

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM FINANÇAS

**A IMPORTÂNCIA DA CONTROLADORIA NO PLANEJAMENTO
ESTRATÉGICO DAS MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE**

Ana Paula Casagrande

Orientador: Paulo Schmidt, Dr.

Porto Alegre
2007/1

RESUMO

O processo de gestão, compreendido em planejamento estratégico, planejamento operacional, programação, execução e controle tem como objetivo garantir a sobrevivência e conduzir as empresas a um patamar de elevado profissionalismo. Para tanto, a área de controladoria tem participação fundamental, pois é a responsável não só pela pertinência dos atos praticados, mas pela gestão econômica da empresa. A controladoria, ao revisar as ações implementadas, participa no processo de obtenção dos melhores planos para o cumprimento da missão, pois suas informações são as mais precisas possíveis sobre a realidade da empresa. O planejamento estratégico é um processo de gestão e deve ser desenvolvido em fases, de modo a garantir a obtenção do melhor conjunto de diretrizes, adotado para aproveitar as oportunidades e os aspectos positivos, reduzindo o impacto das deficiências encontradas no ambiente da empresa. Para tanto, o controle deve ser desenvolvido de forma a garantir a obtenção de informações precisas, para posterior encaminhamento aos responsáveis pela gestão da empresa. A implementação da atividade de controle se faz essencial em qualquer estrutura empresarial, sendo de vital importância nas micro e pequenas empresas, que representam o maior número de entidades empresariais em funcionamento no País. O resultado da atividade de controle, assim, deve garantir o cumprimento da missão e a continuidade da empresa, considerando a realidade do mercado e as características próprias da unidade empresarial. Identificando a função de controladoria na estrutura organizacional como indispensável ao processo de gestão, sua participação se torna importante inclusive para fornecer apoio às demais áreas na obtenção das melhores informações sobre as variáveis ambientais de caráter econômico.

Palavras chaves: Controladoria. Micro empresas e empresas de pequeno porte. Planejamento estratégico.

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Empresas Formalmente Constituídas em Todo o País	21
Gráfico 2 - Trabalhadores em Situação Regular de Emprego no Brasil.....	21

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	5
1 ORIGEM DA CONTROLADORIA	7
2 ORIGEM DA CONTROLADORIA NO BRASIL	9
3 CONCEITO DE CONTROLADORIA	12
3.1 FUNÇÕES DA CONTROLADORIA	13
3.2 FUNÇÕES DO CONTROLLER.....	14
4 CONTROLADORIA NAS MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE.....	18
4.1 CONCEITO DE MICROEMPRESA E EMPRESA DE PEQUENO PORTE ...	18
4.2 MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE NO BRASIL	20
4.3 FUNÇÕES DA CONTROLADORIA NAS MICROEMPRESAS (ME) E NAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE (EPP).....	22
4.4 FUNÇÕES DO CONTROLLER NAS MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE.....	23
5 PLANEJAMENTO NAS MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE.....	27
5.1 PROCESSO DE GESTÃO.....	27
5.2 PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO.....	30
5.2.1 Fases do Planejamento Estratégico.....	31
5.3 Função da Controladoria no Planejamento Estratégico	35
CONCLUSÃO	37
BIBLIOGRAFIA.....	39

INTRODUÇÃO

O cenário que se iniciou no século XX mostra que o mundo globalizado está exigindo maior profissionalismo por parte dos empresários, principalmente das micro, pequenas e médias empresas, visando à sua manutenção nesse mercado competitivo.

Atualmente, sabe-se que as micro e pequenas empresas são de fundamental importância no Brasil, pois representam 99,21% das empresas formalmente constituídas, além de absorverem uma grande quantidade de mão-de-obra.

O problema é que muitas dessas empresas não suportam as pressões normais do cotidiano e acabam encerrando suas atividades com pouco tempo de vida. Cerca de 71% das micro e pequenas empresas abertas anualmente no Brasil fecham antes de completar cinco anos, de acordo com dados do Sebrae.

Para sobreviverem frente a tanta concorrência e dificuldades impostas pelo próprio mercado globalizado, tais empresas procuram uma maneira de se adequar e reagir às constantes mudanças ambientais, através da otimização do desempenho via controle empresarial.

Nessa situação, precisam reestruturar sua gestão, adequar seu planejamento estratégico ou criar um, conforme o caso, modificar, inovar suas estruturas internas, tanto informacionais como tecnológicas, visando atingir seus objetivos e metas.

Para que as modificações e reestruturações ocorram, os empresários precisam de apoio operacional para obtenção de informações e auxílio no planejamento estratégico de suas organizações.

Anteriormente, tal responsabilidade ficava a cargo da contabilidade gerencial, que tinha por base um modelo exclusivamente financeiro, mas,

atualmente, essa não consegue mais propiciar as informações necessárias para dar apoio à gestão das empresas nas suas mais importantes decisões.

Para manter sua relevância na tomada de decisões, o modelo contábil precisou se modernizar, incorporando novos instrumentos de pesquisa e novas funções dentro das empresas. Surge, então, uma nova função, denominada Controladoria.

Atualmente, a controladoria tornou-se vital nas grandes empresas. As questões de planejamento estratégico, nessas empresas, são elaboradas e acompanhadas com o auxílio da controladoria.

Mas e na microempresa e empresa de pequeno porte, haveria a necessidade da atuação de um controller para auxiliar no planejamento estratégico, tendo em vista que essas empresas possuem uma estrutura reduzida e que, na maioria das vezes, os próprios sócios tomam as decisões que consideram mais adequadas?

