

UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE - UNESC

CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

ANDREI LODETTI LIMA

**CONTROLADORIA ESTRATÉGICA: FUNDAMENTOS E INSTRUMENTOS PARA
APOIO Á GESTÃO EMPRESARIAL – ESTUDO DE CASO EM UMA INDÚSTRIA
GRÁFICA LOCALIZADA NA REGIÃO DA AMREC**

CRICIÚMA

2015

ANDREI LODETTI LIMA

**CONTROLADORIA ESTRATÉGICA: FUNDAMENTOS E INSTRUMENTOS PARA
APOIO Á GESTÃO EMPRESARIAL – ESTUDO DE CASO EM UMA INDÚSTRIA
GRÁFICA LOCALIZADA NA REGIÃO DA AMREC**

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

Orientador (a): Prof. (a) Esp. Juliano Vitto Dal Pont

CRICIÚMA

2015

ANDREI LODETTI LIMA

**CONTROLADORIA ESTRATÉGICA: FUNDAMENTOS E INSTRUMENTOS PARA
APOIO Á GESTÃO EMPRESARIAL – ESTUDO DE CASO EM UMA INDÚSTRIA
GRÁFICA LOCALIZADA NA REGIÃO DA AMREC**

Trabalho de Conclusão de Curso aprovado pela Banca Examinadora para obtenção do Grau de Graduação no Curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC, com Linha de Pesquisa em Controladoria Estratégica.

Criciúma, 02 de Julho de 2015.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Esp. Juliano Vitto Dal Pont - Unesc – Orientador - UNESC

Prof. Esp. Luiz Henrique T. Daufembach – Examinador - UNESC

**Dedico este trabalho ao meu falecido Pai
Adair Lima, do qual, proporciona cada vez
mais saudade ao passar dos dias.**

AGRADECIMENTOS

Primeiramente á Deus, por me fornecer o dom da vida, bem como a oportunidade de estar vivenciando este momento.

Minha mãe Luci, meu pai Adair (in memoria), e meu irmão Marcel, que me ajudaram de todas as formas para que eu concluísse esta caminhada, confiaram em mim a capacidade de me tornar um profissional dedicado e uma pessoa de caráter.

Minha noiva Raquel Nunes, que sempre esteve ao meu lado nos momentos mais felizes nos mais difíceis me apoiando, com seu amor, carinho e dedicação.

Pela união de meus grandes amigos que dividiram comigo momentos de alegrias inesquecíveis, especialmente aqueles que conheci na Universidade. Posso dizer com toda certeza que estes estarão comigo em minha caminhada.

Ao meu orientador Juliano Vitto Dal Pont, do qual atuou relevantemente em seu direcionamento, e conseqüentemente proporcionou-me chegar ao final deste trabalho.

Á UNESC e todo o corpo de professores e coordenação do curso de Ciências Contábeis, por oferecer todo o conhecimento, objetivando que nos tornemos profissionais qualificados.

“Que os vossos esforços desafiem as impossibilidades, lembrai-vos de que as grandes coisas do homem foram conquistadas do que parecia impossível”.

Charles Chaplin

RESUMO

LIMA, Andrei Lodetti. Controladoria Estratégica: fundamentos e instrumentos para apoio á gestão empresarial – estudo de caso em uma indústria gráfica localizada na região da AMREC. 2015. 64 p. Orientador: Prof. Esp. Juliano Vitto Dal Pont. Trabalho de Conclusão do Curso de Ciências Contábeis. Universidade do Extremo Sul Catarinense – UNESC. Criciúma – SC.

A Controladoria Estratégica atua com o objetivo de proporcionar a eficácia organizacional e operacional do negócio. Em um cenário econômico que as empresas são impostas a um alto nível de competitividade, estas devem elaborar técnicas administrativas, que contribuam diretamente no processo decisório e suporte informacional. Estas ações são desenvolvidas com intuito de maximizar os resultados da organização, bem como minimizar riscos. São de suma importância que os profissionais estejam capacitados e alinhados com as estratégias corporativas, a fim de atingir as metas propostas. O estudo em questão caracteriza-se como uma pesquisa bibliográfica descritiva, com apresentação de dados de qualitativos e quantitativos. Não obstante, foram elencadas inúmeras abordagens de vários autores sobre o tema. No que tange aos procedimentos, a metodologia adotada foi estudo de caso na empresa Mega Gráfica e Editora Ltda. Destaca-se assim a que empresa apresenta necessidade de aplicabilidade dos fundamentos da controladoria bem como seus instrumentos de gestão.

Palavras-chave: Controladoria. Planejamento. Estratégia. Ferramentas Gerenciais.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Globalização na Controladoria	17
Figura 2 – Matriz SWOT.....	19
Figura 3 – Fases para Implantação do Planejamento Orçamentário	26
Figura 4 – Objetivos principais do Plano Orçamentário	28
Figura 5 – Divisão dos Custos.....	32
Figura 6 – Ponto de Equilíbrio	33
Figura 7 – Memória de cálculo para encontrar o lucro	33
Figura 8 – Ciclo operacional.....	39
Figura 9 – Organograma da Mega Gráfica.....	43
Figura 10 – Análise SWOT – Estudo de caso	47
Figura 11 – Fluxograma da Empresa após Adequações	50
Figura 12 – Orçamento Projetado para 2016	52
Figura 13 – Mapa de Custos RKW do ano de 2011	53
Figura 14 – Mapa de Custos RKW Atualizado	54
Figura 15 – Comparativo do Impacto do Custo sobre o Preço de Venda.	55

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AMREC	Associação dos Municípios da Região Carbonífera
SWOT	Strengths, Weaknesses, Opportunities, Threats
CTN	Código Tributário Nacional
MERCORSUL	Mercado Comum do Sul
BNDES	Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social
II	Impostos sobre a Importação de Produtos Estrangeiros

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
1.1 TEMA E PROBLEMA	11
1.2 OBJETIVOS	12
1.3 JUSTIFICATIVA	12
2 REFERENCIAL TEÓRICO	14
2.1 A CONTROLADORIA ESTRATÉGICA.....	14
2.1.1 Funções da Controladoria e seu Papel no Processo de Gestão	15
2.1.2 Características da Função do <i>Controller</i>	15
2.1.3 Efeitos da Globalização na Controladoria	16
2.2 AMBIENTE DA ÁREA DE CONTROLADORIA	17
2.2.1 Visão sistêmica da empresa	18
2.2.2 Ambientes organizacionais: externo e interno	18
2.3 PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO	20
2.3.1 Estratégias empresariais e planejamento estratégico: conceitos e definições	20
2.3.2 Vantagens do planejamento estratégico	21
2.4 PLANEJAMENTO ORÇAMENTÁRIO E FINANCEIRO	23
2.4.1 Tipos de orçamentos	24
2.4.2 Fases para a preparação e implantação do sistema orçamentário	25
2.4.3 Vantagens no uso do orçamento	28
2.4.4 Análise horizontal e vertical	29
2.4.5 Obstáculos e limitações do processo orçamentário	29
2.5 GESTÃO DE CUSTOS.....	30
2.5.1 Sistema de Custos RKW	30
2.5.2 Custos, margens na tomada decisão e ponto de equilíbrio	31
2.5.2.1 Custo fixo e variável	31
2.5.2.2 Margem de contribuição e ponto de equilíbrio.....	32
2.5.2.3 Lucro	33
2.6 GESTÃO ESTRATÉGICA DAS INFORMAÇÕES	34
2.6.1 Vantagens, obstáculos e organização das informações estratégicas	35
2.6.2 Sistema de informações Gerenciais	36
2.7 O SISTEMA DE CONTROLES INTERNOS	37

2.7.1 Definição, objetivo e importância do sistema de controles internos	38
2.7.2 Os ciclos operacionais de controles	38
3 METODOLOGIA DA PESQUISA.....	40
3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO.....	40
3.2 PROCEDIMENTOS PARA COLETA E ANALISES DE DADOS	41
4 DESENVOLVIMENTO DO ESTUDO DE CASO	42
4.1 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA.....	42
4.2 DIAGNÓSTICO DA EMPRESA.....	44
4.2.1. Diagnóstico Interno.....	44
4.2.2 Diagnóstico Externo.....	45
4.2.3 Matriz SWOT	46
4.3 PROPOSTA DE PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO PARA A EMPRESA.....	47
4.3.1 Instauração de negócio, missão, visão e valores.	47
4.3.2 Planejamento de custos	53
4.4 CONTROLES INTERNOS.....	56
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	57
REFERÊNCIAS.....	58
APÊNDICE.....	60

1 INTRODUÇÃO

A finalidade deste estudo acadêmico consiste em estabelecer a relevância da Controladoria, mediante a aplicabilidade de suas ferramentas gerenciais como sistema de apoio ao processo de gestão dos negócios. Neste capítulo destaca-se o tema e problema de pesquisa, e em série o objetivo geral e os objetivos específicos. Para finalizar, evidencia-se a justificativa do estudo.

1.1 TEMA E PROBLEMA

Em um ambiente empresarial pautado por contornos de imprevisibilidade e variações constantes é fundamental que as organizações acompanhem as mudanças de cenário de forma dinâmica. Neste sentido, os instrumentos de gestão ampliam sua relevância, visto que os mesmos contribuem diretamente com a gestão do negócio e subsidiem sua sustentabilidade.

É nesse ambiente que surge a controladoria, a qual como departamento ou unidade, possui a missão de coordenar todo ferramental contábil da organização de modo a otimizar o resultado da organização. Em síntese, é possível afirmar que a Controladoria, mediante a figura do profissional denominado *Controller*, amplia as dimensões da contabilidade e sua relevância para o negócio.

Instrumentos outrora considerados supérfluos, tornam-se básicos, porém essenciais para o direcionamento da empresa. Estão neste rol, o planejamento estratégico, os planos orçamentários, a gestão dos custos e processos do empreendimento, a sistematização do processo de informações gerenciais e o estabelecimento de controles internos

Para efetividade da controladoria no processo de gestão, é fundamental a integração da mesma com os demais departamentos do negócio. Diversos paradigmas ainda devem ser quebrados como, por exemplo, a resistência mudança de alguns profissionais que não compreendem o real valor e a finalidade da controladoria para organização.

Neste sentido, cabe ao *controller*, que é o profissional responsável pela gestão da controladoria, adotar uma postura crítica (no sentido construtivo),

consolidar as informações, executar o processo de análise e transmiti-la com excelência os gestores, visando colaborar com o processo decisório e contribuir para realização da missão e alcance da visão estratégica corporativa.

Diante do exposto caracteriza-se o seguinte problema de pesquisa: Quais os fundamentos necessários para estruturar a controladoria e aplicar seus instrumentos no processo de apoio a gestão em uma indústria gráfica na região da AMREC?

1.2 OBJETIVOS

O objetivo geral deste estudo consiste em definir quais os fundamentos necessários para estruturar a controladoria em uma organização e instrumentalizar a aplicação de ferramentas gerenciais com a finalidade de subsidiar o processo de gestão. Dessa forma, para alcance do objetivo geral, faz-se necessário estabelecer os seguintes objetivos específicos:

- ✓ Examinar o negócio, e realizar um diagnóstico empresarial com a finalidade de conceder subsídio para estruturação da controladoria;
- ✓ Formular as diretrizes organizacionais e delimitar os planos corporativos;
- ✓ Estruturar as bases do sistema orçamentário e sistematizar o processo de controles internos

1.3 JUSTIFICATIVA

No atual contexto empresarial é importante que as organizações possuam domínio das informações essenciais para a gestão do negócio e que contribuam para o processo de gestão. A gestão de outrora baseada no empirismo e não sustentada por um diagnóstico sólido tende a desaparecer e levar com elas inúmeras empresas.

Diante do exposto, conhecer seu negócio, no âmbito interno e externos, identificar os movimentos de mercado, e modernizar o processo de gestão são aspectos que contribuem para assegurar o sucesso do empreendimento. É neste

âmbito que atua a controladoria. Ela visa consolidar os objetivos estratégicos da organização mediante a formulação de processos e procedimentos internos.

Empresas referenciais de mercado atuam sempre amparadas pelo departamento de controladoria, o qual será responsável por toda gestão de informações da organização, independentemente do caráter desta (seja financeira, econômica, de mercado, etc). Diante do exposto, a controladoria, mediante o profissional *Controller*, deve instituir ferramentas que contribuam para segurança da empresa.

Para assegurar uma controladoria bem fundamentada é necessário que os gestores compreendam a importância da informação gerencial para o controle de gestão atual, visto que todo o processo tem que ser integrado e coordenado. A controladoria no seu âmbito estratégico e por meio de seus instrumentos contribui para a perenidade da organização.

Portanto, tendo em vista a contribuição da controladoria e de seus instrumentos, este estudo se reveste de aspectos relevantes. Esta informação é factível visto que os resultados apresentados no estudo serão importantes para elevar o conhecimento acadêmico, bem como, fornecer uma visão mais ampla dos horizontes de atuação da controladoria.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Neste capítulo serão apresentados os fundamentos teóricos que compreendem os conceitos e aspectos relacionados a controladoria e suas ferramentas de gestão, com enfoque no planejamento estratégico e orçamentário, gestão de custos, sistematização das informações corporativas e controles internos.

2.1 A CONTROLADORIA ESTRATÉGICA

A controladoria pode ser compreendida com uma amplificação da ciência contábil, e de acordo com Morante e Jorge (2008, p. 10), “a controladoria é um órgão de suma importância para a sobrevivência das empresas, sendo um departamento de assessoria à alta administração exercida sob forte influência da contabilidade, e diretamente ligada à geração de informações para a tomada de decisão”. Esta ótica é compactuada por Oliveira, Perez Jr e Silva (2002), os quais conceituam a controladoria como:

[...] o departamento responsável pelo projeto, elaboração, implementação e manutenção do sistema integrado de informações operacionais, financeiras e contábeis de determinada entidade [...], sendo considerada por muitos autores como o atual estágio evolutivo da contabilidade.

Esta visão é redimensionada por Cavalcanti (2007, p. 41), o qual destaca que “estratégia é a composição de planos e objetivos traçados com uma finalidade predeterminada, visando ao alcance dos objetivos definidos na competitividade e dinamismo do ambiente, ao qual se compreende promover impacto e surpresa”. Compreende-se dessa forma que cabe a controladoria coordenar a estratégia empresarial, a qual consiste nos caminhos, alternativas e escolhas, os quais o definem posicionamento da empresa de mercado, e norteiam os propósitos organizacionais. Ampliando essa percepção, é a escolha do que fazer, mas principalmente do que não fazer, enfatizando assim o foco. É neste âmbito que atua a controladoria estratégica.

