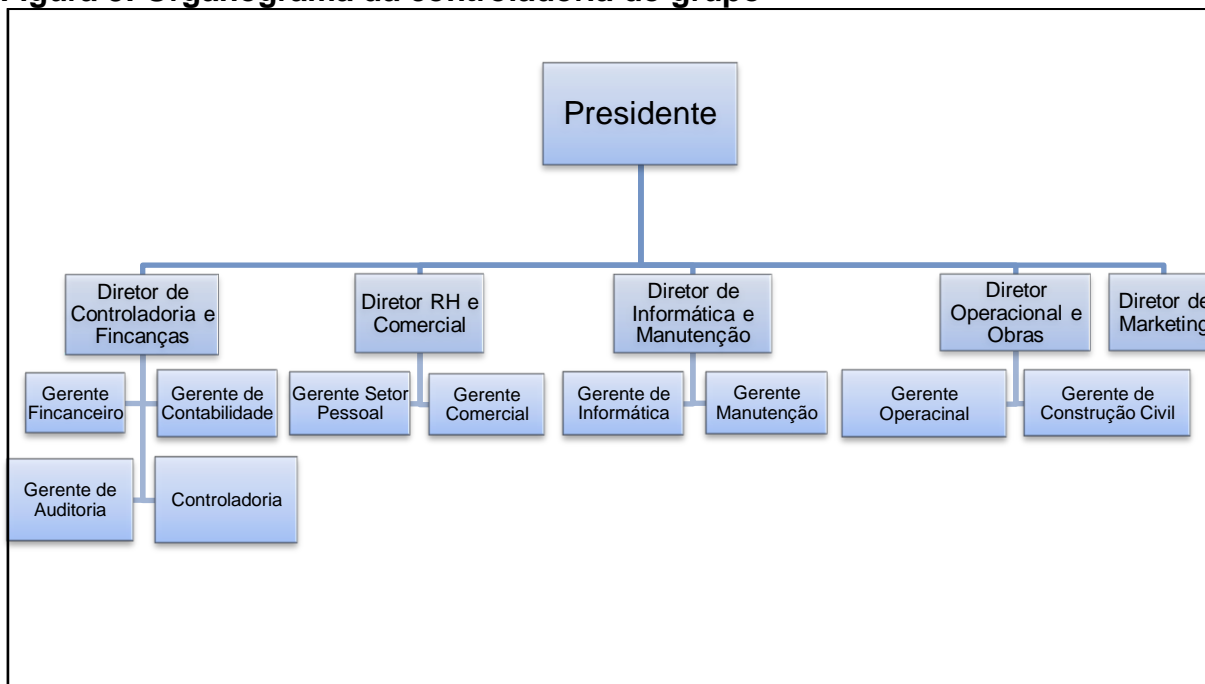
O setor de controladoria do grupo está vinculado ao diretor de controladoria e finanças. Conta com sete profissionais, sendo cinco com formação em ciências contábeis, um em economia e um em comércio exterior. Os cargos estão divididos em: supervisão (1), analistas (3) e assistentes (3).

É de competência da supervisão repassar o resultado do grupo à diretoria, por meio de relatórios. Os analistas são responsáveis por efetuar o planejamento das despesas operacionais dos supermercados, farmácias, postos e comércio eletrônico; e comparar com o realizado, fazendo assim uma análise entre as distorções. Os assistentes têm a responsabilidade de prestar auxílio aos analistas, tanto no planejamento quanto nas análises.

A controladoria não possui um profissional nomeado *controller*, sendo que as atribuições deste cargo são do supervisor da área, que possui 16 (dezesesseis) anos de empresa, sendo 10 (dez) anos no setor. Além disso, tem graduação em Ciências Contábeis e pós graduação em Contabilidade e Controladoria e, ainda, realizou cursos com carga horária reduzida em Orçamento Gerencial, Tópicos da Contabilidade Internacional, Gestão de Controladoria e Curso Prático de Controladoria.

A Figura 8 mostra a posição hierárquica da controladoria no grupo empresarial:

Figura 8: Organograma da controladoria do grupo



Fonte: Elaborado pelo autor.

Observa-se que a controladoria atua como um departamento subordinado à diretoria de finanças e controladoria. Portanto, não é um órgão de *staff* e também não é um departamento independente com poder de decisão e comando. Esta área consiste em um setor responsável por repassar as informações de resultado, assim como as análises efetuadas pelos analistas e assistentes das contas de despesas de cada entidade, à diretoria e aos gestores.

Destaca-se que no grupo em estudo às funções de caráter contábil e fiscal são de responsabilidade da própria contabilidade, ficando a controladoria somente responsável pelas funções gerenciais de planejamento e controle, conforme demonstra-se na sequência.

3.2.2 Funções da controladoria

O setor de controladoria foi criado no grupo há mais de 30 (trinta) anos. Porém, as atividades eram muito manuais e trabalhava-se apenas com os resultados realizados, mediante DRE por unidades e consolidado do grupo. Não existiam orçamentos, pois o setor acompanhava somente os valores realizados de despesas e das vendas e fazia conferências de notas fiscais e conciliações bancárias.

Em 2006 os diretores do grupo sentiram a necessidade de planejar suas receitas e despesas de forma abrangente e detalhada, foi nessa época que a controladoria passou a agregar as funções de planejamento e controle.

Assim, o primeiro orçamento implementado foi no ano de 2007. Na época cada gestor era responsável por projetar os valores das contas de despesas de sua unidade. A supervisão da controladoria era responsável pela comparação dos valores orçados com os realizados e por justificar as discrepâncias de forma consolidada, ou seja, a análise considerava o resultado do grupo como um todo. Os resultados dessas análises eram somente repassados à diretoria.

As análises de cada unidade eram efetuadas pelos próprios gestores do negócio sem a participação da controladoria. Nessa época, não existia uma cobrança efetiva para atingir as metas conforme o planejado, ou seja, não havia a etapa de controle.

Somente em 2010 os gestores começaram a ser cobrados para cumprir o que havia sido estabelecido no planejamento. Foi neste ano que a controladoria passou a acompanhar os gestores na fase de planejamento; e no ano corrente da sua realização, esta área passou a apresentar relatórios justificando as discrepâncias entre planejado e realizado das unidades separadamente. Nesta época, o planejamento era de responsabilidade exclusiva dos gestores, pois eram eles que definiam o quanto poderiam gastar naquele período, ficando a controladoria apenas acompanhando a fase de planejamento e analisando as diferenças entre planejado e realizado.

Para o ano de 2012, ficou estabelecido que a controladoria apresentará uma proposta de planejamento operacional para aprovação dos diretores referente ao ano de 2013, contando com a participação e aval dos gestores de cada unidade.

O Quadro 13 apresenta de forma resumida o desenvolvimento da controladoria desde sua implementação no grupo:

Quadro 13: Desenvolvimento da controladoria no grupo

Período	Evento	Funções	Responsável
2007	Implementação do planejamento operacional.	a) Definição dos valores orçados para receitas e despesas por unidades;	Gestores das unidades.
		b) Acompanhamento e análise dos valores realizados com os orçados por unidade;	Gestores das unidades.
		c) Acompanhamento e análise dos valores globais realizados com os orçados do grupo.	Supervisão da controladoria.
2010	Início da fase de controle sobre o cumprimento dos valores planejado.	a) Definição dos valores orçados para receitas e despesas por unidades;	Gestores de cada unidade em conjunto com a controladoria.
		b) Acompanhamento e análise dos valores realizados com os orçados de cada unidade.	Analistas e assistentes da controladoria.
2012	Proposta elaborada pela controladoria sobre o orçamento das despesas operacionais de cada unidade.	a) Definição dos valores orçados para despesas e receitas por unidade.	Controladoria com a aprovação dos gestores de cada unidade.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Verifica-se que atualmente a controladoria nesta organização tem a função de efetuar o orçamento e acompanhar sua execução. Além disso, busca justificar as distorções ocorridas entre os valores orçados e realizados.