Dentro deste contexto é que se desenvolve o presente trabalho, no intuito de uma melhor compreensão das funções da Controladoria e de sua importância junto ao crescimento, desenvolvimento e manutenção no mercado atual das microempresas e empresas de pequeno porte.

1 ORIGEM DA CONTROLADORIA

O termo controladoria originou-se a partir da atuação de um profissional chamado controller. Del Valle et. al.,¹ expõem que:

Os títulos de controller, como o de tesoureiro, tiveram sua origem no governo, na Inglaterra. No século XV o título foi usado em vários cargos da English Royal Household, como o comptroller das contas na repartição Lord Chamberlain. O Continental Congress nomeou um comptroller em 1778; o Departamento de Tesouraria estabeleceu a função de comptroller em 1789; a função foi sendo estendida para as agências e repartições federais, estaduais e municipais. O título e função do comptroller foram estendidos para corporações de negócio através das estradas de ferro, nos Estados Unidos.

Portanto, a atividade de controladoria iniciou na Inglaterra e foi na área pública que ocorreu o marco do seu desenvolvimento. A partir do século XIX, com a expansão das empresas, através das estradas de ferro, a controladoria adquire um novo enfoque.

A invenção das estradas de ferro e também do telégrafo encorajou a dispersão das atividades econômicas em vastas extensões territoriais, fazendo com que novos indicadores contábeis-financeiros fossem usados para avaliar o desempenho de cada um desses centros de negócios, muitas vezes separados por imensas distâncias.

No século XX, a controladoria já estava inserida nas grandes corporações norte-americanas, com a finalidade de realizar rígido controle de todos os negócios das empresas, subsidiárias e / ou filiais. Um significativo número de empresas concorrentes, que haviam proliferado a partir da revolução industrial, começou a se fundir no final do século XIX, formando grandes empresas, organizadas sob forma de departamentos e divisões, mas com controle centralizado. O crescimento vertical e diversificado desses conglomerados exigia, por parte dos acionistas e gestores, um controle na central em relação aos

¹ DEL VALLE et. al. apud ARAGAKI, Carlos. Qual é o papel da controladoria? Quais são suas competências? Um pouco de história. **Jornal ANEFAC**. Disponível em: <http://www.anefac.com.br/comites/controladoria/>. Acesso em: 27 de jun. 2007, p. 1.

departamentos e divisões que, rapidamente, se espalhavam nos Estados Unidos e em outros países.

Os primeiros controllers foram profissionais da área contábil ou financeira.

Kanitz² aponta vários motivos dessa escolha:

- contadores gerais e os administradores financeiros possuem, em função do cargo que ocupam, uma visão ampla da empresa, o que os tornam capazes de enxergar as dificuldades como um todo e propor soluções gerais;
- a controladoria é uma função diretamente subordinada à presidência da empresa. Portanto, nada mais lógico do que escolher para cargo de controlador uma pessoa que já está ligada à presidência, como acontece com os contadores e os administradores financeiros;
- as informações que chegam ao controlador são, predominantemente, de natureza quantitativa, e esses profissionais já estão familiarizados com os números.

Esses profissionais têm conhecimento de todas as operações realizadas pela empresa, sendo capazes de formar pensamentos e idealizar sugestões. Com isso, é de se notar que os controllers são capazes de enxergar as dificuldades como um todo e propor soluções gerais. Daí a importância de atribuir-lhes cargos que se localizam imediatamente abaixo do ápice da hierarquia.

De acordo com Del Valle et al. (apud ARAGAKI, 2002)³, o papel do controller foi ampliado em 1931, com a criação do Controller Institute of America, uma organização voltada para elevar a classe e os padrões da controladoria. Na atualidade, o instituto mudou do nome para Financial Executives Institute.

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

² KANITZ, Stephen Charles. Controladoria – teoria e estudo de caso. São Paulo: Livraria e Editora Pioneira, 1976, p. 5-6.

³ Del Valle et al apud ARAGAKI, op. cit., p. 1.

2 ORIGEM DA CONTROLADORIA NO BRASIL

Há fortes indícios que sugerem que a demanda por profissionais de controladoria experimentou um forte incremento em algum momento durante os anos 60. Este crescimento na procura destes profissionais parece estar vinculado, em parte, ao crescimento da importância da indústria na matriz produtiva brasileira. Logo, é de grande importância entender o processo de industrialização pelo qual passou o Brasil durante este período.

O País experimentou um forte crescimento industrial no pós-guerra. Este crescimento industrial está relacionado ao aumento da renda da população, majorando, assim, a demanda por produtos manufaturados.

A decorrência deste processo de crescimento, a triplicação do volume físico da produção industrial entre os anos de 1947 e 1961 foi fundamental para a constatação de que, no início dos anos 60, o Brasil transformara-se em um país industrializado, ainda que permanecesse notoriamente subdesenvolvido.

Este pano de fundo ajuda a explicar o aumento na procura por profissionais de controladoria durante o período. Tal aumento parece ter ocorrido por três razões:

- a instalação de empresas estrangeiras, notadamente norte-americanas, trouxe ou arraigou a cultura da utilização da área de controladoria para o solo brasileiro;
- uma maior penetração de empresas multinacionais acirrou a competição, forçando as empresas aqui instaladas, principalmente as nacionais, a se reestruturar;
- com o crescimento econômico as empresas ganharam porte e suas operações aumentaram em complexidade, necessitando novos profissionais que assegurassem o controle sobre a organização.