2.1.1 Funções da Controladoria e seu Papel no Processo de Gestão

A controladoria é o órgão que tem por finalidade consolidar as informações organizacionais e transmiti-las com excelência de modo a sustentar o processo de gestão. Para Padoveze (2003) a missão da controladoria é gerir economicamente a empresa da forma mais vantajosa, desta maneira ela controla, informa e influencia para assegurar a eficácia, continuidade e sucesso da entidade. Oliveira, Perez Jr. e Silva (2014, p. 10) salientam ainda que a controladoria tem papel de fornecer “mensurações das alternativas econômicas e, por meio da visão sistêmica, integrar as informações e reporta-las para facilitar o processo decisório”.

Desta maneira, na visão de Oliveira, Perez Jr. e Silva (2014) a controladoria é considerada um órgão de análise, que se encontra na cúpula administrativa e exerce função de fornecer os dados e as informações com o foco no planejamento, elencando e destacando todos os aspectos, positivo ou negativos que podem exercer influência no negócio.

2.1.2 Características da Função do *Controller*

Cabe a denominação de *controller* ao profissional que coordena a controladoria. De acordo com a ótica de Oliveira, Perez Jr. e Silva (2014) o *controller* pode estar em quaisquer setores/áreas, em relação às funções administrativas, contábeis e financeiras, e obviamente sua remuneração e grau de responsabilidade ficará vinculado ao porte das empresas.

Não obstante, Oliveira, Perez Jr. e Silva (2014, p.11) destacam que “nas empresas de menor porte, que não dispõe ainda de adequada estrutura, o *controller* normalmente também seria responsável por outras atividades, tais como: informática, finanças, departamento pessoal etc.” Corroborando com a visão de Oliveira, Perez Jr. e Silva (2014 apud TUNG) as atribuições do *controller* se subdividem em: prevenção e solução de problemas; elaboração de relatórios; fornecimento de informações; avaliação de desempenhos; pro-atividade; colocar-se como executivo; Imparcialidade; capacidade de vender sua “imagem”.

Diante do exposto, ressalta-se que o *controller* exerce funções relevantes para a continuidade da empresa, e além disso, as empresas atualmente procuram

profissionais para exercer a gestão da controladoria com adequações para o avanço da globalização.

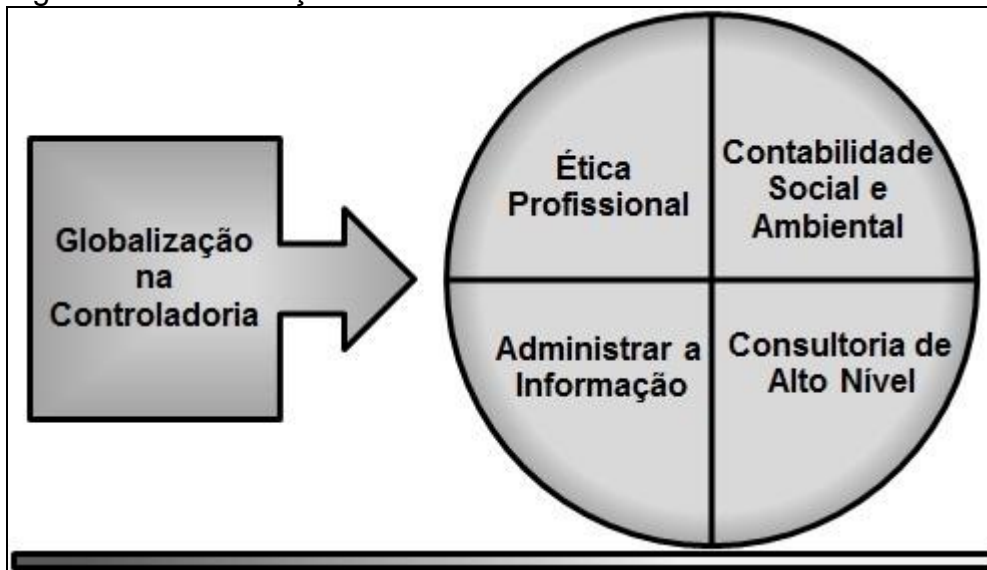
Em decorrência das profundas mudanças que estão ocorrendo nos processos produtivos e nas técnicas gerenciais e administrativas, as exigências para o exercício do cargo de *controller* tornaram-se complexas e desafiadoras. Não há mais espaço para o profissional do passado, contente apenas em cumprir satisfatoriamente as tarefas rotineiras. A valorização do cargo de *controller* é consequência direta da necessidade das empresas de elaborar o planejamento estratégico e controlar, com cada vez mais rigor, os custos administrativos, financeiros e de produção dos bens e serviços. (OLIVEIRA, PEREZ E SILVA, 2014, p. 13).

Segundo Oliveira, Perez Jr. e Silva (2014), importante ressaltar que o profissional da área da controladoria deve ter pleno conhecimento em: contabilidade e finanças; sistemas de informações gerenciais; tecnologia de informações; aspectos legais de negócios e visão empresarial; métodos quantitativos; processos informatizados da produção de bens e serviços.

2.1.3 Efeitos da Globalização na Controladoria

Com as constantes mudanças no ambiente corporativo, as empresas buscam aprimorar seus processos as demandas impostas pelos mercados. Na opinião de Oliveira, Perez Jr. e Silva (2014, p.14) “a contabilidade atualmente praticada será cada vez mais influenciada pelas normas vigentes em outros países, em decorrência da globalização e abertura da economia brasileira”. Na concepção dos autores anteriormente citados, existem alguns procedimentos que visam adequar as práticas conforme pode ser observado na figura abaixo:

Figura 1 – Globalização na Controladoria



Fonte: Adaptação de Oliveira, Perez Jr e Silva (2014).

Em resumo, a controladoria como responsável pela gestão estratégica da entidade a fim de gerar os relatórios em tempo real e confiáveis, possibilita a tomada de decisão mais vantajosa, em tempos atuais as empresas requerem sistemas mais abrangentes a fim de medir seus resultados, e assim, de conseguir competir no mercado em que estão inseridas.

2.2 AMBIENTE DA ÁREA DE CONTROLADORIA

No ambiente da controladoria é de suma que os gestores estejam alinhados com o cenário atual da empresa, bem como transportar as informações para a alta administração. Na visão de Nascimento e Reginato (2013, p. 129) há algumas mudanças que ocorrem no ambiente da controladoria:

À medida que as organizações crescem e passam a ter novos integrantes, aumenta o distanciamento entre sua administração e as áreas onde ocorrem as diversas atividades que garantem o seu funcionamento. Manter esse sistema empresarial integrado e focado no objetivo definido por seus proprietários, empreendedores, ou seus representantes, representa um considerável desafio.

Nascimento e Reginato (2010), afirmam representação de boas práticas de governança é importante, pois apresenta aos usuários que se interessam pelo empreendimento, segurança e suas operações, desta maneira sabe-se que controlar uma empresa não é tarefa fácil. Neste contexto tem-se a controladoria como

responsável por controlar, e prezar pela continuidade do negócio, mediante a isto a controladoria conta com um ambiente organizacional, transparente, e que possibilite aos gestores avaliações criteriosas. Desta forma, analisa-se o controle organizacional na controladoria.

Conclui-se que a controladoria planeja suas tarefas, buscando a eficiência organizacional, e preservando assim suas funcionalidades, bem como seus procedimentos internos, possibilitando a otimização de seus processos operacionais.

2.2.1 Visão sistêmica da empresa

No atual contexto empresarial, as empresas buscam cada vez mais otimizações para que seus processos possam ser os mais favoráveis possíveis para contribuir com a maximização do negócio, e a visão sistêmica da empresa pelos seus profissionais é essencial.

Na opinião de Nascimento e Reginato (2013) no ambiente organizacional, a visão sistêmica tem como objetivo o auxílio para os gestores, bem como os outros profissionais que contribuem para empresa, a fim de poder detectar pontos positivos e negativos, e que ao final suas funcionalidades sejam coesas. Ainda ressaltam que todos na organização devem pensar sistematicamente e de maneira integrada, e que todas as adequações do ambiente, possam ser aderidas.

Na visão de Nascimento e Reginato (2010) a maior dificuldade que pode ser encontrada, é a postura dos profissionais que trabalham na organização, dos quais são responsáveis pelo crescimento empresarial, e fomentam o seu desenvolvimento.

Nesta ótica, conclui-se então que os profissionais atuantes na empresa devem estar alinhados com as metas e objetivos que ela propõe, e que suas posturas devem visar a cooperação para o desenvolvimento da entidade, e assegurar sua continuidade.

2.2.2 Ambientes organizacionais: externo e interno

A análise dos ambientes organizacionais se subdividem nos âmbitos internos e externos, na visão de Müller (2014), internamente a empresa avalia quais

os pontos fortes e fracos, e no ambiente externo a organização verifica quais as oportunidades que ela poderá aproveitar, e suas ameaças para tentar minimizar os riscos.

Para o melhor esclarecimento, Andrade (2012) explica abaixo o significados da sigla SWOT:

Ambiente Interno:

- **Strengths** – Pontos Fortes
- **Weaknesses** – Pontos Fracos

Ambiente Externo:

- **Opportunities** – Oportunidades
- **Threats** – Ameaças

Desta maneira, a matriz SWOT é representada pela seguinte figura 2 abaixo:

Figura 2 – Matriz SWOT

		Ajuda Forças	Atrapalha Fraquezas
Ambiente	Interno	S	W
	Externo	O	T
		Oportunidades	Ameaças

Fonte: Adaptação de Müller (2014).

2.3 PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO

Em tempos atuais, as empresas necessitam de adequações para enfrentar as exigências de mercado prezando pela continuidade e expansão do negócio, desta forma Oliveira, Perez Jr. e Silva (2014) afirmam que esta atividade de cunho gerencial, quando houver sua aplicabilidade bem elaborada e organizada, recebe a denominação de planejamento estratégico. Assim esta ferramenta possibilita que a empresa tenha o direcionamento correto para alcançar o sucesso.

Para estruturar o planejamento estratégico, Oliveira, Perez Jr. e Silva (2014), descrevem que os usuários internos devem ter pleno conhecimento dos processos organizacionais e alinhar os mesmos com as metas e objetivos propostos. O planejamento estratégico deve ser de conhecimento de todos os usuários internos, bem como também da alta administração.

2.3.1 Estratégias empresariais e planejamento estratégico: conceitos e definições

A estratégia empresarial é sustentada por alguns aspectos que estão diretamente vinculados á performance da entidade e contribuem para os resultados futuros, tais como: metas, tomada de decisão, objetivos e as políticas empresariais.

Pode-se determinar que a estratégia empresarial possui alguns fundamentos: determinar as metas qualitativas e quantitativas, o processo decisório, bem como seus objetivos e as políticas que serão adotadas para cumprimento do que a empresa almeja. (OLIVEIRA, PEREZ JR. E SILVA, 2014).

É importante que o ambiente corporativo esteja alinhado com as metas da empresa, objetivos, adequações de políticas internas e a tomada de decisão por parte dos administradores ou á quem for delegado tal autonomia, assim a empresa poderá obter processos bem estruturados e organizados para alcançar os resultados propostos.

Um dos pontos iniciais da análise é definir o negócio da empresa, a sua missão e visão, e valores. Andrade (2012) afirma que o negócio empresarial esta relacionado ao nicho de mercado que a empresa esta introduzida, a missão demonstra o motivo pela qual a organização existe, e a visão transmite o que a

entidade almeja a longo prazo. Em relação aos valores, Müller (2014) determina como os fatores que guiarão a empresa até o processo decisório, bem como cumprimento de sua missão e visão.

De acordo com Padoveze (2012), a estratégia no ambiente empresarial decorre dos objetivos propostos, bem como o processo para seu cumprimento, visto que o planejamento possui meta básica de aumentar as chances de sucesso da empresa. Perez Junior, Pestana e Franco (1997), complementam que estas metas servirão de parâmetros para avaliar se os objetivos traçados foram alcançados.

As estratégias corporativas podem ser determinadas por empresas, por linhas de negócios e/ou produtos etc. ou por macrodecisões, tais como: conquista de mercado e *market share*¹, projeção e desempenho nas perspectivas mercadológica, tecnológica, institucional, administrativa, estrutural, de recursos humanos, financeira, de aquisição de empresas, de parcerias estratégicas em forma de *joint ventures*², de aquisição ou participações em outras empresas etc. (OLIVEIRA, PEREZ JR. E SILVA, 2014, p. 30).

Observa-se que a entidade pode atuar em vários pontos, tanto interno como externo, com foco na maximização dos resultados. Concluem então Oliveira, Perez Jr. e Silva (2014) que o planejamento estratégico é considerado um agregado de objetivos, finalidades, metas, diretrizes e planejamento, afim de alcançar o propósito, pode-se dizer que a execução do planejamento estratégico em conformidade com as metas e a visão empresarial, podem favorecer á empresa resultados a curto prazo e longo prazo.

2.3.2 Vantagens do planejamento estratégico

A elaboração do planejamento estratégico requer profissionais que saibam como organizar os processos do plano, a fim de viabilizar á opção mais vantajosa, de forma que superem as expectativas dos administradores ou sócios da empresa.

Seguindo a linha de raciocínio de Nascimento e Reginato (2010), a empresa pode executar o planejamento estratégico, desde que, os profissionais

¹ *Market Share*: fatia de mercado.

² *Joint Ventures*: união de duas empresas ou mais.

envolvidos compreendam sua estrutura, e além disso, estejam atentos aos custos de realização do plano, a fim de não ultrapassarem os benefícios projetados.

Segundo Bruni e Gomes (2010, p. 79) “planejar é uma estratégia que visa aumentar as chances de sucesso de uma empresa, em que os negócios globais vêm oscilando com muita frequência. O planejamento será tão eficaz quanto as premissas que foram nele incluídas”. Assim as informações contidas no planejamento poderão ser executadas de forma eficaz, proporcionando segurança a quem possa trabalhar com elas.