Nos tópicos que seguem, apresenta-se a atuação da controladoria detalhadamente nas etapas de planejamento e controle e em relação aos sistemas de informações.

3.2.2.1 Planejamento

Em relação ao planejamento estratégico, que envolve o desenvolvimento da missão, visão e objetivos de longo prazo, a controladoria não atua, ficando sob responsabilidade da diretoria esta etapa.

Quanto ao tático, a controladoria também não atua, pois tem como foco o planejamento operacional voltado apenas para as contas de despesas, que envolvem o resultado de cada unidade, e o acompanhamento das vendas. Quanto aos demais orçamentos, como por exemplo: de compras, de estoque, de pessoal, de investimentos, cabe a cada departamento responsável pelo serviço realizá-los.

O orçamento de despesas divide-se em duas categorias: operacionais e especialistas.

a) Despesas Operacionais

As despesas operacionais são despesas que estão diretamente vinculadas à parte operacional da empresa, que são essenciais para o funcionamento das filiais, tais como: material de escritório, de uso e consumo, água, telefone, uniformes, EPIs (equipamento de segurança), salários, entre outras. Os valores dessas despesas são definidos pela controladoria e encaminhados aos gerentes responsáveis pelas filiais para verificar se estão de acordo com a realidade de cada loja e, se necessário, efetuam-se os ajustes.

b) Despesas especialistas

As despesas especialistas são estabelecidas pelos especialistas das áreas, como por exemplo: manutenção predial, corretiva e preventiva, segurança patrimonial, aquisição de transporte para fretes com entregas de mercadorias às lojas, marketing, benefícios funcionários, entre outros.

Nesse caso a controladoria apenas orienta a correta classificação das contas na fase do planejamento, não interferindo nos valores orçados.

c) Orçamento das vendas

O orçamento de vendas é estabelecido por uma área específica da empresa, que conta com profissionais qualificados para estudar os preços de mercados, ou seja, o setor comercial.

Este planejamento é realizado individualmente conforme os departamentos das filiais, que são divididos entre: a) produção, mercearia, carnes, frios, bazar, eletro, bebidas, higiene, limpeza e hortifruti para as lojas e comércio eletrônico; b) combustíveis e lubrificantes em geral para os postos; c) medicamentos e perfumaria para as farmácias.

O planejamento operacional é efetuado no período de outubro e novembro do ano corrente, com base nos valores dos anos anteriores mais a inflação de mercado e com meta de redução de aproximadamente 10% (dez por cento) em relação ao valor realizado das despesas do ano anterior. Para o orçamento de 2013, propõe que as despesas não ultrapassem o valor de R\$ 100.000.000,00 (cem milhões) para o grupo. No que tange às vendas, orça-se um aumento de 8% (oito por cento), em média, em relação aos valores realizados do ano anterior. O acompanhamento dos valores orçados com os realizados ocorre no transcorrer do ano seguinte.

3.2.2.2 Controle

Em relação à etapa de controle a controladoria, diariamente, acompanha todos os lançamentos de despesas, instruindo as pessoas para efetuarem o lançamento na conta correta e conforme o planejado. Assim, faz-se uma conciliação dos valores realizados de cada conta para evitar equívocos de lançamentos.

Os lançamentos são efetuados em um *software* desenvolvido pela própria empresa, que possibilita registrar as vendas e as despesas que ocorrerem. Nesse momento é definida a conta em que o evento deverá ser lançado e o centro de custo, determinando a filial e departamento em que será registrado. Esses lançamentos são efetuados pelos responsáveis de cada unidade.

O acompanhamento, denominado de prévia de análise, é realizado com a finalidade de verificar o que está sendo realizado nas contas de despesas operacionais e especialistas. Assim, os valores planejados do mês e o realizado até

o momento são encaminhados a cada gestor para verificar se há alguma despesa que não pertence ao seu estabelecimento e possam solicitar, em tempo hábil, à controladoria para efetuar o possível ajuste. Cabe à controladoria alterar o lançamento, pois é o único departamento que tem autonomia para isso.

Conforme destacado anteriormente, nessa prévia não são efetuadas análises sobre realizado e planejado. Serve apenas para identificar possíveis equívocos de lançamentos em relação aos valores realizados. Esse processo ocorre no 10º (décimo) e 20º (vigésimo) dia útil antes do fechamento do mês corrente. Assim, a controladoria disponibiliza a prévia de análise das despesas com 10 (dez) e 20 (vinte) dias.

A análise das despesas do grupo é realizada pela controladoria até no máximo o sétimo dia útil do mês seguinte. Nesta etapa efetua-se uma comparação entre os valores planejados e os realizados, por meio de ferramentas de sistema de informação terceirizado.

Neste sistema terceirizado constam os valores orçados para todas as entidades do grupo, como: supermercado, posto, farmácia e outras áreas, tais como: departamento de contabilidade e financeiro. Assim, após o fechamento do mês, este *software* é atualizado com o que está sendo realizado no período, por meio da importação dos valores realizados do sistema desenvolvido pela empresa. Esta ferramenta possibilita verificar o planejamento dos dozes meses, o realizado até o mês corrente, os valores acumulados e o realizado do mês versus planejado deste período.

Posteriormente, esses dados são exportados para a ferramenta de Office, o Excel, onde são efetuadas as fórmulas de relevâncias. Nesta fórmula consideram-se relevâncias apenas as diferenças que ultrapassarem 10% (dez por cento) do valor orçado e forem superior a R\$ 1.000,00 (mil reais) para os supermercados, R\$ 500,00 (quinhentos reais) para os postos e farmácias e R\$ 300,00 (trezentos reais) para o comércio eletrônico.

O valor que ultrapassar essas fórmulas, tanto para mais quanto para menos, necessita ser justificado. Sendo que é responsabilidade da controladoria investigar as diferenças e justificá-las.