Uma das conseqüências de todo este processo em uma esfera micro-econômica é a presença, cada vez mais constante, do profissional de controladoria nas médias e, principalmente, grandes empresas existentes no País.

A segunda metade da década de 60 é marcada pelo grande aumento na demanda de profissionais de controladoria. A intensificação na procura desses profissionais é explicada, provavelmente, pela elevação do fluxo de investimento direto ocorrido nesse período, trazendo para o País empresas de maior porte e complexidade nas operações, e que já estavam familiarizadas com o conceito de controladoria. Nesse período, as pequenas e médias empresas ainda não buscavam profissionais com essa especialização.

Os anos 80 podem ser considerados como os da consolidação do profissional de controladoria no mercado de trabalho.

Já nos anos 90 ocorre um fato interessante; a procura por profissionais na área de controladoria é maior nas pequenas e médias empresas do que nas empresas de grande porte. Este é um forte indício da globalização, pois com o aumento da competição no mercado, as empresas de pequeno e médio porte se viram obrigadas a ficarem mais competitivas para permanecerem atuantes.

Passou a ser necessário um maior controle, entre outros itens, dos custos e preços, sem desviar a atenção do movimento dos novos participantes do mercado, surgindo assim necessidade da criação da área de controladoria.

Os principais fatores que impulsionaram o surgimento da controladoria foram:

- aumento do tamanho e da complexidade das organizações;
- globalização física das empresas;
- crescimento das relações governamentais com negócios das companhias;
- aumento no número de fontes de capital.

O aumento do tamanho e da complexidade das organizações é o fator que mais causa impacto nos modelos de gestão, principalmente nas atividades dos executivos financeiros.

Em função dessas variáveis – tamanho e complexidade – tornou-se necessária a criação de mecanismos de controle e acompanhamento perante o novo modelo das organizações.

A globalização física das empresas, com a criação de filiais e unidades corporativas em vários locais, também impulsionou o desenvolvimento da controladoria.

Com o desenvolvimento das organizações surge a necessidade da criação de mecanismos de controle estatal, para que o governo fiscalizasse diretamente as empresas através de suas demonstrações financeiras. Tal fiscalização caracterizou o crescimento nas relações governamentais com negócios das organizações.

O aumento no número de fontes de capital caracterizou a necessidade das empresas, especialmente a partir da quebra da Bolsa de Valores de Nova York (NYSE) em 1929, de criar mecanismos de reporte com maior qualidade para o usuário externo.

Assim, percebe-se o impacto desses quatro fatores no surgimento de um novo ramo de conhecimento na área de gestão empresarial: a Controladoria.

Essa nova disciplina surgiu como uma resposta ao processo evolutivo natural das organizações do início do século XX, fundamentado na nova forma de gestão caracterizada pela delegação de autoridade e responsabilidade em muitas companhias. A partir dessa necessidade de disseminação de gestores, o capitalista passa a precisar de um número maior de checagens e demonstrações para controle interno, fazendo surgir o controle contábil, que caracterizou a função inicial da controladoria.

3 CONCEITO DE CONTROLADORIA

O aumento da complexidade na organização das empresas, o maior grau de interferência governamental por meio de políticas fiscais, a diferenciação das fontes de financiamentos das atividades, a percepção das necessidades de consideração dos padrões éticos na condução dos negócios e, principalmente, a demanda por melhores práticas de gestão, criando a necessidade de um sistema contábil mais adequado para um controle gerencial efetivo, têm sido, entre outras, algumas das razões para que a responsabilidade com o gerenciamento das finanças das empresas tenha aumentado de importância dentro do processo de condução dos negócios.

Conseqüentemente, a função e a responsabilidade do executivo financeiro, individualmente, têm mudado.

Considerando essas razões, a separação entre a função contábil e a função financeira foi o caminho lógico a ser tomado e, nesse período, ocorreu o nascimento e o desenvolvimento de uma função diferenciada de Controladoria.

Segundo Mossimann, Alves e Fisch⁴:

[...] a Controladoria consiste em um corpo de doutrinas e conhecimentos relativos à gestão econômica. Pode ser visualizada sob dois enfoques:

- a) como um órgão administrativo com uma missão, função e princípios norteadores definidos no modelo de gestão do sistema empresa;
- b) como uma área de conhecimento humano com fundamentos, conceitos, princípios e métodos oriundos de outras ciências.

Para esse mesmo autor, a Controladoria⁵ pode ser conceituada como:

[...] o conjunto de princípios, procedimentos e métodos oriundos das ciências da Administração, Economia, Psicologia, Estatística e principalmente da contabilidade, que se ocupa da Gestão econômica das empresas, com o fim de orientá-las para a eficácia.

Em sua visão, controladoria é uma ciência autônoma e não se confunde com a Contabilidade, apesar de utilizar pesadamente o instrumental contábil.

⁴ MOSIMANN, Clara Pellegrinello & FISCH, Sílvio. Controladoria – seu papel na administração de empresas. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1999, p. 26.

⁵ MOSIMANN & FISCH, op. cit., p. 28.

Já os autores Almeida, Parisi & Pereira⁶ dividem o conceito de controladoria em dois vértices, sendo que em um deles a conceitua como o órgão administrativo que responde “pela disseminação de conhecimento, modelagem e implantação de sistemas de informações”. Nessa conceituação, se permite perceber a importância do profissional de controladoria como elemento de geração de informações dentro da organização.

Para outros autores, a controladoria pode ser entendida como a ciência contábil evoluída.