De acordo com a concepção de Nascimento e Reginato (2010), no que tange ao planejamento estratégico, afirmam que os gestores da empresa devem elaborar as projeções preferencialmente, de forma racional, adequando a realidade da empresa com o desejo de resultados futuros considerando o cenário que a empresa esta inserida.

Igualmente são as oportunidades com o planejamento bem estruturado, pois permite que a organização evite ameaças, fomentando possíveis oportunidades, bem como expandir-se para novos negócios ou mercados.

Outros benefícios: promove a alocação de recursos de forma criteriosa, permitindo à organização alavancar seus resultados [...]; permite à empresa evitar ameaças, atenuando seus efeitos e, ao mesmo tempo, tirar proveito das oportunidades que surgem de novos negócios; concilia o que a empresa pode fazer em termos das oportunidades presentes com o que ela pode fazer em termos de suas forças e fraquezas (NASCIMENTO E REGINATO, 2010, p. 186).

Em conformidade com o tema, Padoveze (2012) alega que o processo de planejamento estratégico não garante o sucesso empresarial, porém tende a preparar a empresa para que possa aproveitar melhor as oportunidades e pontos fortes, contudo minimizar riscos referentes a possíveis ameaças e pontos fracos.

Nota-se, quanto maior o aproveitamento das condições, projeções e informações que poderão compor o planejamento estratégico da empresa, a mesma poderá otimizar gradativamente o sucesso.

Resume-se então que de acordo com os autores citados, planejar é um processo em que prepara a empresa para evitar ou minimizar as ameaças, viabilizar e aproveitar oportunidades de maneira a prevenir e tomar decisões antecipadas, conciliando o melhor custo/benefício, de forma a agregar maiores resultados para a organização.

Este planejamento pode ser quantificado em projeções elaboradas para atingir metas, ou então, acompanhar o desempenho do empreendimento e de sua gestão, bem como o aspecto qualitativo das tecnologias utilizadas como ferramenta de extração das informações que poderão proporcionar a análise chamada de planejamento orçamentário e financeiro.

2.4 PLANEJAMENTO ORÇAMENTÁRIO E FINANCEIRO

O planejamento estratégico pode trazer os resultados que a empresa almeja, neste contexto as organizações formulam métodos em busca de preparação para possíveis tendências, tanto negativas como positivas, a ferramenta que pode trazer estas possibilidades de prevenção denomina-se de orçamento.

O planejamento orçamentário traz possibilidades em demonstrar o real desempenho da empresa trazendo fidedignidade em suas informações, desta forma alinhada com a visão do negócio e controlando de maneira tempestiva, pode proporcionar que o plano seja alcançado.

Seguindo a concepção de Padoveze (2012) o orçamento é uma ferramenta, que objetiva o controle integrado de todo o processo operacional da empresa, é importante que todos os setores estejam integrados, assim haverá sublimidade na atuação desta ferramenta.

Desta maneira, Oliveira, Perez Jr. e Silva (2014) definem que as numerosas atribuições da gestão empresarial se resumem em algumas obrigações, que são: planejar, organizar e controlar. Contudo a administração deve estar envolvida neste planejamento para definir os objetivos, assim traçando um orçamento que possa ser mensurado e alcançado.

Planejar: representa a forma como ele e sua empresa pretendem atingir os objetivos propostos; Organizar: representar a melhor disposição dos recursos da empresa. Suas atividades, as de seus subordinados, e todos os recursos disponíveis deverão estar dispostos de maneira a alcançar os objetivos propostos de forma mais eficiente e eficaz; Controlar: representa a segurança de que a sua própria energia e ações, bem como as de seus subordinados, estejam coordenadas com a implementação dos objetivos da organização. (OLIVEIRA, PEREZ E SILVA, 2014, p. 250).

O conjunto de ações que envolvem o planejamento, organização e o controle podem proporcionar a segurança total quando o assunto é assegurar os

resultados propostos, assim a alta administração poderá desfrutar de dados fidedignos.

Padoveze (2009, p. 501) conceitua ainda que “orçar significa processar todos os dados constantes do sistema de informação contábil de hoje, introduzindo os dados previstos para o próximo exercício, considerando as alterações já definidas para o próximo exercício”. É importante destacar que os dados contidos no orçamento geralmente são para o próximo exercício de acordo com a posição estratégica da entidade.

Em conformidade com a opinião de Padoveze (2012), não há nenhum tratamento especial para elaborar um orçamento, deve-se apenas buscar as informações contábeis que possam ser mensuradas com fidedignidade, e alocá-los no módulo orçamentário.

2.4.1 Tipos de orçamentos

Há discussões entre os administradores sobre o modelo ideal para construir o orçamento da empresa. Anteriormente, deve-se possuir o conhecimento de qual tipo de orçamento que irá proporcionar a projeção adequada, bem como construí-lo corretamente.

Para Nascimento e Reginato (2013, p. 167) “um dos fatores que proporcionam sucesso a um plano de negócios é a escolha do tipo certo de orçamento a ser adotado pela empresa, o que depende do seu modelo de gestão”.

Corroborando com a assertiva, Souza (2014) afirma que atualmente são aplicáveis alguns tipos de orçamentos, cada um deles relacionados a cada tipo de empresa ou segmento, neste tópico será explanado o orçamento flexível e o estático.

Para a gestão, as inúmeras formas de orçar tornam-se ligeiramente complicadas, tomar decisões, saber qual dos tipos de orçamentos irá proporcionar maior viabilidade em suas projeções, bem como alcançar suas metas.

Do ponto de vista de Padoveze (2009), o orçamento flexível pode ser ajustado de acordo com a necessidade da empresa, enfatizando a quantidade de produtos que se pretende comercializar, possuindo um detalhamento abrangente.

Diferente do orçamento flexível, o orçamento estático, como o próprio nome já determina, é um tipo orçamentário não alterável, ele se mantém para que a empresa consiga atingir os resultados inicialmente propostos pela administração.

Elaboram-se todas as peças orçamentárias com a fixação de determinado volume de produção ou vendas. Esses volumes, por sua vez, também determinarão o volume das demais atividades e setores da empresa. O orçamento é considerado estatico quando a administração do sistema não permite nenhuma alteração nas peças orçamentárias. (PADOVEZE, 2013, p. 203)

Complementam ainda, Nascimento e Reginato (2013) no que tange ao orçamento estático, é um tipo popular, pela sua não flexibilidade de alteração na estrutura orçamentária, sendo assim, proporciona á organização metas desafiadoras.

Cada um dos tipos orçamentários elencados se enquadram de acordo com o contexto empresarial em que a entidade esta inserida, suas projeções e expectativas, e para se implantar tais ferramentas, é relevante passar pelas fases de implantação, bem como definir critério para avaliação, apresentar suas vantagens e limitações.

2.4.2 Fases para a preparação e implantação do sistema orçamentário

É fato que atualmente nas empresas, as inovações das ferramentas utilizadas para obtenção das informações crescem constantemente, e cada ferramenta possui sua particularidade no que tange ás fases de implantação, não é diferente do sistema orçamentário, do qual possui suas etapas.

Na visão de Souza (2014, p. 256) o orçamento empresarial no Brasil é tratado da seguinte maneira:

Com relação às pequenas e médias empresas, observa-se que é pouco utilizado. Às vezes até é elaborado um esboço de orçamento, entretanto, geralmente não é utilizado como ferramenta de gestão e também nem como mecanismo de controle e avaliação.

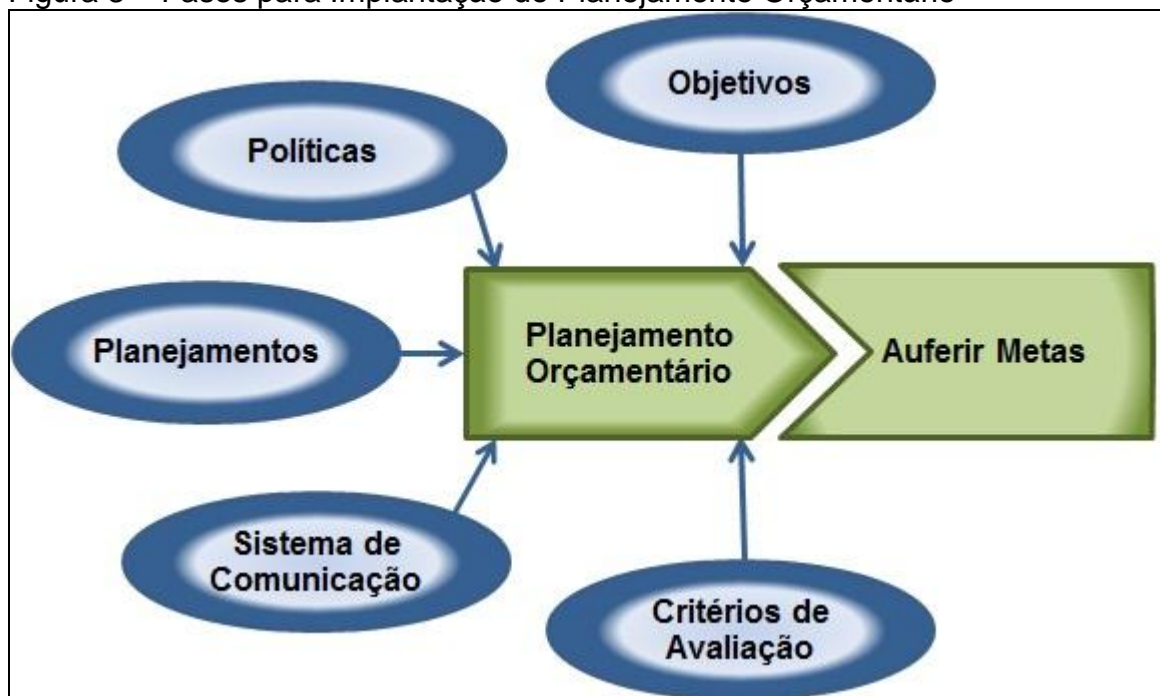
Oliveira, Perez Jr. e Silva (2014, p. 253) afirmam: “como qualquer novidade, elaboração e implantação pela primeira vez na empresa de um processo orçamentário pode caracterizar-se como uma complexa tarefa por causa do receio natural do desconhecido”. Em resumo os profissionais podem criar antipatia com a nova ferramenta, dificultando sua execução. Adotando a mesma linha de

conhecimento, Oliveira, Perez Jr. e Silva (2014), apontam a importância de reuniões periódicas, integrado com um eficiente sistema de comunicação, assim a controladoria terá condições de cumprir com a missão da empresa e atuar como instrumento de assessoria dos gestores.

Diante do exposto Oliveira, Perez Jr. e Silva (2014, p. 254) fracionam em algumas fases o planejamento orçamentário como: “Fixação de objetivos, políticas, estratégias e planos; Dotar a organização de um sistema eficiente de comunicação entre os diversos executivos e departamentos envolvidos; a quantificação de dados; quantificação de atividades e definição de datas; definição de parâmetros de avaliação”.

Algumas são as etapas primordiais para que se possa implantar uma ferramenta de gestão na empresa, que são: os objetivos, políticas, planejamentos a serem adotados; a organização do sistema de comunicação; e critérios de avaliação para poder mensurar a eficácia do sistema.

Figura 3 – Fases para Implantação do Planejamento Orçamentário



Autor: Adaptação de Oliveira, Perez Jr. e Silva (2014).

O planejamento orçamentário consiste em um desdobramento dos planos estratégicos, sendo assim a primeira etapa consiste em traçar os objetivos estabelecidos pela empresa, às políticas adotadas, e suas estratégias bem como

seus planos, a fim de manter a eficácia do sistema orçamentário, Padoveze (2009, p. 503), retrata que “o orçamento deve direcionar-se para que os objetivos da empresa e dos setores específicos sejam atingidos eficiente e eficazmente”.

Oliveira, Perez Jr. e Silva (2014) ainda complementam que delegar poderes aos gestores dos centros de responsabilidade, permite que a alta direção ou administração possua mais tempo para planejar o direcionamento estratégico empresarial.

Na segunda etapa, Oliveira, Perez Jr. e Silva (2014) destacam que o planejamento estratégico deve ter a comunicação integrada com todos os setores da empresa, e os possíveis relatórios devem ser instrumentos de comunicação por parte de todos que estão envolvidos no planejamento.

Os responsáveis de suas áreas de responsabilidade poderão determinar datas para apresentação do desempenho de seus setores, a fim de que os gestores emitam seu *feedback*.

Portanto nesta terceira etapa, Oliveira, Perez Jr. e Silva (2014, p. 254), determinam que “os responsáveis de cada divisão [...] serão cobrados futuramente exigidos a prestação de contas pelas quais serão responsáveis, em lugar de se limitarem a compromissos com metas ou alvos imprecisos”.

Para que as empresas consigam ter uma apuração tempestiva e adequada do desempenho de suas atividades, além de haver datas para reuniões, faz-se importante que os gestores dos centros de responsabilidade sejam monitorados e que haja exigências, a fim de que estes gestores respondam pelas ações de seus departamentos.

Esta quarta, e última etapa consiste, na criação de métodos de avaliação e identificação de ineficiências por parte dos centros de responsabilidade, e também seu acompanhamento periódico.

Na visão de Oliveira, Perez Jr. e Silva (2014, p. 255) apontam sobre a influência da identificação dos “pontos de eficiência ou ineficiência no desempenho das unidades da empresa e permite acompanhar em que termos está havendo progresso na consecução dos objetivos gerais e parciais estabelecidos”

O controle, e acompanhamento por parte dos gestores e cobrança da alta administração transformam-se em cultura da empresa e se torna eficiente, visto que os gestores dos setores não podem desejar que sua gestão seja ineficiente, e que por fim traga resultados a empresa.

Conclui-se então, que no orçamento são essenciais as fases de implantação, desta forma o planejamento estratégico poderá trazer mais chances para que a empresa alcance o sucesso com dados confiáveis, e que possibilitem a administração no processo decisório.