A Figura 9 apresenta parte do relatório utilizado pela controladoria para análise:

Figura 9: Exemplo de relatório utilizado de análise

Mês		Unidade						ANÁLISE DAS VARIÁÇÕES OPERACIONAIS E ESPECIALISTAS		
nov-12		Loja X								
DESCRIÇÃO	CONTA	O / E	REALIZADO MÊS ANTERIOR	REALIZADO	PLANEJADO	% Var	VAR \$	Relevância	Comentário CONTROLADORIA	Comentário GERENCIA
RECEITAS				0,00	0,00		0,00			
Receita de Vendas de Mercadorias	6025	E		0,00	0,00		0,00	Irrelevante		
01 - Produção							0,00			
02 - Carnes							0,00			
04 - Hortifrutícolas							0,00			
07 - Frios/Laticínios/Congelados							0,00			
05 - Mercadoria							0,00			
08 - Higiene							0,00			
06 - Bebidas							0,00			
09 - Limpeza							0,00			
03 - Bazar							0,00			
10 - Eletro							0,00			
Devolução de Vendas	2038	E		0,00	0,00		0,00	Irrelevante		
DESPEAS TOTAIS				0,00	0,00		0,00			
Despesas Administrativas	2291			0,00	0,00		0,00			
Despesas com Pessoal	9164			0,00	0,00		0,00			
Total Salários	2305			0,00	0,00		0,00			
Salários	2313	O		0,00	0,00		0,00	Irrelevante		
Comissões Sobre Vendas	2780	O		0,00	0,00		0,00	Irrelevante		
Horas Extras	2321	O		0,00	0,00		0,00	Irrelevante		
Adicional Noturno	9652	O		0,00	0,00		0,00	Irrelevante		
Benefícios				0,00	0,00		0,00			
Benefícios Unimed / Agemed	8052	E		0,00	0,00		0,00	Irrelevante		
Benefícios Uniodonto	8060	E		0,00	0,00		0,00	Irrelevante		
Outros Benefícios	2380	E		0,00	0,00		0,00	Irrelevante		
Benefícios Bolsa de Estudos	9709	E		0,00	0,00		0,00	Irrelevante		
Benefícios Cesta Básica	9717	E		0,00	0,00		0,00	Irrelevante		
Benefícios Seguro de Vida	9725	E		0,00	0,00		0,00	Irrelevante		
Outras Despesas Administrativas	2453			0,00	0,00		0,00			
Serviços Profissionais de Informática-PJ	7820	E		0,00	0,00		0,00	Irrelevante		
Telefonia Fixa	2500	O		0,00	0,00		0,00	Irrelevante		
Telefonia Móvel	9776	O		0,00	0,00		0,00	Irrelevante		
Mensalidade de Circuito de Dados	7862	E		0,00	0,00		0,00	Irrelevante		
Material de Escritório	2518	O		0,00	0,00		0,00	Irrelevante		
Depreciação/Amortização	2534	O		0,00	0,00		0,00	Irrelevante		
Mensalidades Diversas	2542	O		0,00	0,00		0,00	Irrelevante		
Energia Elétrica	2631	E		0,00	0,00		0,00	Irrelevante		
Água	2658	O		0,00	0,00		0,00	Irrelevante		
Material de Uso e Consumo	2666	O		0,00	0,00		0,00	Irrelevante		

Produtividade de Análise	
Classificação	Qtde de
Relevante (Operacional)	-
Relevante (Especialista)	-
Irrelevante	140
TOTAL	140

Fonte: Elaborado pelo autor.

Na primeira coluna tem-se as nomenclaturas das contas. Em seguida aparecem: o número da conta; a classificação E (especialista) ou O (operacional); o valor realizado do mês anterior; o valor atingido no mês atual; o valor planejado; a variação em percentual entre realizado e planejado; sua variação em valor; a sinalização relevante ou irrelevante, sendo dado como relevante a variação que atingir as fórmulas propostas e irrelevante as que não atingirem; e o comentário da controladoria perante as relevâncias. Na última coluna destaca-se o comentário de cada gerência, sendo facultativo a participação destes.

Após justificativas das diferenças, estas informações são encaminhadas a cada gestor das filiais e também para os diretores. Por meio das justificativas, estes ficarão informados sobre o que está ocorrendo nas unidades.

Atualmente a controladoria não possui poder para efetuar a cobrança sobre o valor excedente das despesas, apenas em acompanhar e justificar o que ultrapassou do orçamento.

3.2.2.3 Sistema de informações

É função da controladoria em relação ao sistema de informações a emissão de relatórios para a gerência, com informações sobre o acompanhamento do orçamento. Isso possibilita a comparação entre os valores realizados com os planejados, a variação entre eles e as justificativas das discrepâncias, que são elaboradas pela própria controladoria.

Este relatório tem sua emissão assim que a controladoria realiza o encerramento do mês, sendo que o prazo máximo de sua emissão é o sétimo dia útil do mês seguinte. O modelo do relatório disponibilizado pela controladoria foi apresentado no tópico anterior e traz os valores realizados, planejados e as justificativas das discrepâncias.

Os gestores além de receberem o relatório desenvolvido pela controladoria possuem acesso à demonstração do resultado de suas unidades no sistema terceirizado. Assim, é possível verificar a receita bruta auferida, custos das mercadorias vendidas, impostos, despesas operacionais e especialistas e por fim, os lucros.

3.3 ANÁLISE COMPARATIVA ENTRE TEORIA E PRÁTICA

Neste tópico efetua-se a comparação sobre o que foi descrito na teoria com o que foi pesquisado na prática.

3.3.1 Análise da posição hierárquica

Em relação ao posicionamento hierárquico, a controladoria pode estar em três níveis diferentes, tais como: órgão de *staff*, órgão de linha ou subordinada ao diretor de finanças e contabilidade.

Constatou-se no estudo que a controladoria está vinculada ao diretor de finanças e controladoria. Este departamento presta assessoria a alta administração e demais gestores, por meio de informações sobre a realização do orçamento das diversas áreas e do grupo como um todo.

Apesar da controladoria ser um departamento subordinado à diretoria de finanças e controladoria e não ter poder de decisão e comando ela atende as necessidades do grupo empresarial no que tange às etapas de planejamento e controle orçamentário. Segundo Lunkes e Schnorrenberger (2009), não existe uma melhor posição em relação à atuação da controladoria, sendo que a mais adequada é aquela que atende a necessidade da entidade.

3.3.2 Análise da missão e objetivo da controladoria

Tratando-se da missão da controladoria, que consiste em manter os gestores informados sobre tudo o que ocorre nas mais diversas áreas da empresa e garantir que seu resultado seja o melhor possível, na organização em estudo a controladoria atende esse requisito.

Esta área fornece informações, em tempo hábil, que permitem que cada gestor das unidades, assim como os diretores, acompanhem a execução do orçamento e, conseqüentemente, conheçam o resultado dos supermercados, postos, farmácias e comércio eletrônico.

Quanto ao objetivo, que é fornecer suporte aos gestores, auxiliando-os no processo de decisão, a controladoria contribui por meio das análises elaboradas e repassadas para cada gestor e diretor em relação às discrepâncias entre os valores

realizados e planejados. Com isso, é possível traçar ações corretivas para atingir os objetivos propostos e tomar decisões futuras com base em dados confiáveis.

3.3.3 Análise das funções da controladoria

Em relação às funções da controladoria estudadas na teoria, verificou-se que esta área atende as funções voltadas ao planejamento e controle operacional.

De acordo com a pesquisa teórica o planejamento divide-se em três níveis: estratégico, tático e operacional. O primeiro consiste em definir a missão e visão da empresa, estabelecer as diretrizes e objetivos e desenvolver as estratégias e planos de ação para o alcance dos objetivos de longo prazo. A controladoria do grupo não atua neste nível do planejamento, que é de responsabilidade do presidente e diretores da empresa.

Quanto ao segundo nível, onde são identificados os responsáveis de cada área e estabelecidos os recursos necessários para execução dos planos de ação, a controladoria também não atua.

Percebeu-se que a controladoria do grupo possui foco no planejamento operacional, mediante o acompanhamento da execução e controle do orçamento empresarial. Assim, compete à controladoria estabelecer metas para alcançar os objetivos propostos pela empresa no período de curto prazo, como por exemplo, a redução de 10% (dez por cento) das despesas realizadas no ano anterior e incremento de 7% (sete por cento) a 8% (oito por cento) da receita.