A Controladoria pode ser definida, então, como a unidade administrativa responsável pela utilização de todo o conjunto da ciência contábil dentro da empresa. Considerando que a ciência contábil é a ciência do controle em todos os aspectos temporais – passado, presente e futuro -, e, como ciência social, exige a comunicação de informações, no caso econômica, a Controladoria cabe a responsabilidade de implementar, desenvolver, aplicar e coordenar todo o ferramental da Ciência Contábil dentro da empresa, nas suas mais diversas necessidades⁷.

3.1 FUNÇÕES DA CONTROLADORIA

Primariamente, a controladoria deve preparar, analisar e interpretar todas as informações que serão disponibilizadas no sistema de informações, e que servirão de base para os administradores no processo de tomada de decisão.

Além dessa função principal, a controladoria deverá supervisionar a preparação das demonstrações externas que servirão de reporte para o governo, acionistas, instituições financeiras, fornecedores e público em geral.

De um modo geral, a Controladoria deverá, através de seus sistemas de informações, municiarem seus usuários com informações capazes de instruí-los, aumentando suas habilidades no processo decisório.

A identificação das funções da controladoria não é uma tarefa fácil, tendo em vista que essa avaliação depende do tamanho da entidade, da sua forma de administração, da sua constituição, entre outros fatores específicos de cada empresa.

⁶ ALMEIDAI & PEREIRA, op. Cit., p. 370.

⁷PADOVEZE, Clóvis Luís. Controladoria Básica. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2004, p. 3

3.2 FUNÇÕES DO CONTROLLER

O controller é a peça atuante na controladoria. Ele é que faz girar a engrenagem da controladoria dentro da empresa onde está inserido.

Muitos têm sido os autores com descrições de funções do controller.

Kanitz⁸ propõe seis funções da área de controladoria. São elas: informação, motivação, coordenação, avaliação planejamento e acompanhamento.

Já Heckert e Wilson⁹ fazem menção a cinco: *função de planejamento, função de controle, função de relatar, função contábil e outras funções*. Se ambas as descrições forem comparadas em detalhes, se verificará que não há diferença substancial entre uma e outra.

Horngren¹⁰, baseado na classificação do Financial *Executive Institute*, propõe uma descrição um pouco mais abrangente, com sete funções a serem desempenhadas pelo controller: planejamento para o controle, relatórios e interpretação, avaliação e assessoramento, administração tributária, relatórios para o governo, proteção de ativos e avaliação econômica.

Planejamento para o controle é estabelecer, “*coordenar, e manter, através da gerência autorizada, um plano para o controle das operações*”¹¹.

A função de produção e emissão de relatórios e sua interpretação significa medir “a performance entre os planos operacionais aprovados e os padrões, e reportar e interpretar os resultados das operações dos diversos níveis gerenciais”¹².

Avaliação e assessoramento podem ser conceituados como a função de analisar e questionar a validade dos objetivos empresariais que são colocados, bem como dos meios disponíveis para alcançá-los.

Um bom conhecimento da legislação tributária é uma característica fundamental para que o controller consiga exercer uma boa administração dos tributos da empresa.

⁸ KANITZ, op. cit., p. 26-29

⁹ HECKERT E WILSON apud FIGUEIREDO, Sandra e CAGGIANO, Paulo César. **Controladoria – Teoria e prática**. 3º ed. São Paulo: Atlas, 2006, p. . 26 -29.

¹⁰ HORNGREN, apud FIGUEIREDO e CAGGIANO, op. cit., p. 26-29.

¹¹ ANDERSON & SCHMIDT, apud FIGUEIREDO e CAGGIANO, op. cit., p. 26-29.

¹² Idem.

É fundamental também que o profissional de controladoria tenha bons conhecimentos dos princípios contábeis e da legislação societária para que possa gerar bons relatórios para o governo e para os demais usuários externos das demonstrações financeiras.

O controller deve fazer com que um sistema de controle interno eficiente seja implantado dentro de uma empresa visando, entre outros objetivos, salvaguardar adequadamente seus ativos.

Inicialmente o controller era alguém da contabilidade ou da área financeira da empresa.

Atualmente busca-se um controller com uma visão mais ampla da organização. Não se deixou de fazer o recrutamento de controllers dentro da área de contabilidade e finanças, mas essas pessoas, além da formação específica, devem ter um conhecimento sistêmico do funcionamento da organização onde estão inseridos.

Esse entendimento sistêmico pode ser traduzido como a necessidade que o controller possui de conhecer o mercado em que a empresa compete, identificando todas as variáveis macro-econômicas, que podem direta ou indiretamente impactar no processo decisório dos gestores. Tal conhecimento é de suma importância no momento da geração de informações para os gestores da organização.

Além da importância do conhecimento sistêmico, o controller precisa estar atento para o mercado em que a empresa atua. Para isso, o controller deve estar atuando ou já ter atuado diretamente no ambiente sistêmico em que a empresa está inserida.

O controller necessita ter um grande conhecimento sobre os vários subsistemas que compõem a organização, considerando que ele será o responsável pela geração de informações para os vários gestores desses subsistemas, assim como conhecer a necessidade informacional de cada um dos gestores.

Além do conhecimento interno e do conhecimento externo da organização, o controller deverá gerenciar o processo de repasse de informações para os vários usuários externos à organização, tais como: acionistas, bolsa de valores, instituições financeiras, fornecedores, governo, fundos de investimentos, sindicatos etc. Esse processo de repasse de informações para os usuários externos é tão importante quanto o processo de reporte de esclarecimentos para os usuários internos. O controller deverá

gerenciar o reporte de informações a partir dos interesses dos controladores da organização.