2.4.3 Vantagens no uso do orçamento

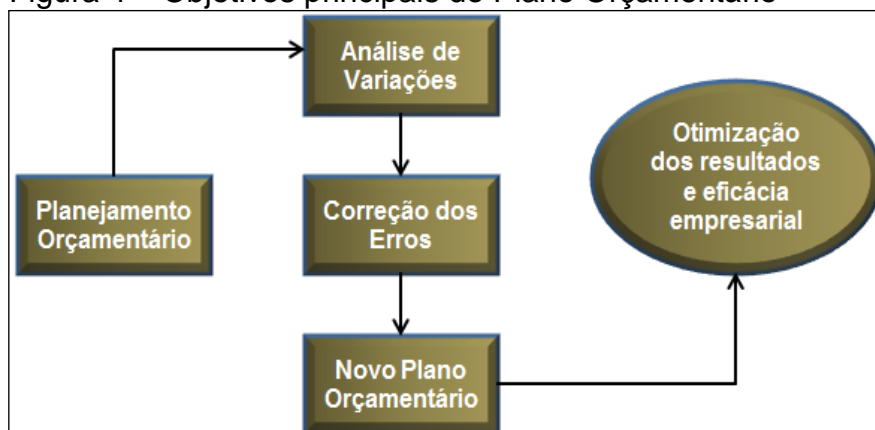
No orçamento torna-se necessário viabilizar uma projeção de acordo com negócio da empresa, é obrigatório estar dentro da realidade em que a organização esta inserida, não criando expectativas que possam estar em desacordo com a realidade.

Conforme Oliveira, Perez Jr. e Silva (2014) o processo orçamentário traz sintonia entre as áreas de responsabilidade e a incumbência dos gestores do setor, também define metas claras a serem atingidas, os autores determinam também que a busca dos resultados propostos deve ser compromisso de todos, e não só as metas individuais

Além de o orçamento estar em sintonia com a realidade da empresa, é necessário ser de conhecimento das equipes operacionais, táticas e estratégicas, visando geralmente o resultado global da organização, relevante também o acompanhamento constante do orçamento.

Os objetivos principais do Controle Orçamentário são: Identificar e analisar as variações ocorridas; Corrigir erros detectados; Caso necessário ajustar o plano orçamentário, para garantir o processo de otimização do resultado e eficácia empresarial. (PADOVEZE, 2012, p. 283)

Figura 4 – Objetivos principais do Plano Orçamentário



Fonte: Adaptado de Padoveze (2012)

Constata-se que o orçamento visa trazer à empresa facilidade em operar desde o nível operacional até o nível estratégico, traçando os objetivos de maneira adequada em posse de um apropriado sistema de informações, enfatiza-se perspectivas similares com a realidade do cenário empresarial, bem como as projeções da organização para um futuro de sucesso.

2.4.4 Análise horizontal e vertical

Para o presente tema, a análise vertical e horizontal podem trazer avaliações mais apuradas sobre os resultados da empresa. Neste contexto Jiambalvo (2009) determina que a análise vertical objetiva analisar o percentual de um item em relação a um grupo em que se encontra inserido, e a análise horizontal tem como fundamento averiguar a evolução das contas em relação a um determinado período.

2.4.5 Obstáculos e limitações do processo orçamentário

As vantagens da utilização do orçamento podem viabilizar resultados positivos, em contraponto esta ferramenta também contém suas limitações. Na visão de Oliveira, Perez Jr. e Silva (2014), qualquer ferramenta gerencial apresenta limitações que devem ser geridas, o orçamento não é diferente, devendo haver uma gestão adequada para não ocorrer riscos.

Segundo Nascimento e Reginato (2010), dentre as principais desvantagens ou limitações do orçamento, destaca-se a sua estimativa baseada em uma circunstância atual, como também pode ser elaborado com premissas equivocadas.

Os dados contidos no orçamento são estimados, sujeitos portando a erros conforme a sofisticação do processo de estimativa e a própria incerteza inerente ao ramo em que a empresa atua; o custo do sistema cresce à medida que aumenta a sofisticação em seu processo. É preciso estabelecer um ponto em que o sistema apresente vantagens na relação custo x benefício; e o orçamento não deve tomar o lugar da administração. Ele deve ser um instrumento de apoio à tomada de decisões e não deve substituir a flexibilidade, a criatividade e o bom-senso dos gestores. (OLIVEIRA, PEREZ E SILVA, 2014, p. 256).

Em resumo, o processo orçamentário é operado com estimativas, e por ser um instrumento de apoio á tomada de decisão não deve ser substituto da administração e sim uma ferramenta gerencial para auxílio, contendo a visão que este instrumento será para próprios administradores ou a quem for delegado este poder.

2.5 GESTÃO DE CUSTOS

Para Martins (2010) todo o processo, do qual acontece o envolvimento de gastos relacionados ao setor fabril, é chamado de custos.

Custos: são os gastos, que não investimentos, necessários para fabricar os produtos da empresa. São os gastos por ela efetuados que farão nascer os seus produtos. Podemos dizer, pois, que os custos são gastos relacionados aos produtos, posteriormente ativados quando os produtos objeto desses gastos forem gerados. De um modo geral, são ligados à área industrial da empresa. (PADOVEZE, 2012, p. 329)

A gestão de custos é a responsável pelo entendimento das empresas, em relação á sua composição de gastos fabris, executando as devidas mensurações, a fim de tomar as decisões mais adequadas.

Contribuindo para as definições a cargo dos custos, Martins (2010) afirma:

Conhecer os custos é vital, esta gestão pode auxiliar na tomada de decisão e proporcionar vantagens competitivas nos diversos ramos de atividade, destacando também que a empresa pode possuir o controle de rentabilidade na venda de seu produto.

Conforme Bruni e Gomes (2010), a gestão estratégica de custos pode definir ganho na competitividade de mercado, também é utilizada para estabelecer estratégias, desta maneira as organizações podem atuar na gestão a fim de prospectar o mercado, sendo assim estuda-se o conceito de custos e margens para tomada de decisão.

2.5.1 Sistema de Custos RKW

O sistema de custos é um desdobramento da gestão de custos da organização, desta maneira Martins (2010), elenca o RKW (*Reichskuratorium Fur Wirtschaftlichkeit*), do qual classifica em um tipo de sistema abrangente para todos

os gastos da empresa, e após este levantamento, os mesmos são rateados no produto final, assim tem-se a ideologia da comprar seguido da venda e apenas adicionar o lucro desejado.

2.5.2 Custos, margens na tomada decisão e ponto de equilíbrio

Na concepção de Martins (2010) os custos são agentes relevantes para a tomada de decisão, a curto e longo prazo, pois os mesmos compreendem informações quantitativas que proporcionam a análise de quanto esta sendo alocado no seu processo fabril.

Além da importância do gerenciamento dos custos, eles também podem formar o preço de vendas da entidade, portanto torna-se fundamental que as informações contidas para a estruturação destes gastos sejam concisas e que possam ser mensuradas.

2.5.2.1 Custo fixo e variável

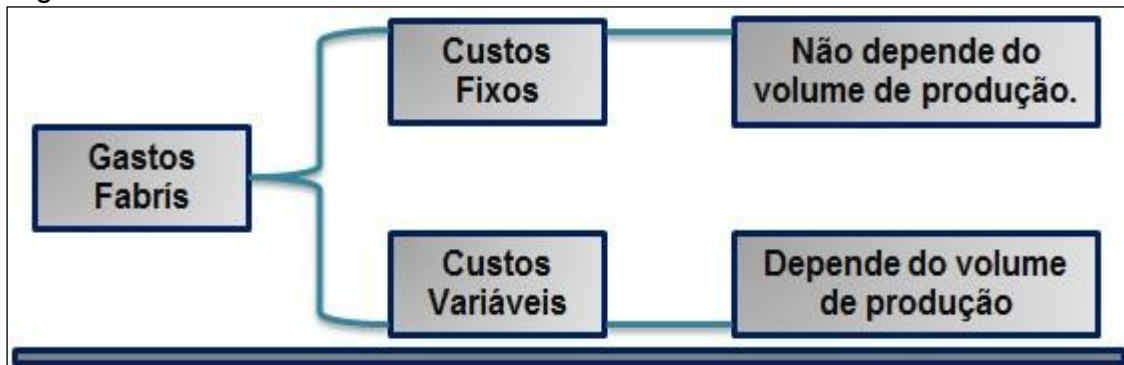
Em conformidade com o tema Padoveze (2012) alega que os custos fixos são os gastos relacionados ao processo localizado no âmbito fabril e que os seus gastos não variam de acordo com o volume de produção, ou seja, independente de a empresa operar ou não, terá de arcar com estes custos. Em conformidade com os custos fixos, Perez Junior, Pestana e Franco (1997) exemplificam estes gastos como alugueis e salários.

Este gasto apesar de ser independente do volume da produção, pode ser trabalhado para ser reduzido, exemplificando: o salário de um funcionário é considerado custo fixo, porém a demissão dele poderá causar uma redução de custo fixo da empresa. Assim torna-se importante o gerenciamento dos custos fixos, bem como a gestão dos custos ligados ao processo em que há variação no volume de produção, do qual se chamam de custos variáveis.

Segundo Padoveze (2012, p. 330) são chamados de custos variáveis aqueles “cujo montante em unidades monetárias varia na proporção direta das variações do nível de atividades. [...] Um custo é variável se ele realmente acompanhar a proporção da atividade com que ele é relacionado”. Para Bornia

(2002) o custo variável é aquele que varia de acordo com o volume de produção, ou seja, caso não exista produção, também não existirá custo variável.

Figura 5 – Divisão dos Custos



Fonte: Adaptação de Padoveze (2012) e Bornia (2002).

Apenas haverá o custo variável se houver gasto de acordo com o que projetar na produção, ou o que a empresa tiver de pedido para industrialização, é coerente dizer que o custo variável está ligado aos percentuais de vendas da empresa, pois se a organização não vender, não tem motivos para ter custos com matérias primas entre outros.

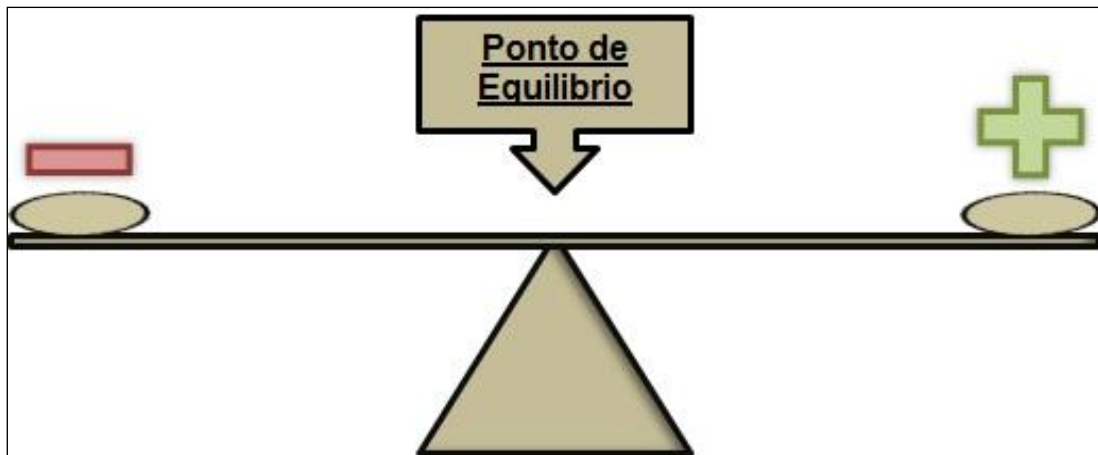
2.5.2.2 Margem de contribuição e ponto de equilíbrio

As empresas tendo a mensuração de seus custos variáveis, será possível de encontrar o saldo que cobrirá seus custos fixos e o que sobrar será o lucro da empresa, o resultado deste cálculo é chamado de margem de contribuição

Martins (2010, p. 179) conceitua que “é a diferença entre o preço de venda e o Custo Variável de cada produto; é o valor que cada unidade efetivamente traz à empresa de sobra entre sua receita e o custo que de fato provocou”. Em complemento a assertiva, Bornia (2002, p. 72) relaciona margem de contribuição aos custos fixos dizendo que “representa igualmente a parte das vendas que cobrirá os custos fixos e originará o lucro”.

Os produtos negociados pela organização podem ser avaliados mediante a análise de sua margem de contribuição, bem como quantificar a influência que tal produto possui na empresa, auxiliando assim no processo decisório. Para tal análise é interessante que se possua os dados obtidos pelo ponto de equilíbrio

Figura 6 – Ponto de Equilíbrio



Fonte: Adaptação de Coelho (2007).

Em relação a margens de contribuição, Coelho (2007) diz que, há também o ponto de equilíbrio, do qual é obtido pelo resultado das receitas totais (-) custos totais, desta forma a empresa não possuirá geração de lucro, porém não irá obter prejuízo.

2.5.2.3 Lucro

Neste tópico esta o ponto chave de onde as empresas almejam alcançar, sua prospecção mercadológica, aliada ao ganho nas operações, ou seja, a lucratividade. Somando-se á assertiva Martins (2010) diz que o lucro pode ser obtido pela seguinte fórmula: Receitas (-) custos e despesas variáveis, o resultado é a margem de contribuição da empresa, o saldo paga-se o custo fixo e possivelmente sobrar o lucro para entidade, assim ilustra-se na figura 7 abaixo:

Figura 7 – Memória de cálculo para encontrar o lucro



Fonte: Adaptação de Martins (2010).

Corroborando com a opinião de Bruni e Gomes (2010), a precificação na venda deve abranger todos os gastos relacionados ao produto em que a organização esta negociando, além disso, deve conter também o percentual de lucro.

As organizações são constituídas com objetivo de gerar lucro, o mesmo possivelmente será proporcionado por vários fatores, e um deles pode ser a gestão de custos, o gerenciamento dos custos fixos e custos variáveis, com racionalidade e procurando operações com seus produtos que sejam rentáveis, conciliando o melhor custo/benefício em relação a prospecção de mercado, e proporcionar assim a satisfação o cliente.

2.6 GESTÃO ESTRATÉGICA DAS INFORMAÇÕES

É importante que as informações incorporadas nas ferramentas gerenciais possam ser mensuradas, desta forma as estratégias direcionadas, poderão proporcionar para a empresa a obtenção dos resultados propostos. Segundo Oliveira, Perez Jr. e Silva (2014, p. 47) “para alimentar o processo de gestão, especialmente na definição da estratégia, as informações precisam ser, principalmente, extrovertidas, prospectivas e qualitativas”.

É necessário que, além de um sistema de informações bem estruturado, as informações estejam voltadas á estratégia da empresa que possa ajudar assim a prospectar o sucesso empresarial.