Quanto ao controle, é responsabilidade da controladoria efetuar a comparação dos resultados realizados com os orçados. Assim, mensalmente efetuam-se as análises de todas as unidades do grupo, das contas de despesas, e elaboram-se as justificativas das diferenças encontradas entre o que havia sido planejado com o que foi realizado.

Este trabalho resulta em um relatório, que é disponibilizado aos gestores e contempla os valores orçados, realizados, variações e justificativas das diferenças consideradas relevantes.

Conforme a literatura a controladoria pode ser estruturada nos segmentos da contabilidade e fiscal; e gerencial, que abrange planejamento e controle. Verificou-se que a controladoria do grupo tem enfoque gerencial nas funções de planejamento e controle.

3.3.4 Análise de sistema de informações

A controladoria utiliza de sistemas para fornecer informações aos gestores, as quais são utilizadas no processo de tomada de decisão.

O nível de informações disponibilizado pela controladoria do grupo é o gerencial, que disponibiliza informações que permitem auxiliar o processo decisório.

Este nível se divide em SIC, SIG e SAD. O sistema de informação contábil (SIC), que abrange Balanço Patrimonial, DRE, Fluxo de Caixa, não é o foco do setor, pois não são realizadas análises nessas demonstrações contábeis.

Quanto ao sistema de apoio a decisão (SAD), que auxilia as decisões gerenciais, mediante sistemas de informações executivas (EIS) e *Business Intelligence* (BI) também não é foco da controladoria.

No sistema de informação gerencial (SIG), que processa e transforma dados e apóia a gerência no fornecimento de relatórios resumidos e rotineiros sobre o desempenho das atividades operacionais, a controladoria é responsável por elaborar um relatório que contempla a comparação entre os valores realizados e orçados, as variações e as respectivas justificativas.

3.3.5 Análise do perfil do *controller*

Constatou-se que o grupo não possui um profissional denominado *controller*. Porém há um supervisor que, é o encarregado do departamento de controladoria e executa esta função.

Na teoria verificou-se que o *controller* deve ter conhecimento da empresa em geral, pois ele é o responsável por passar informações importantes aos gestores para a tomada de decisão. No grupo, o responsável por esse papel é o próprio supervisor da controladoria, que tem 16 (dezesesseis) anos de empresa e possui conhecimento necessário para desenvolver esse trabalho.

Este profissional tem a responsabilidade sobre a coordenação da elaboração e acompanhamento do orçamento e emissão do relatório que justificam as variações das unidades e do grupo. Além disso, está vinculado diretamente a implantação do plano de contas, uma vez que ele o criou e o administra.

De acordo com Perez Jr., Pestana e Franco (1997, p. 36) as principais responsabilidades de um *controller* são: a) organizar um sistema de informação

gerencial que possibilita os gestores verificar os resultados obtidos; b) efetuar a comparação entre o desempenho planejado e realizado; c) analisar as variações identificando as causas e os responsáveis; e d) apresentar medidas corretivas.

Verifica-se que apesar da empresa não possuir um profissional com a denominação de *controller*, o supervisor desta área desempenha adequadamente suas funções, pois atende as necessidades do grupo e os preceitos teóricos.

3.4 PERCEPÇÃO DOS GESTORES QUANTO A ATUAÇÃO DA CONTROLADORIA

Aplicou-se um questionário com os gestores das unidades do grupo com a finalidade de verificar se a controladoria atende suas necessidades.

Esse questionário é composto por 8 (oito) questões e foi aplicado com 61 (sessenta e um) gestores, sendo: 25 (vinte e cinco) gerentes de supermercados; 8 (oito) de postos; 22 (vinte e duas) de farmácias; e 6 (seis) gerentes operacionais, que são os responsáveis pela gerência de cada unidade regional, exemplo regional sul, regional norte, regional Paraná, postos, farmácias e comércio eletrônico. Todos eles recebem mensalmente os relatórios de análises desenvolvidas pela controladoria.

Este instrumento foi encaminhado via e-mail no período de 01 à 10 de Outubro. Obteve-se 32 (trinta e duas) respostas o que corresponde a 52% (cinquenta e dois por cento) dos questionários enviados.

A Tabela 1 apresenta os resultados da pesquisa em relação às questões 1, 2, 3, 4, 5 e 6 .

Tabela 1: Percepção dos gestores quanto à atuação da controladoria

Questões	Muito Bom	Bom	Regular	Ruim
1) Como você avalia as análises realizadas pela área de controladoria?	75%	25%		
2) Qual o nível de satisfação no atendimento prestado pela equipe de controladoria?	65,6%	34,4%		
3) Qual o nível das informações disponibilizadas?	43,7%	56,3%		
4) Quanto ao prazo das entrega dos relatórios?	34,5%	59,2%	6,3%	
5) Os relatórios das prévias são úteis no controle gerencial?	75%	21,9%		3,1%
6) Acessibilidade ao sistema disponível pela controladoria.	31,3%	62,5%	6,2%	

Fonte: Elaborado pelo autor.

Percebe-se que os gestores estão satisfeitos com a atuação da controladoria em relação às análises efetuadas sobre os valores orçados, realizados e respectivas variações, pois 75% responderam que é muito boa.

Isso também ocorre em relação ao atendimento e auxílio aos responsáveis pelos lançamentos de despesas e no que tange a utilidade dos relatórios das prévias, uma vez que a maioria dos pesquisados indicaram o item muito bom.

Sobre as informações fornecidas às gerencias por meio do relatório que contém as justificativas das discrepâncias entre realizado e planejado, 56,3% dos pesquisados as consideram boas. O mesmo acontece em relação ao prazo de entrega das análises e quanto à acessibilidade do sistema disponível para o orçamento, com 59,1% e 62,5% de indicação no item bom, respectivamente.

A sétima questão questionou se a forma de planejamento atual da empresa é satisfatória. Os resultados mostram que para 28 (vinte e oito) gestores sim e para 4 (quatro) não. Os gestores que responderam de forma afirmativa destacaram que: com o planejamento é possível mensurar e acompanhar os gastos reais e não ultrapassar o valor orçado; é possível planejar futuros investimentos; atende as necessidades da unidade e mantém todos atualizados; possibilita controlar todas as despesas e metas estabelecidas; fornece aos gestores

ferramentas de controle para o alcance dos resultados; possibilita tomar decisões sobre objetivos e recursos necessários para realizá-los; e apresenta um modelo compartilhado, no qual envolve todas as áreas e estabelece um compromisso mútuo.

Para os demais gestores a forma de planejamento vigente no grupo poderia ser mais flexível, possibilitando a alteração dos valores orçados periodicamente; deveria ter maior interação entre os profissionais que estabelecem as despesas especialistas e os gerentes das unidades; e o planejamento deveria ser realizado em conjunto entre controladoria e gerência.

A oitava questão buscou identificar a aceitação dos gestores em relação à mudança da metodologia de elaboração do orçamento para 2013, sendo que os valores serão propostos pela controladoria, com aprovação posterior dos gestores. Trinta gerentes concordaram e informaram que essa mudança: agilizaria o processo e continuaria o poder de decisão do gestor da unidade e operacional; haveria uma análise sobre o histórico de cada unidade, gerando menos distorção; facilitaria a análise no âmbito operacional e administrativo; auxilia a buscar sempre a redução de despesas; possibilita a otimização do tempo do gestor; criar novos desafios para os gestores e responsabilizá-los pelas metas fornecidas; ficaria mais fácil somente avaliar e colocar as considerações e facilitaria o processo de preenchimento

Somente dois discordaram, pois segundo eles: “ninguém conhece melhor a sua unidade que o próprio gestor, assim como as variáveis que influenciam os resultados” e “cada entidade tem suas particularidades, acredita-se que o gestor deva elaborar o planejamento e a controladoria deve analisá-lo”.