Todo o processo de informações busca contribuir na tomada de decisões pelos gestores das organizações e auxiliá-los no alcance da missão de suas empresas, bem como, dar continuidade aos negócios. Portanto, a controladoria deve zelar para que a missão seja alcançada e a continuidade não seja comprometida com a busca dessa missão.

Sendo assim, ter uma visão sistêmica da entidade também é uma das funções básicas para o exercício da atividade de controller.

Além do conhecimento financeiro, contábil, de ter uma visão sistêmica da empresa, o controller precisa possuir outras qualidades como:

- entender os princípios de planejamento, de organização e de controle;
- entender os principais conceitos de tecnologia da informação;
- habilidade para gerenciar pessoas e conflitos organizacionais;
- habilidade para entendimento e comunicação com todos os níveis da administração;
- habilidade para apresentar suas idéias e motivar outras pessoas.

Nota-se que a maioria das profissões não formam um profissional completo para atuar na área da controladoria, por isso é comum encontrar controllers formados nas mais diversas áreas.

O controller dos tempos modernos deve ter uma visão pró-ativa, permanentemente dirigida para o futuro. De acordo com Tung¹³:

- ter capacidade de prever os problemas que irão surgir e de coletar as informações necessárias para as tomadas de decisões. Ele é um executivo que atua na retaguarda auxiliando os gestores na formulação de novas políticas empresariais e ajudando-os a implementá-las;

¹³ TUNG, Nguyen H. Controladoria financeira das empresas – uma abordagem prática. 3. ed. São Paulo: Universidade Empresa, 1973, p. 19

- possuir o necessário discernimento para tomar a iniciativa de elaborar relatórios que venham a auxiliar os executivos;
- fornecer as informações específicas para cada usuário, preparada na linguagem do executivo que a recebe;
- traduzir os desempenhos passados e presentes em gráficos de tendência e em índices, uma vez que os números, por si só, podem não ser suficientes na tarefa de auxiliar a administração da empresa.
- ter uma visão pró-ativa e preocupada com o futuro, tendo em vista que os fatos passados não podem mais ser gerenciáveis.
- elaborar relatórios da forma mais rápida possível, gerando informações atualizadas e confiáveis.
- insistir na análise e estudo de determinados problemas, mesmo que os executivos das áreas envolvidas não estejam dando a devida atenção para os fatos reportados pela controladoria. O controller não deve forçar uma tomada de decisão, porém poderá conseguir a correta conscientização dos responsáveis, ao manter o assunto presente, até que uma decisão seja de fato tomada;
- sempre que possível assumir a posição de conselheiro ou exercer o papel de consultor na busca de solução para os problemas, nunca a de crítico.
- ser justo e imparcial em suas críticas e comentários, ao desempenhar as funções de controle e avaliação do desempenho dos demais departamentos e executivos da organização.
- ter a capacidade de “vender” suas idéias, em vez de procurar impor suas opiniões, por mais válidas e interessantes que elas sejam.
- ter, principalmente, a capacidade de compreender que, no desempenho de suas funções, suas contribuições para outras áreas sofrem limitações. Por melhor que sejam seus relatórios, mesmo que baseados em dados numéricos inquestionáveis, colhidos e analisados da melhor forma possível, sua opinião não deve substituir nunca a capacidade individual do executivo que recebe tais informações.

4 CONTROLADORIA NAS MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE

O papel da controladoria nas empresas, no cenário econômico atual, se mostra de suma importância para quem quer manter-se competitivo.

Nos dias de hoje, é sabido que as grandes corporações têm setores específicos de processamento e análise de informações para que, com esses dados, elas possam executar seu planejamento de atuação no presente e vislumbrar atuações futuras.

Ocorre que a preocupação de manter-se no mercado atinge também as pequenas e médias empresas em uma escala muitas vezes maior do que as grandes corporações, pois as empresas menores, dentro de suas pequenas infra-estruturas, precisam se tornar eficientes, competitivas e lucrativas.

Nessa busca, as pequenas e médias empresas têm recorrido ao auxílio da controladoria no intuito de juntos elaborarem planejamentos adequados a cada tipo de situação.

4.1 CONCEITO DE MICROEMPRESA E EMPRESA DE PEQUENO PORTE

A adoção de critérios para a definição do tamanho das empresas constitui importante fator de apoio às microempresas – ME e empresas de pequeno porte – EPP, permitindo que as pessoas jurídicas classificadas dentro dos limites estabelecidos possam usufruir benefícios e incentivos previstos nas legislações que dispõem sobre o tratamento diferenciado ao segmento, que buscam alcançar objetivos prioritários de políticas públicas, como o aumento das exportações, a geração de emprego e renda, a diminuição da informalidade dos pequenos negócios, entre outras.

No Estatuto anterior (Lei n. 9.841, de 5 de outubro de 1999), o critério adotado para conceituar microempresa e empresa de pequeno porte era a receita bruta anual, cujos valores foram atualizados pelo Decreto n. 5.028, de 31 de março de 2004, que corrigiu os limites originalmente estabelecidos (R\$ 244.000,00 e R\$ 1.200.000,00, respectivamente). Os limites atuais são os seguintes:

- Microempresa: receita bruta anual igual ou inferior a R\$ 433.755,14 (quatrocentos e trinta e três mil, setecentos e cinqüenta e cinco reais e quatorze centavos);
- Empresa de Pequeno Porte: receita bruta anual superior a R\$ 433.755,14 e igual ou inferior a R\$ 2.133.222,00 (dois milhões, cento e trinta e três mil, duzentos e vinte e dois reais).