Assim como as estratégias podem ser alteradas, as informações também podem ser moldadas de acordo com o que a empresa deseja alcançar, seja qual for o ramo de atividade que a empresa esteja inserida, na visão de Oliveira, Perez Jr. e Silva (2014) informação estratégica é conceituada como as informações que a organização necessita para poder desenvolver estratégias, com finalidade de agregar valor ao cliente, e de obter o direcionamento mais vantajoso quanto aos novos mercados.

Dessa forma a organização gerencia as informações estratégicas com objetivo de satisfazer seus clientes, criando o valor á ele, e conseqüentemente obtendo a prospecção em novos mercados.

2.6.1 Vantagens, obstáculos e organização das informações estratégicas

As informações estratégicas possibilitam oportunidades para que a entidade obtenha vantagem competitiva, porém para seu uso, os profissionais devem executar as tarefas de acordo com as alterações ambientais da empresa.

Para uma boa utilização da informação estratégica, Oliveira, Perez Jr. e Silva (2014, p. 48) entendem ela “como vantagem competitiva passa primeiramente pela etapa de aperfeiçoamento das capacidades dos administradores e dos trabalhadores de uma empresa para captar e entender as mudanças no ambiente da empresa”.

Em conformidade, Bruni e Gomes (2010) descrevem que os usuários internos da empresa devem estar alinhados com as informações estratégicas, e que os profissionais precisam ser participativos e dinâmicos, desta maneira haverá direcionamento do negócio e á competitividade empresarial. Oliveira, Perez e Silva (2014), complementam que o avanço tecnológico facilita a criação de comunicação integrada entre os administradores e gestores dos centros de responsabilidade, auxiliando no uso inteligente das informações.

No que tange aos obstáculos, como já delimitado em outros capítulos as ferramentas gerenciais necessitam de informações confiáveis e mensuráveis, assim como as ferramentas possuem limitações.

Primeiro: os centros de dados são determinados pela perspectiva funcional da empresa e não por uma perspectiva ampla da administração geral; segundo: a interpretação dos dados é afetada por pressupostos ocultos, aspectos obscuros e tabus sobre os sucessos da empresa, práticas atuais e extrapolações sobre o futuro; terceiro: até recentemente, não havia *softwares* eficientes nem instrumentos de administração para facilitar a distribuição de informações entre os executivos geograficamente dispersos. (OLIVEIRA, PEREZ E SILVA, 2014, p. 49).

Acompanhando o pensamento e atribuições no que tange os obstáculos na utilização de informações estratégicas, Oliveira, Peres Jr. e Silva (2014) não deve apenas apresentar a empresa uma função obsoleta e sem importância, deve ser tratada como tradição empresarial, tal ferramenta deve ser vislumbrada por toda as equipes de trabalho como fundamental para aa empresa.

Portanto, os obstáculos tais como: perspectiva da empresa, pressupostos ocultos dos quais trazem dúvidas sobre o sucesso empresarial e também a carência de *softwares* específicos para a gestão de informações, são barreiras que podem

atrapalhar no uso das informações estratégicas, por outro lado tais informações devem ser geridas de forma a se tornar cultural dentro do ambiente organizacional, fazendo com o que tais obstáculos sejam minimizados ou quebrados.

Ressalta-se ainda que a organização das informações estratégicas é fundamental para que seja possível incorpora-las nas ferramentas gerenciais, desta forma organizar estes dados é relevante para um gerenciamento eficaz.

Claramente, Oliveira, Perez Jr. e Silva (2014, p. 52) se posicionam dizendo que “não existe forma ideal para organizar o processo de informação estratégica. Em algumas empresas, e para certos tipos de decisões tomadas pela alta direção, é conveniente adotar uma abordagem centralizada”.

Para outras empresas é preferível uma abordagem mais descentralizada, na qual os processos são desenvolvidos entre grupos de administradores que partilham responsabilidades no mesmo ambiente, ramo de atividade ou funções orientadas para o cliente. (OLIVEIRA, PEREZ E SILVA, 2014, p. 52).

Para Bruni e Gomes (2010) os clientes são aqueles que possibilitam o sucesso da empresa, portando a adequação do sistema das informações estratégicas para os novos tempos são necessários, uma vez que a mesma foi imposta pelo mercado, entretanto em uma visão sistêmica as organizações tendem a buscar gestores que sejam os responsáveis pela difusão e gestão das informações.

Resumindo, o sistema de informações estratégicas de acordo com as empresas que os utilizem podem ser tanto no poder centralizado, porém pode também ser em poder descentralizado onde os gestores dos centros de responsabilidade são os responsáveis por desenvolver estas ações, levando em conta que a prática de desenvolvimento de uma informação estratégica se torne cultural no ambiente organizacional. Predominante também é a importância do alinhamento dos profissionais que irão operar com as informações estratégicas, bem como aproveitar ao máximo as vantagens que poderão ser proporcionadas.

2.6.2 Sistema de informações Gerenciais

Se tratando de informações gerenciais, é relevante que possua uma estrutura informacional para cada finalidade e para cada tipo de empresa. Na

opinião de Oliveira, Perez Jr. e Silva (2014) para que a controladoria possa executar suas tarefas de: coletar, analisar, classificar e divulgar as informações no processo decisório é necessário que possua um sistema de informações específico para as devidas finalidades.

Suporte à decisão como sistemas em extensão dos modelos de contabilidade gerencial para manuseio de problemas de planejamento semiestruturados e estratégicos, tais como: adicionar ou abandonar linhas de produtos, decisões de fazer ou comprar, de canais de distribuição etc. (PADOVEZE, 2012, p. 46).

Com estas informações bem estruturadas será possível elaborar as devidas análises, bem como tomar as decisões nos diversos ambientes empresariais, desta maneira poderá ser identificado quais produtos ou serviços que não superaram as expectativas propostas no orçamento, como também avaliar quais meios de comunicação visual deverá ser utilizada para maximizar os resultados.

2.7 O SISTEMA DE CONTROLES INTERNOS

Os sistemas de controles internos são essenciais para eficácia organizacional, e neste sentido as empresas desejam obter maior eficiência em sua gestão, portanto procuram otimizar seus processos internos, todavia, para que as operações sejam segmentadas para alcançar os resultados almejados, as organizações podem atuar com ferramentas denominadas de controles internos.

Levando em consideração a interpretação de controle interno, Migliavacca (2004), relaciona esta ferramenta ao objetivo da entidade, e cita ainda que no meio empresarial o controle é utilizado nos vários centros de responsabilidade que fazem parte da corporação.

Resumem-se os controles internos como o meio, ou ferramenta, que pode trazer á empresa, meios de análises minuciosas para avaliação dos seus processos internos, bem como quantificar os seus resultados e assim facilitar a execução de seu acompanhamento periódico.

2.7.1 Definição, objetivo e importância do sistema de controles internos

Os controles internos fazem do controle gerencial da empresa, podem ser instaurados em qualquer organização, considerando as possíveis carências que as mesmas estejam apresentando.

Migliavacca (2004, p. 17) define controle interno como o:

Planejamento organizacional e todos os métodos e procedimentos adotados dentro de uma empresa, a fim de salvaguardar seus ativos, verificar a adequação e o suporte dos dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a aderência às políticas definidas pela direção.

Na visão de Lunkes e Schnorrenber (2009) o profissional responsável pelo controle pode ser o gerente do centro de responsabilidade, do qual, o mesmo poderá medir o rendimento dos colaboradores envolvidos e também executando a gestão no setor.

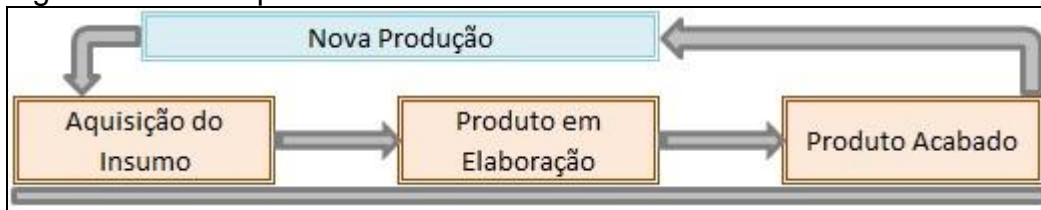
Constata-se, segundo a visão de Oliveira, Perez Jr. e Silva (2014), Um sistema de contabilidade deve, necessariamente, ser eficiente para que as informações contidas neles sejam mensuráveis e confiáveis, não proporcionando que os dados gerados a partir dele sejam errôneos. Caso as informações sejam não confiáveis, a tomada de decisão por parte dos administradores podem gerar resultados negativos á organização.

2.7.2 Os ciclos operacionais de controles

Nesta etapa, explicam-se os ciclos operacionais internos da entidade, estes são de suma importância para que se compreenda o início, meio e fim do ciclo, completando seu curso ao final de cada produção e assim podendo planejar as novas aquisições de insumos.

Entende-se que os ciclos operacionais tem seu início quando da entrada do insumo, meio em sua produção, e fim quando do produto acabado e nova aquisição para outra produção. Ainda este ciclo relaciona-se em cada setor da empresa, exemplifica-se na área de vendas, ou o ciclo dar-se sequencia pelas vendas, contas a receber e os recebimentos. (NASCIMENTO E REGINATO, 2013).

Figura 8 – Ciclo operacional



Fonte: Adaptação de Nascimento e Reginato (2013).

Conforme Bruni e Gomes (2010) dizem que a departamentalização é um elemento importante, pois cada setor sendo independente há um controle mais eficiente das ações definidas, bem como a segmentação dos ciclos operacionais dos controles internos.

Resume-se que as operações, divididas nestes decursos, possibilitam os possíveis reconhecimentos de fraudes e/ou erros, ciclos que são carentes de constantes acompanharem, podem ter este monitoramento por meio dos controles internos.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Neste capítulo, inicialmente, descreve-se o enquadramento metodológico do estudo. Em seguida, apresentam-se os procedimentos utilizados para a coleta e análise dos dados. Por último, destacam-se as limitações da pesquisa.

3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO

Inerente á finalidade, deste estudo, caracteriza-se como pesquisa descritiva, pois segundo Sampieri, Collado e Lucio (2013), os estudos com caráter descritivo, tem como objetivo descrever características relacionadas á população, comunidades, pessoas, ou a qualquer outro fenômeno que esteja apto á análise. O mais característico deste tipo de pesquisa, é a utilização de técnicas na coleta de dados. Desta forma, esta pesquisa descreve sobre a análise da controladoria estratégica, bem como seus fundamentos e instrumentos para gestão empresarial auxiliando em sua tomada de decisão em uma indústria gráfica na região da AMREC.

Quanto aos procedimentos emprega-se estudo de caso, desta maneira, Cervo, Bervian e Silva (2007) conceituam estudo de caso como a pesquisa sobre civis, grupos familiares ou comunidades que possam ser analisados sobre seu cotidiano, em seus variados comportamentos. Portanto, a explanação do estudo de caso trata sobre a controladoria estratégica em uma indústria gráfica localizada na região da AMREC.

No que tange a abordagem quantitativa, Sampieri, Collado e Lucio (2013), afirmam que este enfoque possui características em relação á coleta de dados baseando-se na representação e mensuração de números e estatísticas para comprovar as fundamentações teóricas. Estes tipos de abordagens podem ser demonstrados desde as representações mais simples como percentuais e médias.

Ao que se refere á abordagem qualitativa, na visão de Appolinário (2006) possui característica em coletar os dados sem mensuração numérica para comprovação de teorias. É utilizado para processo de elaboração de perguntas, para posterior interpretação e aperfeiçoamento para respondê-las.

Assim, os dados obtidos junto à empresa em estudo, foram analisados de forma qualitativa e quantitativa, conduzindo a elaboração do parecer peculiar à tomada de decisão.

3.2 PROCEDIMENTOS PARA COLETA E ANÁLISES DE DADOS

Para almejar o objetivo proposto, foi elaborado um estudo de caso em uma indústria gráfica da região da AMREC. No que se refere à procedência dos estudos, foram elencadas informações dos relatórios que a empresa utiliza, bem como o levantamento de dados gerados pelo sistema de gestão.

Posteriormente, as informações elencadas contribuíram para geração de dados e análise, das quais serão demonstrados em aspecto quantitativo e qualitativo, apresentando-se os números que foram obtidos junto aos profissionais dos seguintes setores: financeiro, comercial e produção. Torna-se relevante esta pesquisa visto que os dados computados são reais e que o sistema de informações da empresa possa proporcionar as análises fidedignas.

Desta maneira, serão expostos dados comparativos apresentando a real situação econômica e organizacional da empresa, demonstrando o diagnóstico, bem como a elaboração do planejamento mediante as premissas destacadas.

4 DESENVOLVIMENTO DO ESTUDO DE CASO

Neste capítulo será abordado na prática o tema do referido trabalho. Portanto, conforme exposto anteriormente, este estudo será centrado na controladoria e suas ferramentas de gerenciamento, além de outros fatores e aspectos que se fazem necessários para estruturação do estudo de caso. Cabe destacar que a empresa objeto de estudo preferiu se manter anônima, sendo assim foi denominada de forma fictícia de “Mega Gráfica e Editora Ltda.”.