Com a aplicação do questionário percebeu-se que o trabalho desenvolvido pela controladoria apesar de não atender todas as funções estabelecidas na literatura específica atende as necessidades do grupo empresarial em estudo, principalmente em relação ao planejamento, execução e controle orçamentário.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A controladoria atualmente está em destaque, pois é uma área que fornece apoio à gestão empresarial. Com a concorrência cada vez mais forte faz-se necessário um acompanhamento amplo sobre o que ocorre com a organização por meio de instrumentos gerenciais que auxiliam os gestores na administração de seu negócio. A controladoria surgiu exatamente para isso, fornecer esses instrumentos de apoio para a tomada de decisão.

Diante disso, o objetivo dessa pesquisa consiste em apresentar como deve ser estruturada a controladoria perante a literatura específica, descrever como isso ocorre na prática em um grupo empresarial varejista e, por fim, efetuar uma análise comparativa.

Em relação ao primeiro objetivo, verificou-se que a controladoria surgiu por meio das empresas multinacionais que vieram ao Brasil. Estas sentiram a necessidade de possuírem um departamento responsável em apresentar informações que servissem de apoio à tomada de decisão e auxiliasse no controle dos demais setores da organização. Quanto a hierarquia, constatou-se que esta área pode ser estruturada como: órgão staff, de linha ou subordinada ao diretor de finanças e contabilidade. Sua missão e objetivo é fornecer suporte à gestão por meio de informações que subsidiarão o processo de decisão assegurando, assim, a otimização do resultado econômico.

Suas funções abrangem o âmbito gerencial prestando assessoria à cúpula administrativa, mediante os instrumentos: a) planejamento, dividindo em estratégico, tático e operacional; b) controle, o qual possibilita o acompanhamento entre planejado e realizado. Além disso, a controladoria pode atuar na área contábil e fiscal, estando relacionada às atividades próprias da contabilidade, que envolve lançamentos e registros contábeis.

No que se refere aos sistemas de informações, que são um conjunto de técnicas que coletam, registram e armazenam dados para o fornecimento de informações que auxiliam o processo de tomada de decisão, verificou-se que a controladoria é responsável por coordenar a coleta e transformação dos dados e disponibilização de informações aos gestores.

No que tange ao segundo objetivo, descreveu-se a caracterização do grupo empresarial em estudo, que abrange uma rede de supermercados, postos,

farmácias e comércio eletrônico. Verificou-se como está estruturada a controladoria na organização, sendo que é subordinada ao diretor de finanças e controladoria. Foi visto também que o grupo não possui o profissional denominado de *controller*, mas para suprir a essas necessidades existe o supervisor desenvolvendo as respectivas atividades.

Quanto às funções desta área, percebeu-se que a controladoria do grupo não atua no planejamento estratégico, pois atividades relacionadas à observação de fatores internos e externos à organização, definição da missão, visão e objetivos estratégicos são de responsabilidades da presidência e diretoria.

A controladoria possui foco no planejamento operacional, por meio da elaboração dos orçamentos para todas as unidades do grupo, por um período de curto prazo; desenvolvimento do controle orçamentário, mediante o acompanhamento da realização das despesas; levantamento das diferenças ocorridas entre planejado e realizado e respectivas justificativas. Assim, efetua-se uma análise individual de cada unidade e do grupo.

Quanto ao terceiro objetivo, efetuou-se uma comparação entre o que foi descrito sobre a controladoria conforme literatura e a prática no grupo analisado. Constatou-se que a controladoria está estruturada de forma adequada, pois atende as finalidades estabelecidas pela cúpula administrativa da organização. Isso porque, mantém os principais gestores e diretores da organização informados sobre os resultados das unidades e do grupo como um todo, a fim de que possam utilizar essas informações para a tomada de decisão.

Por fim, aplicou-se um questionário o qual permitiu concluir que a controladoria atende as necessidades dos gestores e do grupo, uma vez que proporciona a elaboração do orçamento empresarial, acompanha sua execução e controle, analisa e justifica as diferenças entre os valores orçados e realizados. E disponibiliza informações por meio de um relatório que auxiliam na tomada de decisão dentro dos prazos estabelecidos.

REFERÊNCIAS

- ALVES, Magda. **Como escrever teses e monografias: um roteiro passo a passo**. 2. ed Rio de Janeiro: Elsevier, 2007. 114 p.
- AUDI, Jorge Luis Nicolás; ANDRADE, Gilberto Keller de, CIDRAL, Alexandre. **Fundamentos de sistemas de informação**. Porto Alegre: Bookman, 2005. 208p.
- BRITO, Osias, **Controladoria de risco retorno em instituições financeiras**. São Paulo: Saraiva, 2003. 225 p.
- CABRELLI, Fantine Lígia; FERREIRA, Ademilson, **Contabilidade gerencial como ferramenta no processo de tomada de decisão**. Revista científica eletrônica de ciências contábeis – ISSN: 1679-3870. Ano V – Número 09 – Maio de 2007 – Periódicos Semestral
Disponível em <http://www.revista.inf.br/contabeis09/pages/artigos/cc-edic09-anoV-art02.pdf>
Acesso em 05 de maio de 2012 às 20:47 horas
- CATELLI, Armando (coordenador). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica- GECON**. São Paulo: Atlas, 1999. 596 p.
- CATELLI, Armando (coordenador). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica- GECON**. 2. ed São Paulo: Atlas, 2001. 570 p.
- CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia científica**. 5. ed São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2002. 242 p.
- CHIAVENATO, Idalberto. **Teoria geral da administração**. 6. Ed Elsevier. 2002. 385 p. (volume 1 2ª tiragem)
- CHIAVENATO, Idalberto; SAPIRO, Arão. **Planejamento estratégico: fundamentos e aplicações**. 4ª reimpressão. Rio de Janeiro: Campus. 2003. 415 p.
- FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo Cesar. **Controladoria teoria e prática**. 2. ed São Paulo: Atlas, 1997. 276 p.
- FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo Cesar. **Controladoria: teoria e prática**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008. 299 p.
- FISCHMANN, Adalberto A.; ALMEIDA, Martinho Isnard Ribeiro de. **Planejamento estratégico na prática**. 2 ed. São Paulo: Ed. Atlas, 1991-1995. 164 p.
- FREZATTI, Fábio. **Orçamento empresarial: planejamento e controle gerencial**. 5. ed São Paulo: Atlas, 2009. 225 p.
- GIL, Antonio Carlos. **Projetos de pesquisa**. 3 ed São Paulo: Atlas, 1996. 159 p.
- KOLIVER, Olivio. **A contabilidade e a controladoria: tema atual e de alta relevância para a profissão contábil**, disponível em

http://www.crcrs.org.br/arquivos/livros/livro_controladoria.pdf acesso em 27 de abril de 2012 as 22:14 horas.

LUNKES, Rogério João. **Manual de orçamento**. 2. ed São Paulo: Atlas, 2007. 176 p.