Atualmente, os critérios acima vêm sendo adotados em diversos programas de crédito do governo federal em apoio às MPE.

Importante ressaltar que o regime simplificado de tributação SIMPLES, que integra o atual Estatuto das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, é estabelecido a partir de valores distintos de enquadramento.

Regra a Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006:

Art. 3º Para os efeitos desta Lei Complementar, consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte a sociedade empresária, a sociedade simples e o empresário a que se refere o art. 966 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que:

I – no caso das microempresas, o empresário, a pessoa jurídica, ou a ela equiparada, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais);

II – no caso das empresas de pequeno porte, o empresário, a pessoa jurídica, ou a ela equiparada, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 2.400.000,00 (dois milhões e quatrocentos mil reais).

Já os Estados tem uma gama variada de regulamentos para os pequenos negócios, com grande heterogeneidade de conceitos, definidos de acordo com sua situação econômica e fiscal.

Os maiores limites de enquadramento são empregados por São Paulo, Rio Grande do Sul, Paraná, Rio de Janeiro, Minas Gerais e Bahia, ditos “Estados ricos”, que adotaram R\$ 2.400.000,00 de receita bruta anual.

Os municípios, em geral, até o momento, carecem de legislação nesse sentido, sendo poucos aqueles que contemplam o segmento da ME e EPP no ordenamento jurídico local.

Essa realidade, no entanto, é explicável. Até a edição da LC n. 123, o regime de tributação simplificada (SIMPLES FEDERAL) era opcional para as municipalidades, que tinham a possibilidade de não integrar o programa federal para a arrecadação do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS. A partir da edição da LC n. 123, essa realidade mudou, de sorte que a opção pela vinculação ao SIMPLES NACIONAL (e não mais federal) é do contribuinte, exclusivamente (desde que, evidentemente, atenda aos requisitos estipulados pela legislação).

Além do critério adotado no Estatuto, o SEBRAE utiliza ainda o conceito de pessoas ocupadas nas empresas, principalmente nos estudos e levantamentos sobre a presença da microempresa e da empresa de pequeno porte na economia brasileira, conforme os seguintes números:

- Microempresa: na indústria e construção: até 19 pessoas ocupadas; no comércio e serviços, até 09 pessoas ocupadas.
- Empresa de pequeno porte: na indústria e construção: de 20 a 99 pessoas ocupadas; no comércio e serviços, de 10 a 49 pessoas ocupadas.

As estatísticas sobre microempresas e empresas de pequeno porte divulgadas por este serviço utilizam o critério acima, nos levantamentos que têm como fonte de dados o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE. Nas apurações dos censos e pesquisas sócio-econômicas, anuais e mensais, o IBGE classifica as pessoas jurídicas segundo as faixas de pessoal ocupado total. O conceito abrange não somente os empregados, mas inclui também os proprietários das empresas, como forma de se dispor de informações sobre o expressivo número de micro unidades empresariais que não empregam trabalhadores, mas funcionam como importante fator de geração de renda para seus proprietários.

4. 2 MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE NO BRASIL

As microempresas e as empresas de pequeno porte são de suma importância para a economia nacional, uma vez que representam 99,21% das empresas formalmente constituídas em todo o País (Gráfico 1) empregando 57% dos

trabalhadores em situação regular de emprego no Brasil (Gráfico 2). No mercado informal, estima-se que há entre 11 e 13 milhões de pequenos empreendimentos utilizando cerca de 50 milhões de brasileiros.