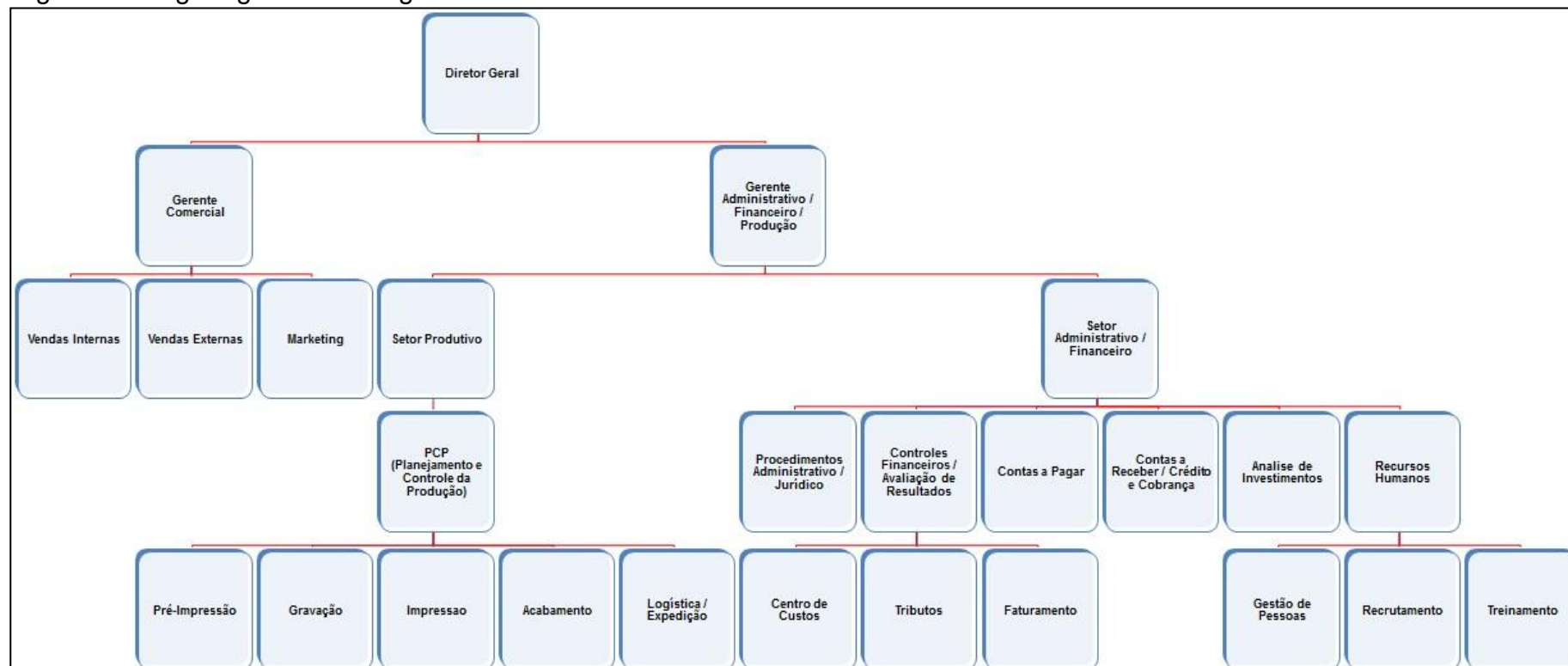
4.1 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA

A Mega Gráfica e Editora Ltda. é uma indústria do ramo gráfico, registrada com o CNAE 18.13-0-01 com a descrição de impressão de material para uso publicitário. Dentre seus produtos estão: cartões de visita, panfletos, cartazes, catálogos e etc. Localizada no município de Içara, estado de Santa Catarina, atua fortemente nos municípios de Içara e Criciúma, porém atende toda a região da AMREC, e possui uma clientela vasta em seus diversos ramos de atividade. Atualmente a organização conta com 25 colaboradores, ramificado em centros de responsabilidades, sendo estes: administrativo, financeiro, produção e comercial.

A empresa é tributada pelo simples nacional, do qual é regido pela lei complementar nº 123/2006, que limita o faturamento anual da empresa a R\$ 3.600.000,00. Os tributos incidem sobre o faturamento, e a organização está enquadrada nos anexos II e IV, o anexo II é referente as indústrias, e o anexo IV é tributada pela prestação de serviços.

A gestão adota a descentralização como prática e seu organograma é composto pelo Diretor Geral, Gerente Comercial e Gerente Administrativo, Financeiro e de Produção. Maiores detalhes podem ser observados no organograma empresarial apresentado na sequência.

Figura 9 – Organograma da Mega Gráfica



Fonte: Elaborado pelo Autor

4.2 DIAGNÓSTICO DA EMPRESA

Com a finalidade de conhecer o âmbito de atuação da organização, bem como seus principais aspectos, sejam estes internos ou externos faz-se necessário o estabelecimento de um diagnóstico empresarial.

4.2.1. Diagnóstico Interno

São elencados na sequência os pontos fortes e fracos que a organização apresenta. No tópico 4.3.1 serão apresentados os planos propostos mediante o diagnóstico realizado. Para efeitos de análise forma considerados os departamentos da organização.

Financeiro: De acordo com o Gerente Financeiro, a organização, devido a sua idoneidade mantém parcerias estreitas com instituições financeiras, as quais permitem maior acessibilidade ao crédito. Em contraponto, como desvantagem estão os juros e despesas financeiras, devido ao “desencaixe” do ciclo financeiro.

Comercial: Segundo as palavras do Gerente Comercial, o relacionamento de longo tempo com clientes, permite negociações com maior flexibilidade e baseadas no “ganha-ganha”. Na concepção do gestor a qualidade da relação entre o cliente e a Mega gráfica é fator fundamental para o sucesso. No que tange aos pontos negativos, as amplitudes das atividades executadas pelos vendedores não permitem que os mesmos tenham enfoque exclusivo nas vendas, fato este que tende a maximizar os resultados.

Produção: O bom clima organizacional e a experiência dos profissionais consistem em diferenciais da área de produção. Porém, no que tange às fraquezas relacionadas com a área, elenca-se: a desorganização “ambiental”, espaço físico insuficiente, resistência a mudança dos profissionais com maior tempo de casa e falhas nos processos de comunicação.

4.2.2 Diagnóstico Externo

Político e Legal: No que tange ao âmbito fiscal, o ramo da empresa em estudo possui a oportunidade da compra do papel com imunidade fiscal, quando este for utilizado para fins culturais. Porém a empresa realiza poucos serviços desta modalidade. Outra oportunidade é a negociação com fornecedores externos, localizados nos países do MERCOSUL, pois nestes, não há incidência dos impostos sobre importação, fato este que proporciona para a empresa em um percentual médio de economia de 10%. Dentre as ameaças está a bitributação que pode ser ocasionada pela “guerra fiscal”, visto que estas empresas são reconhecidas como prestadoras de serviços pelo município, pelo fato de confeccionarem produtos por encomenda. Já pelo estado são determinadas como indústrias. Analisando o regime tributário das empresas em questão, elas se enquadram nos anexos de prestação de serviços e produtos industrializados. Neste contexto estas organizações discutem sobre a guerra fiscal, ou seja os entes citados entendem que todo o valor é só de um deles, e querem cobrar a parcela a eles não pagas.

Econômico: Dentre as oportunidades no âmbito econômica está a facilidade de acesso as linhas de crédito para aquisição de infraestrutura industrial. Pode-se citar o BNDES Finame que atua com juros menores em relação às outras entidades financeiras. A instabilidade econômica e a elevação dos indicadores vinculados a inflação são fatores preocupantes que influem na retração do consumo. Além disso, a recente alta do dólar também que influencia no preço das matérias primas, tornando a variação cambial uma ameaça frequente.

Social: Na visão social, nem todas as indústrias gráficas possuem comprometimento, porém, existem aquelas que adequam em seu espaço de trabalho: aprendizes, portadores de deficiência física, ou com grau de discernimento reduzido. Outras, por sua vez possuem contratos efetuados com as Associações de Pais e Amigos dos Excepcionais (APAE).

Tecnológico: No âmbito tecnológico, as gráficas estão em constantes avanços em conformidade com a globalização. O ramo da empresa em estudo

apresenta forte competitividade, e a diferenciação está vinculada a agilidade, qualidade, competitividade em preço. Os maquinários novos que são importados sofrem incidência de II (Impostos sobre a Importação de Produtos Estrangeiros), e os mesmos devem ser pagos no ato do desembaraço aduaneiro. Isto faz com que os empresários procurem equipamentos seminovos, que estejam em circulação no âmbito nacional. Esta é a realidade do mercado regional. Um dos pontos fracos dos maquinários importados é a sua manutenção. Falar em máquinas gráficas, remete a fabricante *Heidelberg*, uma empresa alemã, da qual detém praticamente o monopólio destes equipamentos, e sua assistência técnica é considerada muito cara.

Ecológico: As gráficas preocupam-se com o meio ambiente, pois há necessidade do desmatamento de árvores que são fontes primárias para geração do papel. O papel é produzido através de tecidos fibrosos de origem vegetal, dos quais requerem alto conteúdo de celulose. Atualmente existem empresas de reflorestamento, e comerciantes de papéis que utilizam as madeiras naturais desta ação como a madeira eucalipto, desta maneira, contribuem com a integridade e salvaguarda da natureza, não engrandecendo o desmatamento.

4.2.3 Matriz SWOT

Após a apresentação dos problemas e vantagens que a empresa apresenta nos âmbitos internos e externos, resume-se no modelo da análise SWOT seus pontos fortes e fracos, bem como suas oportunidades e ameaças para apresentar á administração, desta maneira será demonstrado pela figura 10 abaixo:

Figura 10 – Análise SWOT – Estudo de caso

		Ajuda		Atrapalha	
		Forças		Fraquezas	
Ambiente	Interno	<ul style="list-style-type: none"> - Qualidade do Produto - Relacionamento com Clientes - Clima Organizacional Adequado - Atendimento Qualificado - Marca Reconhecida - Localização 	<ul style="list-style-type: none"> - Comunicação Interna - Organização e Identificação - Planejamento de Vendas - Prazo de Entrega - Disponibilidade de Caixa - Custos Fixos Elevados 		
	Externo	<ul style="list-style-type: none"> - Amplo Mercado - Aliança com Fornecedores - Novos Produtos 	<ul style="list-style-type: none"> - Concorrência - Sazonalidade - Legislação Política e Fiscal - Sindicato - Custo dos Equipamentos 		

Fonte: Elaborado pelo Autor

Visando em longo prazo, potencializar os pontos fortes, aproveitar as oportunidades, minimizar ou eliminar os pontos fracos e reduzir o impacto das ameaças faz-se necessário explorar o diagnóstico e construir um plano estratégico para assegurar a sustentabilidade e eficácia empresarial.

4.3 PROPOSTA DE PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO PARA A EMPRESA

4.3.1 Instauração de negócio, missão, visão e valores.

Diante do capítulo exposto, propõe á Mega Gráfica que façam a adesão do negócio, missão, visão e valores:

Negócio:

“Elaboração de Impressos Gráficos em Busca pelo Desenvolvimento Social”.

Missão:

“Servir a Sociedade com Materiais Gráficos de Qualidade, a fim de Satisfazer as Necessidades de seus Clientes”.

Visão:

“Maximização dos resultados em 10% anuais por meio da expansão de mercado no âmbito regional, sendo gráfica referencia em precificação, qualidade, rigor de pontualidade, e inovação de produtos até o ano de 2018”.

Valores:

“Excelência e Qualidade; Valorização Social; Ética e Transparência de Gestão; Integridade; Idoneidade”.

Definidos os alicerces do planejamento estratégico, bem como sua limitação temporal até o ano de 2018 foi estabelecido que os anos de 2015 e 2016, terão como enfoque a otimização dos processos internos, com a finalidade de elevar a eficácia das áreas do negócio. Posteriormente a execução destes planos definir-se-á os objetivos estratégicos. Em síntese, 2015 e 2016 são os anos para “arrumar a casa”, visto que neste momento isto possui caráter estratégico.

Financeiro: Realizar estudos com a finalidade de otimizar o atual ciclo financeiro para assegurar a solidez do fluxo de caixa. Buscar a concretização de parcerias com cooperativas de crédito para viabilizar o negócio.

Comercial: os planos estabelecidos para a área compreendem duas etapas distintas, porém complementares.

Etapa 1 – Redefinir atribuições e responsabilidades: a atividade dos vendedores será restrita às vendas, eliminando-se atividades paralelas.

Cobranças, entregas e outros serviços passarão a ser realizados por profissional específico.

Etapa 2 – Sistematizar o Planejamento de Vendas: definir os planos de vendas internas e externas. Controlar periodicamente os indicadores de vendas e atrelar o resultado das mesmas a bônus trimestrais.

Produção: para alcance dos objetivos organizacionais foram definidas quatro etapas específicas vinculados ao processo de produção:

Etapa 1 – Organização Ambiental e Identificação: é relevante que os insumos, produtos acabados, e materiais auxiliares estejam organizados em seus devidos lugares, bem como sua identificação e quantidade. O acúmulo de materiais que foram confeccionados errados não devem ser estocados. A criação de um fluxo de trabalho é importante, para manter a eficácia operacional conforme a figura 11. Também foram elaborados relatórios para que a produção possa ser monitorada.

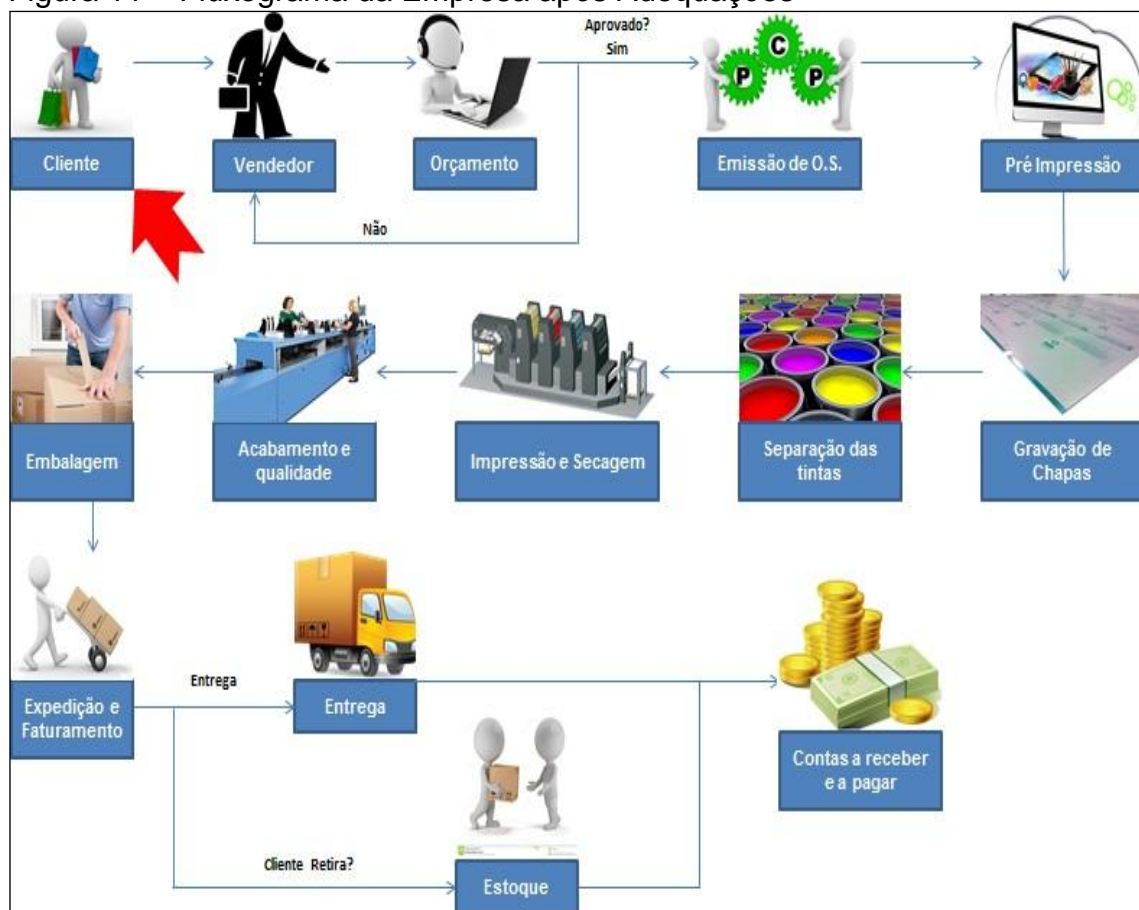
Etapa 2 – Limitações do Parque Fabril: foi orientado que os ajustes sejam feitos dentro da empresa. Neste raciocínio foi verificado que existem possibilidades de ganhos de espaço físico. No local onde acontece a gravação de chapas, a sala possui espaços não utilizados, portanto é possível reduzir, contribuindo com cerca de 25 M². Há também um porão não utilizado na empresa, onde ela mantém grande parte de itens que não são mais utilizáveis, visto isto pede-se que seja feito uma análise de investimento para que o processo de acabamento seja deslocada para o porão, mediante adequações, onde os profissionais possam trabalhar com toda a infraestrutura. Desta maneira, a empresa conseguirá em torno de 80 M².