LUNKES, Rogério João; SCHNORREBERGER, Darci. **Controladoria: na coordenação dos sistemas de gestão**. São Paulo: Atlas, 2009. 181 p.

MAGALHÃES, Antonio de Deus F.; LUNKES, Irtes Cristina. **Sistemas Contábeis: o valor informacional da contabilidade nas organizações**. São Paulo: Atlas, 2000. 187 p.

MATARAZZO, Dante C.. **Análise financeira de balanços: abordagem básica e gerencial**. São Paulo: Atlas, 1998. 471 p.

MORANTE, Antonio Salvador. JORGE, Fauzi Timaco. **Controladoria: análise financeira, planejamento e controle orçamentário**. 1. ed São Paulo: Atlas, 2008. 164 p.

MOSIMANN, Clara Pellegrinello; ALVES, Osmar de C.; FISCH, Sílvio. **Controladoria: seu papel na administração de empresas**. Florianópolis: Ed. UFSC, 1993. 129 p.

MOSIMANN, Clara Pellegrinello; FISCH, Sílvio. **Controladoria: seu papel na administração de empresas**. São Paulo: Ed. Atlas, 1999. 137 p.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebolças de. **Planejamento estratégico: conceitos, metodologia e prática**. 8. ed São Paulo: Atlas, 1994. 294 p.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebolças de. **Planejamento estratégico: conceitos, metodologia e prática**. 17. ed São Paulo: Atlas, 2002. 337 p.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebolças de. **Planejamento estratégico: conceitos, metodologia e prática**. 22. ed São Paulo: Atlas, 2005

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebolças de. **Planejamento estratégico: conceitos, metodologia e práticas**. 24. ed São Paulo: Atlas, 2007. 331 p.

OLIVEIRA, Luís Martins de; PEREZ, Jr, José Hernandez; SILVA, Carlos Alberto dos Santos. **Controladoria estratégica**. 5. ed São Paulo: Atlas, 2009. 225 p.

OLIVEIRA, Sílvio Luiz de. **Tratado de metodologia científica: projetos de pesquisas, TGI, TCC, monografias, dissertações e teses**. São Paulo: Pioneira, 1999. 320p.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Controladoria estratégica e operacional: conceitos, estrutura e aplicação**. São Paulo: Thomson, 2003. 483 p.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade gerencial**: um enfoque em sistema de informação contábil. 5. ed São Paulo: Atlas, 2009. 625 p.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade gerencial**: um enfoque em sistema de informação contábil. 6. ed São Paulo: Atlas, 2009. 629 p.

PELEIAS, Ivam Ricardo. **Controladoria**: gestão eficaz utilizando padrões. São Paulo: Saraiva, 2002. 206 p.

PEREIRA, Elias; KOBAYASHI, Alfredo; ARAGAKI, Carlos; GONÇALVES, Reginaldo; MOMPEAN, Valdir; LIMA, José R. de. **Fundamentos da contabilidade**. São Paulo: Prentice Hall, 2005. 332 p

PEREZ JR., José Hernandez; PESTANA, Armando Oliveira; FRANCO, Sergio Paulo Cintra. **Controladoria de gestão**: teoria e prática. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997. 190 p.

SCHMIDT, Paulo; SANTOS, José Luiz dos. **Fundamentos de controladoria**. São Paulo: Atlas, 2006. 277p.

SERRA, Fernando A. Ribeiro; TORRES, Maria Cândida S.; TORRES, Alexandre Pavan. **Administração estratégica**: conceitos, roteiro, prática, casos. 1. ed Rio de Janeiro: Reichmann & Affonso editores, 2004. 178 p.

WARREN, Carl S.; REEVE, James M.; FESS, Philip E. **Contabilidade Gerencial**. Austrália: Pioneira, 2001. 461 p.

YIN, Robert K, **Estudo de caso**: planejamento e métodos. 3. ed Porto Alegre: Bookman, 2005. 212 p.

APÊNDICE(S)

APÊNDICE A: Questionário.

**QUESTIONÁRIO PARA ELABORAÇÃO DA PESQUISA DE TRABALHO DE
CONCLUSÃO DO CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

AVALIAÇÃO PELO RESPONSÁVEL DA UNIDADE DO GRUPO

**I - COMO VOCÊ AVALIA AS ANÁLISES REALIZADAS PELA ÁREA DE
CONTROLADORIA?**

() Muito bom.

() Bom.

() Regular.

() Ruim.

Sugestões (opcional):

**II – QUAL O NÍVEL DE SATISFAÇÃO NO ATENDIMENTO PRESTADO PELA EQUIPE DE
CONTROLADORIA?**

() Muito bom.

() Bom.

() Regular.

() Ruim.

Sugestões (opcional):

III – QUAL O NÍVEL DAS INFORMAÇÕES DISPONIBILIZADAS?

() Muito bom.

() Bom.

() Regular.

() Ruim.

Sugestões (opcional):

IV – QUANTO AO PRAZO DAS ENTREGAS DOS RELATÓRIOS?

() Muito bom.

() Bom.

() Regular.

() Ruim.

Sugestões (opcional):

V – OS RELATÓRIOS DAS PRÉVIAS SÃO ÚTEIS NO CONTROLE GERENCIAL? (não se aplica a área Corporativa).

() Muito bom.

() Bom.

() Regular.

() Ruim.

Sugestões (opcional):

VI - ACESSIBILIDADE AO SISTEMA DISPONIVEL PELA CONTROLADORIA (SYSPHERA)

() Muito bom.

() Bom.

() Regular.

() Ruim.

Sugestões (opcional):

VII - NA SUA OPINIÃO A FORMA DE PLANEJAMENTO APLICADA HOJE NA EMPRESA É SATISFATÓRIO?

() Sim.

() Não.

Por que?

VIII - NO CASO DA CONTROLADORIA ELABORAR UMA PROPOSTA COM AS METAS DE DESPESAS E IMPUTAR NO SYSPHERA, ONDE A PARTICIPAÇÃO DO GESTOR SERIA NA APROVAÇÃO FINAL DOS NÚMEROS, CONTRIBUIRIA NO PROCESSO?

() Sim.

() Não.

Por que?

ANEXO(S)