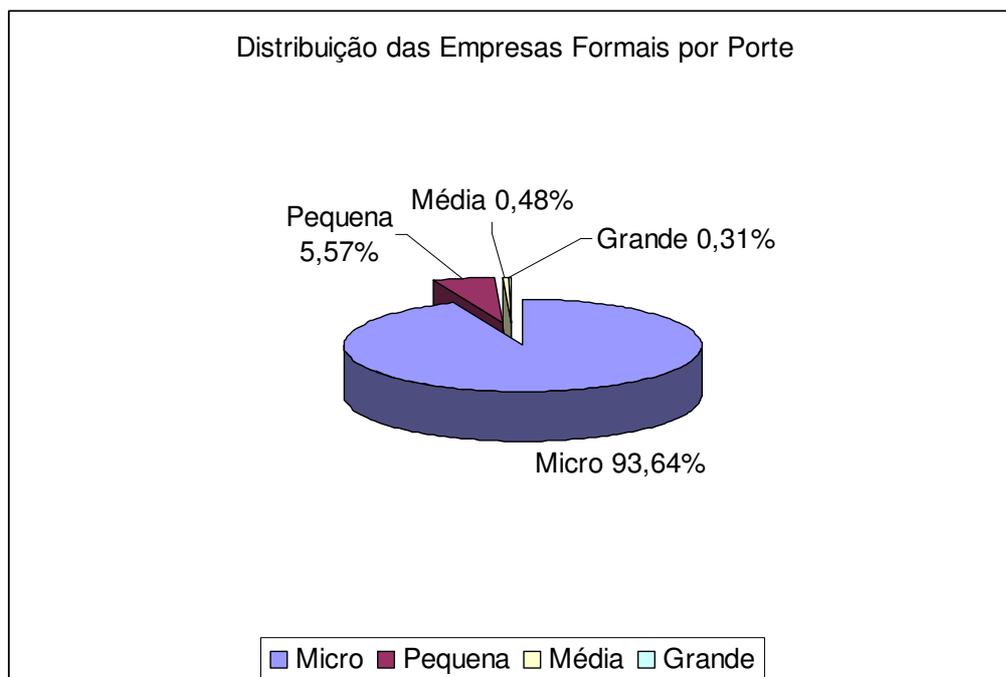


Gráfico 1 – Empresas formalmente constituídas em todo o País

Fonte: www.ce.sebrae.com.br

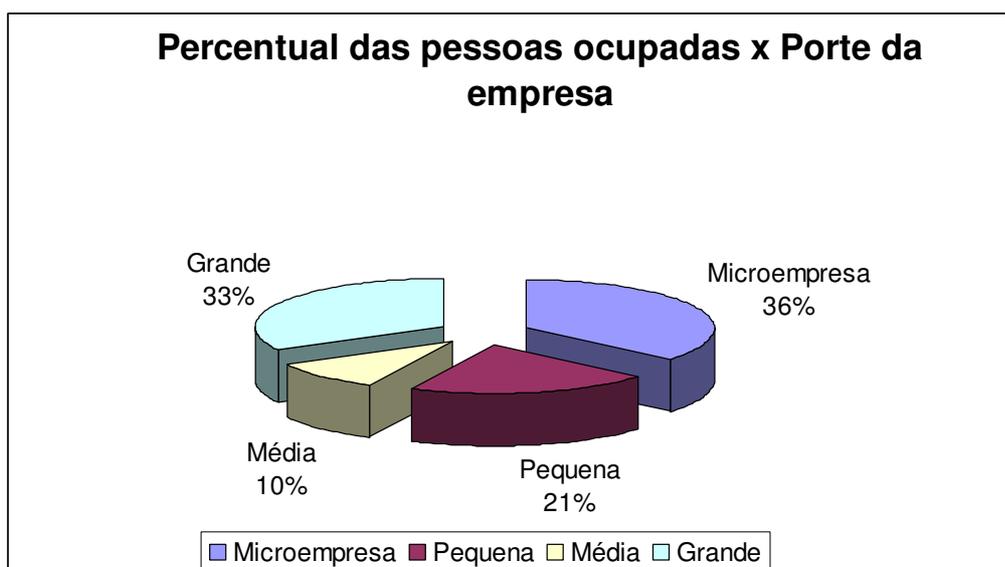


Gráfico 2 - trabalhadores em situação regular de emprego no Brasil

Fonte: www.ce.sebrae.com.br

De acordo com dados do IBGE de 2002, existem no Brasil 4.918,370 empreendimentos formais urbanos. Deste total, as micro e pequenas empresas somam 4.879,616 empreendimentos, enquanto as médias e grandes empresas perfazem um total de 38.754 empresas.

No Brasil, nove em cada dez empresas são classificadas como microempresa ou empresa de pequeno porte, de acordo com o SEBRAE (Sistema Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas), e absorvem maior contingente de mão-de-obra do que as empresas de médio e grande porte.

De 1998 a 2001, o crescimento médio anual das microempresas e das empresas de pequeno porte foi, em termos reais, de 2,9%. Já o índice de pessoal ocupado apresentou crescimento médio de 9,7 % ao ano.

As microempresas e as empresas de pequeno porte de comércio e serviços no Brasil utilizavam cerca de 7,3 milhões de pessoas em 2001, o que corresponde a 9,7% da População Ocupada, faturaram R\$168,2 bilhões e geraram R\$ 61,8 bilhões de valor adicionado.

O problema é que muitas dessas empresas não suportam as instabilidades do mercado e da economia e acabam encerrando suas atividades com pouco tempo de funcionamento. Cerca de 71% dessas empresas criadas anualmente no Brasil fecham antes de completar cinco anos, de acordo com dados do SEBRAE.

Uma pesquisa realizada pelo SEBRAE constatou que o principal motivo do encerramento das atividades das pequenas e médias empresas no Brasil está relacionado à falta de planejamento financeiro e estratégico.

É neste ponto que a controladoria surge para ajudar essas empresas a se manterem competitivas no mercado atual.

4.3 FUNÇÕES DA CONTROLADORIA NAS MICROEMPRESAS (ME) E NAS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE (EPP)

Visando a manutenção no mercado competitivo, que as empresas estão inseridas atualmente, é preciso estar permanentemente atento às necessidades dos consumidores e à frente da concorrência. Para isso, as empresas devem ter

capacidade de planejamento de suas atividades, considerando as falhas em sua atuação, mantendo registro completo de informações sobre sua organização, a fim de que as tomadas de decisões pelos dirigentes sejam as mais precisas.

O fluxo de informações dentro dessas organizações fica maior e mais complexo com o passar do tempo, exigindo um número superior de dados para auxiliar à tomada de decisões, além de um rigoroso processo de controle interno.

É nesta busca por informações precisas e controles efetivos, que irão ajudar de forma fundamental as tomadas de decisões das empresas, que age a controladoria.

Nas microempresas e empresas de pequeno porte a atuação da controladoria ocorre através do auxílio oriundo da prestação de informações. E não se limita a isso. Nessas empresas, de pouca infra-estrutura, não existe a figura de um controller específico para o fluxo das informações. O controller, além de fornecer informações precisas para as tomadas de decisões dos executivos, ainda executa outras tarefas.

4.4 FUNÇÕES DO CONTROLLER NAS MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE

Nas pequenas e médias empresas as decisões são tomadas por um pequeno número de gestores, que compartilham as diversas funções da organização. Sendo assim, a responsabilidade do controller torna-se maior. Em decorrência do acúmulo de funções pelos gestores, as informações repassadas para estes são de grande relevância.