Etapa 3 – Falha de Comunicação: a solução para este problema foi a indicação interna. Denominou-se um profissional “referência” para a impressão, e um para o acabamento, assim projeta-se um treinamento de liderança para ambos, onde devem operar com relatórios específicos, sendo eles responsáveis por quaisquer problemas.

Etapa 4 – Resistência às Mudanças: O problema neste contexto é apresentado pelo tempo de trabalho que a maioria dos funcionários possuem dentro da organização. Neste caso, deve-se iniciar um treinamento em relação à gestão de pessoas por um membro interno, que já tenha maior facilidade de comunicação, e que consiga flexibilidade por parte dos profissionais.

Abaixo segue a apresentação do fluxograma da empresa após as devidas adequações operacionais:

Figura 11 – Fluxograma da Empresa após Adequações



Fonte: Elaborado pelo Autor.

O Fluxograma é importante para se direcionar as ações operacionais da empresa. É fundamental que os profissionais conheçam o processo organizacional e que estejam alinhados com os objetivos e metas da entidade, metas estas que podem ser demonstrados pelo planejamento orçamentário, o qual consiste essencialmente em um desdobramento do plano estratégico.

4.3.2 Planejamento orçamentário

Com o objetivo de estruturar o orçamento empresarial, foi realizada uma análise dos planos da empresa, e delimitadas premissas que fundamentem a construção do orçamento. Cabe destacar que a empresa objeto de estudo irá adotar o modelo flexível de sistema orçamentário.

A sintetização do orçamento proposto, pode ser observada através da figura 12, que apresentação de modo detalhado a demonstração do resultado projetado para o ano de 2016. Na sequência serão dimensionados e elencados as informações e aspectos que justificam a composição do resultado projetado.

Inicialmente a Mega Gráfica projetou seu orçamento com base nas premissas estabelecidas a seguir:

1. **Receita Líquida de Vendas:** o seu crescimento, seguiu a tendência estabelecida pela variação existente entre os anos de 2013 x 2014, período em que a empresa elevou seu faturamento em 3%;

2. **Impostos sobre Vendas:** Referem-se a um percentual mensal da receita estabelecido na legislação vigente. Para maior profundidade de análise cabe consultar o Apêndice A;

3. **CPV:** está representado detalhadamente, bem como as contas que o compõe. Para verificar na íntegra sugere-se consultar o Apêndice B;

4. **Gastos Fixos:** os gastos fixos estão divididos por contas e centros de responsabilidade. Maiores informações são encontradas no Apêndice C; e

5. **A composição de juros** já se encontra subdividida na figura 12, elencando devidamente suas características.

Figura 12 – Orçamento Projetado para 2016

Descrição	Total	AV%	1º Trim.	AV%	2º Trim.	AV%	3º Trim.	AV%	4º Trim.	AV%
(=) Receita Bruta de Vendas	3.300.000	112,2%	838.382	112,0%	822.112	112,1%	819.438	112,1%	820.068	112,6%
(-) Imposto Devido	- 359.028	-12,2%	- 90.024	-12,0%	- 88.772	-12,1%	- 88.655	-12,1%	- 91.577	-12,6%
(=) Receita Líquida de Vendas	2.940.972	100,0%	748.358	100,0%	733.340	100,0%	730.783	100,0%	728.491	100,0%
(-) Custo do Produto Vendido	- 1.529.305	-52,0%	- 389.146	-52,0%	- 381.337	-52,0%	- 380.007	-52,0%	- 378.815	-52,0%
(=) Lucro Bruto	1.411.667	48,0%	359.212	48,0%	352.003	48,0%	350.776	48,0%	349.676	48,0%
(-) Custos/Despesas Fixas	- 1.188.037	-40,4%	- 274.147	-36,6%	- 275.867	-37,6%	- 282.270	-38,6%	- 355.753	-52,7%
(-) Administrativas	- 238.800	-8,1%	- 59.400	-8,1%	- 59.400	-8,1%	- 59.400	-8,1%	- 60.600	-8,1%
(-) Comerciais	- 25.200	-0,9%	- 6.300	-0,9%	- 6.300	-0,9%	- 6.300	-0,9%	- 6.300	-0,9%
(-) Salários e Encargos	- 759.110	-25,8%	- 169.950	-25,8%	- 169.950	-25,8%	- 174.482	-25,8%	- 244.728	-25,8%
(-) Manutenções Produção	- 48.000	-1,6%	- 12.000	-1,6%	- 12.000	-1,6%	- 12.000	-1,6%	- 12.000	-1,6%
(-) Mat. Auxiliares Produção	- 14.400	-0,5%	- 3.600	-0,5%	- 3.600	-0,5%	- 3.600	-0,5%	- 3.600	-0,5%
(-) Impostos	- 23.052	-0,8%	- 5.588	-0,8%	- 5.703	-0,8%	- 5.820	-0,8%	- 5.941	-0,8%
(-) Depreciação	- 79.475	-2,7%	- 17.309	-2,7%	- 18.914	-2,7%	- 20.668	-2,7%	- 22.584	-2,7%
(-) Resultado Financeiro Líquido	223.629	7,6%	85.065	11,4%	76.136	10,4%	68.506	9,4%	6.078	-4,7%
(+) Receitas Financeiras	7.352	0,3%	1.871	0,3%	1.833	0,3%	1.827	0,3%	1.821	0,3%
(-) Despesas Financeiras	- 160.215	-5,4%	- 41.760	-5,6%	- 40.538	-5,5%	- 39.445	-5,4%	- 38.472	-5,3%
(-) Provisão Para Inadimplentes	- 14.705	-0,5%	- 3.742	-0,5%	- 3.667	-0,5%	- 3.654	-0,5%	- 3.642	-0,5%
(=) Resultado Líquido	56.062	1,9%	41.434	5,5%	33.765	4,6%	27.234	3,7%	46.371	-10,2%

Fonte: Elaborado pelo Autor.

O processo orçamentário é um instrumento fundamental para empresa buscar os resultados propostos para o ano 2016, No que tange as demonstrações contábeis: Balanço Patrimonial e Demonstração do Fluxo de Caixa, estas estão em processo de elaboração pela empresa, visto que o primeiro demonstrativo do processo consiste na DRE.

4.3.2 Planejamento de custos

Nesta etapa do planejamento podemos citar que as despesas e custos de um empreendimento possuem parcela relevante na precificação, bem como seu “peso” no faturamento da entidade. O sistema de custos não possui atualização desde o ano de 2011, ou seja, estão com seu centro de custos errôneos, bem como a o preço de venda desatualizado.

Recomenda-se que o sistema de custos seja atualizado com as premissas corretas, a fim de avaliar o correto preço de venda. Porém o sistema da Mega Gráfica abrange os valores inseridos por regime de caixa, será então apresentando solução de solicitar junto ao suporte do sistema responsável que atualize o com a configuração de regime de competência, fazendo com que a empresa possa trabalhar de maneira correta.

Desta maneira foram elencadas informações pelo regime de competência a fim de vislumbrar o real mapa de custos da organização. Segue abaixo o comparativo dos sistemas de custos de 2011 e o atual:

Figura 13 – Mapa de Custos RKW do ano de 2011

Centro de Custos	M.O.D.	Depreciação	Manut.	Mat. Aux.	Sub. Total	Rat. Adm	Rat Despesa	Total	Func.	NHP	Custo/Hora
Administração	15.406,11	577,50							7		
Arte Final	3.916,67	312,44	53,73	859,79	5.142,63	1.879,18	3.351,16	10.372,96	2	350	29,64
Gravação de Chapas	2.478,62	365,21	53,73	221,30	3.118,86	1.139,67	2.032,38	6.290,91	1	175	35,95
Heidelberg Bicolor	2.719,91	2.216,23	117,27	376,23	5.429,63	1.984,06	3.538,18	10.951,87	1	175	62,58
GTO Mono	2.702,51	725,31	58,64	188,11	3.674,56	1.342,73	2.394,50	7.411,80	1	175	42,35
Multiliths	2.526,25	214,91	58,64	188,11	2.987,91	1.091,82	1.947,05	6.026,78	1	175	34,44
PM52	2.905,27	4.933,09	234,54	752,45	8.825,35	3.224,89	5.750,98	17.801,22	1	175	101,72
Guilhotina	2.350,00	186,06	96,30	292,34	2.924,70	1.068,72	1.905,86	5.899,27	1	175	33,71
Acabamento	6.663,89	225,40	97,47	295,88	7.282,63	2.661,17	4.745,67	14.689,47	5	875	16,79
Alceadeira	1.880,00	136,01	102,72	311,83	2.430,56	888,16	1.583,86	4.902,57	1	175	28,01
Corte e Vinco	1.795,14	51,57	19,26	58,47	1.924,44	703,21	1.254,05	3.881,70	1	175	22,18
Total Produtivo	37.148,87	11.622,04	1.107,18	4.398,20	43.741,26				15	2.625	407,37
total Geral	56.265,52	12.338,63				19.833,24	35.368,76	88.228,55	22		

Fonte: Elaborado pelo Autor

No cenário anterior é possível visualizar os centros de custo desatualizados, totalizando valores de despesa/custo fixo na ordem de R\$ 88.228,55.

Figura 14 – Mapa de Custos RKW Atualizado

Centro de Custos	M.O.D.	Depreciação	Manut.	Mat. Aux.	Sub. Total	Rat. Adm	Rat Despesa	Total	Func.	NHP	Custo/Hora
Administração	19.116,65	716,59							7		
Arte Final	4.860,00	387,69	66,67	1.066,87	6.381,22	2.331,78	4.158,28	12.871,28	2	350	36,78
Gravação de Chapas	3.075,60	453,17	66,67	274,60	3.870,03	1.414,16	2.521,88	7.806,06	1	175	44,61
Heidelberg Bicolor	3.375,00	2.750,00	145,52	466,84	6.737,36	2.461,91	4.390,35	13.589,62	1	175	77,65
GTO Mono	3.353,40	900,00	72,76	233,42	4.559,58	1.666,13	2.971,22	9.196,92	1	175	52,55
Multiiths	3.134,70	266,67	72,76	233,42	3.707,54	1.354,78	2.415,99	7.478,32	1	175	42,73
PM52	3.605,00	6.121,21	291,03	933,68	10.950,93	4.001,61	7.136,09	22.088,62	1	175	126,22
Guilhotina	2.916,00	230,87	119,49	362,75	3.629,11	1.326,12	2.364,88	7.320,11	1	175	41,83
Acabamento	8.268,87	279,68	120,94	367,15	9.036,64	3.302,10	5.888,66	18.227,41	5	875	20,83
Alceadeira	2.332,80	168,77	127,46	386,93	3.015,95	1.102,07	1.965,32	6.083,35	1	175	34,76
Corte e Vinco	2.227,50	63,99	23,90	72,55	2.387,94	872,58	1.556,08	4.816,60	1	175	27,52
Total Produtivo	37.148,87	11.622,04	1.107,18	4.398,20	54.276,29				15	2.625	505,49
total Geral	56.265,52	12.338,63				19.833,24	35.368,76	109.478,29	22		

Fonte: Elaborado pelo Autor.

Após a reavaliação do sistema os gastos fixos apresentaram uma elevação de 24,08% ou seja, R\$ 109.478,29. As indústrias gráficas vendem hora/máquina, ou seja os valores referente a mão de obra direta, depreciação, manutenção e materiais auxiliares, são somados junto ao rateio da administração, para assim compor o gasto fixo da empresa.

Após descobrir os gastos fixos a entidade deve-se encontrar o numero de horas produtivas totais (NHP). Este é originado pela multiplicação da quantidade de funcionários atuantes no setor pelo total de horas produtivas individuais. Após encontrar as NHP basta dividir os gastos fixos totais de cada centro produtivo e aplicar a divisão pelas horas produtivas separadamente, conforme exemplificado nas figuras 13 e 14.

Na sequência demonstra-se um comparativo de um orçamento de panfletos, o qual apresentará a variação de preço com o preço desatualizado que a empresa estava adotando, e o preço de venda atualizado. Para melhor compreensão é fundamental analisar a figura 15.

Figura 15 – Comparativo do Impacto do Custo sobre o Preço de Venda.