ANEXO A: Modelo de Análise apresentada pela controladoria

Mês		Unidade						ANÁLISE DAS VARIAÇÕES OPERACIONAIS E ESPECIALISTAS		
nov-12		Loja X								
DESCRIÇÃO	CONTA	O/E	REALIZADO MÊS ANTERIOR	REALIZADO	PLANEJADO	% Var	VAR \$	Relevância	Comentário CONTROLADORIA	Comentário GERENCIA
RECEITAS				0,00	0,00		0,00			
Receita de Vendas de Mercadorias	6025	E		0,00	0,00		0,00	Irrelevante		
01 - Produção							0,00			
02 - Carnes							0,00			
04 - Hortifrutícolas							0,00			
07 - Frios/Laticínios/Congelados							0,00			
05 - Mercadoria							0,00			
08 - Higiene							0,00			
06 - Bebidas							0,00			
09 - Limpeza							0,00			
03 - Bazar							0,00			
10 - Eletro							0,00			
Não Aplicável							0,00			
Receita de Vendas de Serviços	6092 6513	E		0,00	0,00		0,00	Irrelevante		
Devolução de Vendas	2038	E		0,00	0,00		0,00	Irrelevante		
DESPESAS TOTAIS				0,00	0,00		0,00			
Despesas Administrativas	2291			0,00	0,00		0,00			
Despesas com Pessoal	9164			0,00	0,00		0,00			
Total Salários	2305			0,00	0,00		0,00			
Salários	2313	O		0,00	0,00		0,00	Irrelevante		
Comissões Sobre Vendas	2780	O		0,00	0,00		0,00	Irrelevante		
Horas Extras	2321	O		0,00	0,00		0,00	Irrelevante		
Adicional Noturno	9652	O		0,00	0,00		0,00	Irrelevante		
Periculosidade	9660	O		0,00	0,00		0,00	Irrelevante		
Quebra de Caixa	9679	O		0,00	0,00		0,00	Irrelevante		
Estágio	9687	O		0,00	0,00		0,00	Irrelevante		
Jovem Aprendiz	9695	O		0,00	0,00		0,00	Irrelevante		
Encargos				0,00	0,00		0,00			
Férias	2330 2437	O		0,00	0,00		0,00	Irrelevante		
13º Salário	2348 2445	O		0,00	0,00		0,00	Irrelevante		
INSS	2356	O		0,00	0,00		0,00	Irrelevante		
FGTS	2364	O		0,00	0,00		0,00	Irrelevante		
Benefícios				0,00	0,00		0,00			
Benefícios Unimed / Agemed	8052	E		0,00	0,00		0,00	Irrelevante		
Benefícios Uniodonto	8060	E		0,00	0,00		0,00	Irrelevante		
Outros Benefícios	2380	E		0,00	0,00		0,00	Irrelevante		
Benefícios Bolsa de Estudos	9709	E		0,00	0,00		0,00	Irrelevante		
Benefícios Cesta Básica	9717	E		0,00	0,00		0,00	Irrelevante		
Benefícios Seguro de Vida	9725	E		0,00	0,00		0,00	Irrelevante		

Benefício Auxílio Creche	9733	E	0,00	0,00	0,00	Irrelevante	
Benefícios Prêmio Funcionários	9741	E	0,00	0,00	0,00	Irrelevante	
Benefícios Feriados	9750	E	0,00	0,00	0,00	Irrelevante	
Vale-Transporte	2399 3409	E	0,00	0,00	0,00	Irrelevante	
Progr. Alimentação do Trabalhador	3468	E	0,00	0,00	0,00	Irrelevante	
Lanches	2461	O	0,00	0,00	0,00	Irrelevante	
Outros Gastos com Pessoal			0,00	0,00	0,00		
Exames Admissionais / Demissionais / Periódicos	9768	E	0,00	0,00	0,00	Irrelevante	
Aviso-Prévio	2402	E	0,00	0,00	0,00	Irrelevante	
Indenizações Trabalhistas	2410	E	0,00	0,00	0,00	Irrelevante	
Ações Judiciais Trabalhistas	7986	E	0,00	0,00	0,00	Irrelevante	
Treinamento de Pessoal	2429	E	0,00	0,00	0,00	Irrelevante	
Despesas Tributárias	2879		0,00	0,00	0,00		
Taxa de Serviços Públicos	2887	E	0,00	0,00	0,00	Irrelevante	
Impostos e Taxas Municipais	2895	E	0,00	0,00	0,00	Irrelevante	
Impostos e Taxas Estaduais	2909	E	0,00	0,00	0,00	Irrelevante	
Impostos e Taxas Federais	2917	E	0,00	0,00	0,00	Irrelevante	
Multas Dedutíveis	2925	O	0,00	0,00	0,00	Irrelevante	
Perdas	6548		0,00	0,00	0,00		
Perdas Financeiras			0,00	0,00	0,00		
Perdas com Diferenças de Caixa	7838	E	0,00	0,00	0,00	Irrelevante	
Fraudes com Cartões de Crédito	7846	E	0,00	0,00	0,00	Irrelevante	
Perdas Merc. Devolvida a Fornecedores	6602	E	0,00	0,00	0,00	Irrelevante	
Perdas com Cédulas Falsas	6629	E	0,00	0,00	0,00	Irrelevante	
Perdas Diversas			0,00	0,00	0,00		
Furtos Praticados por Clientes	6556	E	0,00	0,00	0,00	Irrelevante	
Furtos Praticados por Funcionários	6564	E	0,00	0,00	0,00	Irrelevante	
Furtos Praticados por Outros	6572	E	0,00	0,00	0,00	Irrelevante	
Perdas com Terceiros	6580	E	0,00	0,00	0,00	Irrelevante	
Perdas com Assaltos	6589	E	0,00	0,00	0,00	Irrelevante	
Indenizações por Danos Morais	7293	E	0,00	0,00	0,00	Irrelevante	
Perdas com Impostos Não Retidos	8176	E	0,00	0,00	0,00	Irrelevante	
Outras Perdas	5193	E	0,00	0,00	0,00	Irrelevante	
Outras Despesas Administrativas	2453		0,00	0,00	0,00		
Serviços Profissionais de Informática-PJ	7820	E	0,00	0,00	0,00	Irrelevante	
Telefonia Fixa	2500	O	0,00	0,00	0,00	Irrelevante	
Telefonia Móvel	9776	O	0,00	0,00	0,00	Irrelevante	

Mensalidade de Circuito de Dados	7882	E	0,00	0,00	0,00	Irrelevante
Material de Escritório	2518	O	0,00	0,00	0,00	Irrelevante
Uso de Software/Hardware	2526	E	0,00	0,00	0,00	Irrelevante
Depreciação/Amortização	2534	O	0,00	0,00	0,00	Irrelevante
Mensalidades Diversas	2542	O	0,00	0,00	0,00	Irrelevante
Contribuição Sindical Patronal	3689	E	0,00	0,00	0,00	Irrelevante
Assinatura de Jornais e Revistas	2550	O	0,00	0,00	0,00	Irrelevante
Viagens Nacionais	2569	O	0,00	0,00	0,00	Irrelevante
Viagens Internacionais	9938	O	0,00	0,00	0,00	Irrelevante
Doações	2585	O	0,00	0,00	0,00	Irrelevante
Seguros	2593	E	0,00	0,00	0,00	Irrelevante
Fretes Diversos	2615	O	0,00	0,00	0,00	Irrelevante
Aquis. Serv. Transportes	9784	E	0,00	0,00	0,00	Irrelevante
Tarifas Internas			0,00	0,00	0,00	
Tarifa - Custos Logísticos P. Belo	9792	E	0,00	0,00	0,00	Irrelevante
Tarifa - Custos Logísticos Curitiba	9806	E	0,00	0,00	0,00	Irrelevante
Tarifa - Custos Gerencias	9814	E	0,00	0,00	0,00	Irrelevante
Tarifa - Custos Padarias Regionais	9822	E	0,00	0,00	0,00	Irrelevante
Despesas com Carga e Descarga	2623	E	0,00	0,00	0,00	Irrelevante
Energia Elétrica	2631	E	0,00	0,00	0,00	Irrelevante
Água	2658	O	0,00	0,00	0,00	Irrelevante
Material de Uso e Consumo	2666	O	0,00	0,00	0,00	Irrelevante
Despesas com Uniformes	9830	O	0,00	0,00	0,00	Irrelevante
Despesas com EPIs	9849	O	0,00	0,00	0,00	Irrelevante
Despesas com Consumo de GLP	9857	O	0,00	0,00	0,00	Irrelevante
Manut Maq Eqptos Instalações Preventiva	7960	E	0,00	0,00	0,00	Irrelevante
Manut Maq Eqptos Instalações Corretiva	2674	E	0,00	0,00	0,00	Irrelevante
Manutenção de Instalações Prediais	7773	E	0,00	0,00	0,00	Irrelevante
Manutenção Equipamentos de Informática	7811	E	0,00	0,00	0,00	Irrelevante
Manutenção de Empilhadeiras	7994	E	0,00	0,00	0,00	Irrelevante
Manutenção e Conservação de Veículos	2682	E	0,00	0,00	0,00	Irrelevante
Combustíveis e Lubrificantes	6262	O	0,00	0,00	0,00	Irrelevante
Aluguel de Equipamentos de Informática	7854	E	0,00	0,00	0,00	Irrelevante
Aluguel de Bens Imóveis	2690	O	0,00	0,00	0,00	Irrelevante
Aluguel Bens Móveis	9885	O	0,00	0,00	0,00	Irrelevante
Aluguel de Veículos	2704	E	0,00	0,00	0,00	Irrelevante
Despesas Diversas	2720	O	0,00	0,00	0,00	Irrelevante