Orçamento Sistema e Custos de 2011						Orçamento Sistema e Custos 2015						
Orçamento de Materiais						Orçamento de Materiais						
Tipo de Material: Panfleto						Tipo de Material: Panfleto						
Quantidade	2.000					Quantidade	2.000					
Cores	4x0					Cores	4x0					
Tamanho	15x21					Tamanho	15x21					
Formato Final	16					Formato Final	16					
Desp/Custo Fixo	Horas	Frac. Tempo	Unitário	Total	AV%	Desp/Custo Fixo	Horas	Frac. Tempo	Unitário	Total	AV%	
Arte Final	0,33	00:20:00	29,64	9,88	2,11%	Arte Final	0,33	00:20:00	36,78	12,26	2,36%	
Gravação de Chapas	0,42	00:25:00	35,95	14,98	3,20%	Gravação de Chapas	0,42	00:25:00	44,61	18,59	3,57%	
Impressão 4 Cores	1,00	01:00:00	101,72	101,72	21,75%	Impressão 4 Cores	1,00	01:00:00	126,22	126,22	24,27%	
Dobra	0,42	00:25:00	16,79	6,99	1,50%	Dobra	0,42	00:25:00	20,83	8,68	1,67%	
Corte/Refile	0,17	00:10:00	33,71	5,62	1,20%	Corte/Refile	0,17	00:10:00	41,83	6,97	1,34%	
Total	*	*	*	139,19	29,76%	Total	*	*	*	172,72	33,21%	
Custos Variável	Quant./Unit.	Tipo	Unitário	Total	AV%	Custos Variável	Quant./Unit.	Tipo	Unitário	Total	AV%	
Papel: couche 170G	125	Unit.	0,90	112,50	24,05%	Papel: couche 170G	125	Unit.	0,90	112,50	21,63%	
Chapa	4	Unit.	12,00	48,00	10,26%	Chapa	4	Unit.	12,00	48,00	9,23%	
Tinta	0,15	Kg.	1,50	0,23	0,05%	Tinta	0,15	Kg.	1,50	0,23	0,04%	
Total	*	*	*	160,73	34,36%	Total	*	*	*	160,73	30,91%	
Desp/Custos Totais					299,92	Desp/Custos Totais					333,44	64,12%
Preço de Venda						Preço de Venda						
Imposto S/ Venda	10,88%					Imposto S/ Venda	10,88%					
Comissão	10,00%					Comissão	10,00%					
Margem de Cont.	15,00%					Margem de Cont.	15,00%					
Preço de Venda	467,74					Preço de Venda	520,02					

Fonte: Elaborado pelo Autor.

Após a análise efetuada, apresentam-se os comparativos do sistema de custos com base na análise - Atualizado versus Desatualizado. É possível constatar que o preço de venda aumentou em 11,17% uma variação de R\$ 52,28. É imprescindível afirmar que a empresa baseava-se em uma precificação também desatualizada, portanto a Margem de Contribuição anteriormente identificada, não era confiável e efetiva.

4.4 CONTROLES INTERNOS

Na empresa em estudo, os controles internos possuem relevância, e são observados. Salvo os que estão propostos no planejamento estratégico, a Mega Gráfica atualmente possui os seguintes controles:

- Contas a Pagar, Receber e Fluxo de Caixa
- Faturamento
- Crédito e Cobrança
- Despesas/Custos Fixos e Variáveis
- Pós Cálculo (Rendimento da Produção)
- Tributos

Para que a empresa adquira maior eficácia operacional, bem como quantificações tempestivas, é importante realizar os controles abaixo:

- Matéria Prima
- Produto Acabado
- Orçamento Anual
- Comercial (Compras e Vendas)
- Avaliação de Desempenho Administrativo.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Controladoria: esta ciência ou área, é o objeto de análise deste estudo. Cabe ressaltar que sua relevância em um ambiente econômico submetido a inúmeras pressões e transformações se amplia sistematicamente e no atual mundo dos negócios a instituição de uma controladoria é um poderoso instrumento de apoio a gestão do negócio.

Em referência a controladoria, é fundamental destacar que a mesma coordena todos os instrumentos contábeis e gerenciais da organização, de modo a assegurar a otimização dos resultados econômicos e financeiros do empreendimento. Neste sentido, a controladoria é a grande aliada do processo de gestão, o qual está fundamentado no processo de planejamento, execução e controle.

A atividade de planejamento está diretamente alinhada aos objetivos e metas definidos, sendo o planejamento estratégico, o grande instrumento condutor da organização. Por sua vez, estes planos quando desdobrados, concedem origem ao plano orçamentário, o qual consiste no grande plano operacional da empresa e tem por finalidade, acompanhar a execução de todas as atividades.

Não obstante, é também de responsabilidade da controladoria, gerenciar os custos e despesas, bem como instituir e sistematizar os controles internos referentes as atividades operacionais. Para implementação da controladoria faz-se fundamental a realização de um diagnóstico empresarial, a delimitação dos objetivos organizacionais e a sistematização dos processos internos, aspectos estes que são fundamentais para o processo de gestão.

Diante do exposto, verifica-se que a controladoria, que consiste em um “alargamento” da ciência contábil, bem como os profissionais da área constituem-se em peças-chave do estudo apresentado, pois fornecem as informações e são responsáveis por coordenar uma ampla gama de instrumentos que visam assegurar a sustentabilidade empresarial.

REFERÊNCIAS

APPOLINÁRIO, Fabio. **Metodologia da Ciência:** Filosofia e prática da pesquisa. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2006. 209 p.

SAMPIERI, Roberto Hernández; COLLADO, Carlos Fernández; LUCIO, Maria del Pilar Baptista. **Metodologia de Pesquisa.**5. ed. São Paulo: Penso, 2013. 624 p.

OLIVEIRA, Luis Martins de; PEREZ JUNIOR, Jose Hernandez; SILVA, Carlos Alberto dos Santos. **Controladoria Estratégica:** Textos e Casos Práticos com solução. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2014. 354 p.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Controladoria:** Estratégica e Operacional. 3. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2012. 503 p.

NASCIMENTO, Auster Moreira; REGINATO, Luciane. **Controladoria:** Um Enfoque na Eficácia Organizacional. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2013. 308 p.

NASCIMENTO, Auster Moreira; REGINATO, Luciane. **Controladoria:** Instrumento de apoio ao processo decisório. São Paulo: Atlas, 2010. 310 p.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos.** 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010. 376 p.

BRUNI, Adriano Leal; GOMES, Sônia Maria da Silva. **Controladoria Empresarial:** conceitos, ferramentas e desafios. 22. ed. Salvador: Edufba, 2010. 342 p.

MIGLIAVACCA, Paulo N.. **Controles Internos nas Organizações:** Um estudo abrangente dos princípios de controle interno, Ferramenta para avaliação dos controles internos em sua organização. 2. ed. São Paulo: Edicta, 2004. 210 p.

LUNKES, Rogério João; SCHNORRENBARGER, Darci. **Controladoria:** na coordenação dos sistemas de gestão. São Paulo: Atlas, 2009. 192 p.

FERNANDES, Bruno Henrique Rocha; BERTON, Luiz Hamilton. **Administração Estratégica:** da competência empreendedora à avaliação de desempenho. São Paulo: Saraiva, 2005. 264 p.

SOUZA, Acilon Batista de. **Curso de Administração Financeira e Orçamento:** Princípios e Aplicações. São Paulo: Atlas, 2014. 384 p.

PEREZ JUNIOR, José Hernandez; PESTANA, Armando Oliveira; FRANCO, Sergio Paulo Cintra. **Controladoria de Gestão:** Teoria E Prática. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997. 188 p.

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

BORNIA, Antonio Cezar. **Análise Gerencial de Custos: Aplicação em Empresas Modernas**. São Paulo: Artmed, 2002. 203 p.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Controladoria Estratégica e Operacional: Conceito, Estrutura, Aplicação**. São Paulo: Thomson, 2003. 483 p.

MÜLLER, Cláudio José. **Planejamento Estratégico, Indicadores e Processos: Uma Integração Necessária**. São Paulo: Atlas, 2014. 248 p.

ANDRADE, Arnaldo Rosa de. **Planejamento Estratégico: Formulação, Implementação e Controle**. São Paulo: Atlas, 2012. 192 p.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino; SILVA, Roberto da. **Metodologia científica**. 6^o ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

JIAMBALVO, James. **Contabilidade Gerencial**. 3. ed. Rio de Janeiro: Ltc, 2009. 448 p.

COELHO, Fabiano Simões. **Formação Estratégica de Precificação: Como maximizar os resultados das empresas**. São Paulo: Atlas, 2007. 240 p.

CAVALCANTI, Marly. . **Gestão estratégica de negócios: evolução, cenários, diagnóstico e ação**. 2.ed. rev. e ampl. São Paulo: Pioneira, 2007.

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

APÉNDICE

Apêndice A – Composição de Tributos DRE

Prestação de Serviços								
Mês/Ano	Faturamento	Alíquota	IRPJ	CSLL	Cofins	Pis/Pasep	CPP	ISS
jan/16	83.843	11,31%	0,53%	0,53%	1,56%	0,38%	4,47%	3,84%
fev/16	84.249	11,31%	0,53%	0,53%	1,56%	0,38%	4,47%	3,84%
mar/16	83.423	11,40%	0,53%	0,52%	1,58%	0,38%	4,52%	3,87%
abr/16	82.161	11,40%	0,53%	0,52%	1,58%	0,38%	4,52%	3,87%
mai/16	81.415	11,40%	0,53%	0,52%	1,58%	0,38%	4,52%	3,87%
jun/16	83.057	11,40%	0,53%	0,52%	1,58%	0,38%	4,52%	3,87%
jul/16	82.037	11,40%	0,53%	0,52%	1,58%	0,38%	4,52%	3,87%
ago/16	81.758	11,40%	0,53%	0,52%	1,58%	0,38%	4,52%	3,87%
set/16	82.036	11,40%	0,53%	0,52%	1,58%	0,38%	4,52%	3,87%
out/16	81.549	12,42%	0,57%	0,57%	1,73%	0,40%	4,92%	4,23%
nov/16	82.257	12,42%	0,57%	0,57%	1,73%	0,40%	4,92%	4,23%
dez/16	82.214	12,42%	0,57%	0,57%	1,73%	0,40%	4,92%	4,23%
Total	990.000	*	*	*	*	*	*	*
Média	*	11,64%	0,54%	0,53%	1,61%	0,39%	4,61%	3,96%

Industrialização									
Mês/Ano	Faturamento	Alíquota	IRPJ	CSLL	Cofins	Pis/Pasep	CPP	ICMS	IPI
jan/16	195.634	10,45%	0,46%	0,46%	1,38%	0,33%	3,94%	3,38%	0,50%
fev/16	196.581	10,45%	0,46%	0,46%	1,38%	0,33%	3,94%	3,38%	0,50%
mar/16	194.653	10,54%	0,46%	0,46%	1,39%	0,33%	3,99%	3,41%	0,50%
abr/16	191.710	10,54%	0,46%	0,46%	1,39%	0,33%	3,99%	3,41%	0,50%
mai/16	189.968	10,54%	0,46%	0,46%	1,39%	0,33%	3,99%	3,41%	0,50%
jun/16	193.801	10,54%	0,46%	0,46%	1,39%	0,33%	3,99%	3,41%	0,50%
jul/16	191.419	10,54%	0,46%	0,46%	1,39%	0,33%	3,99%	3,41%	0,50%
ago/16	190.769	10,54%	0,46%	0,46%	1,39%	0,33%	3,99%	3,41%	0,50%
set/16	191.418	10,63%	0,47%	0,47%	1,40%	0,33%	4,01%	3,45%	0,50%
out/16	190.281	10,63%	0,47%	0,47%	1,40%	0,33%	4,01%	3,45%	0,50%
nov/16	191.934	10,63%	0,47%	0,47%	1,40%	0,33%	4,01%	3,45%	0,50%
dez/16	191.832	10,63%	0,47%	0,47%	1,40%	0,33%	4,01%	3,45%	0,50%
Total	2.310.000	*	*	*	*	*	*	*	*
Média	*	10,56%	0,46%	0,46%	1,39%	0,33%	3,99%	3,42%	0,50%

Fonte: Elaborado pelo Autor

Apêndice B – Composição de Despesas/Custos Fixos

Mês/Ano	RLV	Matéria Prima	Terceirização	Total MP + 3ºs	AV% S/ RLV
jan/16	249.550	116.789	12.977	129.766	52%
fev/16	250.758	117.355	13.039	130.394	52%
mar/16	248.050	116.087	12.899	128.986	52%
abr/16	244.298	114.332	12.704	127.035	52%
mai/16	242.079	113.293	12.588	125.881	52%
jun/16	246.963	115.579	12.842	128.421	52%
jul/16	243.928	114.158	12.684	126.843	52%
ago/16	243.100	113.771	12.641	126.412	52%
set/16	243.754	114.077	12.675	126.752	52%
out/16	241.475	113.010	12.557	125.567	52%
nov/16	243.572	113.992	12.666	126.658	52%
dez/16	243.444	113.932	12.659	126.591	52%
Total	2.940.972	1.376.375	152.931	1.529.305	52%

Fonte: Elaborado pelo Autor

Apêndice C – Despesas/Custos Fixos

Mês/Ano	RLV	D/C Fixos	AV%	Despesas				Desp. / Custo		Custo
				Admin.	Comercial	Tribut.	Financ.	Pessoal	Não Desemb.	Produção
jan/16	249.550	106.512	43%	19.800	2.100	1.850	15.312	56.650	5.600	5.200
fev/16	250.758	106.553	42%	19.800	2.100	1.863	15.172	56.650	5.768	5.200
mar/16	248.050	106.584	43%	19.800	2.100	1.875	15.018	56.650	5.941	5.200
abr/16	244.298	109.141	45%	19.800	2.100	1.888	17.384	56.650	6.119	5.200
mai/16	242.079	106.687	44%	19.800	2.100	1.901	14.733	56.650	6.303	5.200
jun/16	246.963	106.751	43%	19.800	2.100	1.914	14.596	56.650	6.492	5.200
jul/16	243.928	106.862	44%	19.800	2.100	1.927	14.498	56.650	6.687	5.200
ago/16	243.100	105.724	43%	19.800	2.100	1.940	13.147	56.650	6.887	5.200
set/16	243.754	114.030	47%	19.800	2.100	1.953	16.701	61.182	7.094	5.200
out/16	241.475	111.702	46%	19.800	2.100	1.967	14.146	61.182	7.307	5.200
nov/16	243.572	142.417	58%	19.800	2.100	1.980	14.038	91.773	7.526	5.200
dez/16	243.444	143.761	59%	21.000	2.100	1.994	13.942	91.773	7.752	5.200
Total / Média	2.940.972	1.366.723	46%	238.800	25.200	23.052	178.686	759.110	79.475	62.400
AV%	100%	46%		8%	1%	1%	6%	26%	3%	2%

Fonte: Elaborado pelo Autor