Despesas com Correios	9873	O		0,00	0,00	0,00	Irrelevante		
Despesas com Sonorização	9881	O		0,00	0,00	0,00	Irrelevante		
Ações Judiciais Cíveis	7978	E		0,00	0,00	0,00	Irrelevante		
Multas por Rescisão de Contratos	7315	E		0,00	0,00	0,00	Irrelevante		
Indenizações por Rescisão de Contrato	7510	E		0,00	0,00	0,00	Irrelevante		
Vigilância Patrimonial	7560	E		0,00	0,00	0,00	Irrelevante		
Despesas Advocaciais - PJ	7870	O		0,00	0,00	0,00	Irrelevante		
Despesas Advocaciais - PF	7889	O		0,00	0,00	0,00	Irrelevante		
Despesas Consultorias- PJ	9890	O		0,00	0,00	0,00	Irrelevante		
Despesas Consultorias- PF	9903	O		0,00	0,00	0,00	Irrelevante		
Serviços de Inventário - PJ	7900	E		0,00	0,00	0,00	Irrelevante		
Recrutamento e Seleção - PJ	7919	E		0,00	0,00	0,00	Irrelevante		
Conservação e Limpeza	7927	O		0,00	0,00	0,00	Irrelevante		
Serviços de Coleta de Lixo/Entulho - PJ	7935	O		0,00	0,00	0,00	Irrelevante		
Serviços de Análises em Geral PJ	7943	O		0,00	0,00	0,00	Irrelevante		
Despesas com Vendas	2755			0,00	0,00	0,00			
Promoção e Propaganda	3905			0,00	0,00	0,00			
Despesas com TV	3913	E		0,00	0,00	0,00	Irrelevante		
Despesas com Rádio	3921	E		0,00	0,00	0,00	Irrelevante		
Despesas com Jornal	3930	E		0,00	0,00	0,00	Irrelevante		
Despesas com Panfletos	3948	E		0,00	0,00	0,00	Irrelevante		
Despesas com Midia Alternativa	3964	E		0,00	0,00	0,00	Irrelevante		
Despesas com Eventos	3972	E		0,00	0,00	0,00	Irrelevante		
Despesas com Pontos de Venda	3980	E		0,00	0,00	0,00	Irrelevante		
Despesas com Honorários/Serviços	7625	E		0,00	0,00	0,00	Irrelevante		
Eventos Higiene e Limpeza	7676	E		0,00	0,00	0,00	Irrelevante		
Eventos Queijos e Vinhos	7684	E		0,00	0,00	0,00	Irrelevante		
Eventos Feira Gastronômica	7692	E		0,00	0,00	0,00	Irrelevante		
Eventos Eletro	7706	E		0,00	0,00	0,00	Irrelevante		
Eventos Rádio Angeloni	7714	E		0,00	0,00	0,00	Irrelevante		
Evento Espaço Cultural	7722	E		0,00	0,00	0,00	Irrelevante		
Eventos Cozinha Dona Helena	7730	E		0,00	0,00	0,00	Irrelevante		
Clube Angeloni	4103			0,00	0,00	0,00			
Bonificações Em Mercadorias-Resgate	4170	E		0,00	0,00	0,00	Irrelevante		
Despesas com Convênios-Clube	4189	E		0,00	0,00	0,00	Irrelevante		
Provisão Premiação Clube Angeloni	5614	E		0,00	0,00	0,00	Irrelevante		

Outras Despesas com Vendas	9407			0,00	0,00	0,00		
Despesas com Comunicação Visual	9911	O		0,00	0,00	0,00	Irrelevante	
Despesas com Patrocínios/Brindes	9920	O		0,00	0,00	0,00	Irrelevante	
Taxa de Serviços-Convênios	2798	E		0,00	0,00	0,00	Irrelevante	
Perdas Operações de Crédito	2944 5223	E		0,00	0,00	0,00	Irrelevante	
Estacionamento para Clientes	5681	O		0,00	0,00	0,00	Irrelevante	
Despesas com Cartão Presentes	2801	E		0,00	0,00	0,00	Irrelevante	
Despesas com Adeqas	8117	E		0,00	0,00	0,00	Irrelevante	
Despesas com Internet	8079	E		0,00	0,00	0,00	Irrelevante	
Entrega de Mercadorias	2810	E		0,00	0,00	0,00	Irrelevante	
Consumo de Embalagens	2828	O		0,00	0,00	0,00	Irrelevante	
Despesas de Representação e Convencões	2836	E		0,00	0,00	0,00	Irrelevante	
Transporte de Valores	2607	E		0,00	0,00	0,00	Irrelevante	
Serasa/SPC	7897	E		0,00	0,00	0,00	Irrelevante	
Despesas com Degustação	6360	O		0,00	0,00	0,00	Irrelevante	
Outras Receitas e Despesas Operacionais	3158			0,00	0,00	0,00		
Recuperação de Custos e Despesas	3212	O		0,00	0,00	0,00	Irrelevante	
Outras Receitas Eventuais	3220	O		0,00	0,00	0,00	Irrelevante	
Outras Receitas de Locações	7781	E		0,00	0,00	0,00	Irrelevante	
Taxa de Serviços	6483	E		0,00	0,00	0,00	Irrelevante	
Descontos Logísticos	5789	E		0,00	0,00	0,00	Irrelevante	
Quebras	3115			0,00	0,00	0,00		
Quebras e Deteriorações	3123	E		0,00	0,00	0,00	Irrelevante	
Bonificação Abatimento de Quebra	10073	E		0,00	0,00	0,00	Irrelevante	
Variações de Inventário	3131 3140	E		0,00	0,00	0,00	Irrelevante	

Produtividade de Análise

Classificação	Qtde de
Relevante (Operacional)	-
Relevante (Especialista)	-
Irrelevante	140
TOTAL	140

OBSERVAÇÕES

RELEVÂNCIAS:	Os valores são considerados RELEVANTES quando as contas apresentarem variações acima de 10% (planejado versus realizado) e maiores que R\$ 1.000,00 (mil reais).
USO DO FILTRO:	Para facilitar a visualização do relatório, pode-se fazer uso do FILTRO (localizado na linha 10 do relatório), podendo filtrar o relatório por: CONTAS OPERACIONAIS ou ESPECIALISTAS / VARIAÇÕES RELEVANTES ou IRRELEVANTES / ENTRE OUTRAS OPÇÕES.