Entre as funções mais relevantes desenvolvidas pelo controller, nas pequenas organizações, está a atuação junto ao setor financeiro. Outras atividades também são desempenhas, como: o gerenciamento da cobertura de seguros; o tratamento com possíveis investidores e com credores, em casos especiais; a determinação das linhas de crédito dos clientes; o gerenciamento dos investimentos da entidade etc.

Além dessas atribuições, o controller também pode ficar responsável por tarefas ligadas à área de gestão de pessoas como, por exemplo, administração de planos de pensão, revisão de documentação de colaboradores admitidos, elaboração do plano de carreira para os principais gestores, atualização dos manuais de rotina dos colaboradores, entre outras.

A função complementar mais comum dentro de uma entidade menor é a administração do negócio. Essa atividade seria conflitante com a atividade principal do controller, que é de gerenciar informações para que os tomadores de decisão definam o rumo da entidade. Além disso, há violação ao princípio da segregação de funções, essencial à atividade de controladoria. Porém, percebe-se que em entidades menores, em função do alto custo financeiro de manutenção de um controller exclusivo, é comum que atividades privativas dos gestores sejam realizadas pelos controllers.

Atividades cotidianas como formação de fornecedores, contratação de pessoal temporário para projetos específicos, controle de reposição de equipamentos depreciados, de software e hardware, autorização de pagamentos de pequeno valor e outras funções administrativas, em muitos casos, são exercidas pelo pessoal da controladoria.

Além dessas, outras atividades complementares podem ser de responsabilidade da controladoria, especialmente em entidades menos complexas e com departamentos de controladoria recentes, tais como: auxiliar na auditoria anual; supervisionar para que os pagamentos não sejam efetuados antes dos vencimentos, e que as contas a receber sejam cobradas nas datas pactuadas; verificar se os descontos estão sendo dados e recebidos de forma correta; apurar se todos os faturamentos de clientes estão sendo emitidos na data correta; supervisionar as conciliações bancárias; manter um sistema ordenado de arquivamento contábil; contar com plano de contas atualizado; gerenciar as funções terceirizadas; supervisionar para que a folha de pagamentos seja processada na forma e no momento correto; buscar os melhores investimentos para os excessos de caixa; contratar pessoal temporário para projetos especiais; assegurar que a correspondência recebida seja distribuída adequadamente e despachada no momento certo; avaliar se os equipamentos da área administrativa estão sendo utilizados corretamente e se estão adequados à necessidade do setor; supervisionar os serviços de manutenção terceirizados; criar meios para garantir que existam backups das transações registradas pelos sistemas de computação; manter um plano atualizado para reparação de contingências; criar programas de segurança dos computadores, criar programas de treinamento de segurança; supervisionar a guarda e atualização da documentação dos benefícios dos empregados ativos e inativos; criar e supervisionar a

implementação e utilização dos planos de carreira; supervisionar o processamento de ocorrências médicas e de solicitações de compensação dos colaboradores; recrutar pessoal para controladoria e para outras áreas, quando necessário; supervisionar a ocorrência de transações com ativos de longo prazo; controlar atividades de movimentação e trocas de ativos entre entidades do mesmo grupo econômico; coordenar e consolidar controladorias de filiais e de entidades do grupo; controlar a remessa de recursos para fora da entidade; analisar custos não relacionados aos produtos e serviços; instituir programa de hedge para gerenciar o risco organizacional; instituir programas de auditoria interna etc.

Portanto, as atividades dos controllers podem ser variadas, porém, são sempre influenciadas diretamente pelo tamanho da entidade.

Em entidades menores, nota-se um conflito entre o gestor de caixa e o controller. O gestor do caixa será responsável pela custódia dos recursos, pela administração das contas bancárias, pela relação com bancos e outros investidores, ao passo que o controller será responsável pela existência da correta previsão de caixa, pela revisão dos controles internos, pela análise das conciliações bancárias, pela preparação do relatório de caixa.

Esses conflitos podem ocorrer em função das mudanças que estão acontecendo nas atividades do controller. As suas funções principais estavam limitadas ao processamento de transações e geração de relatórios financeiros, porém, com o avanço da complexidade transacional, suas atividades exigem muito mais habilidades gerenciais e profundo conhecimento dos diversos setores que necessitam de informações e controles. O departamento de controladoria deverá ter colaboradores com conhecimento na área tributária, em melhoria no processamento de negócios, em terceirizações, em sistemas de informática, na redução do ciclo de tempo de produção, benchmarking, processos de reengenharia, redução de desperdícios etc. Essa nova realidade exige um controller com habilidades mais diversificadas e, conseqüentemente, gera conflito com outros gestores que atuam nas mesmas áreas.

Entre tantas funções que o controller pode desempenhar, vamos nos deter naquela que atualmente colabora direta e eficazmente com a manutenção das microempresas e empresas de pequeno porte no mercado competitivo.

Como vimos anteriormente, as ME e EPP deixam de existir, em sua maioria, por uma simples razão: falta de planejamento estratégico.

Aqui está uma das grandes e importantes funções da controladoria nas ME e nas EPP.

5 PLANEJAMENTO NAS MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE

Os microempresários e empresários de pequeno porte devem atentar para a realidade de que a manutenção de suas condições de competição no mercado não pode prescindir da atuação de bons profissionais de gestão empresarial orientando o processo dentro das organizações.

5.1 PROCESSO DE GESTÃO

Gestão deriva do latim *gestione* e significa ato de gerir, gerência, administração. Por sua vez, administrar é planejar, organizar, dirigir e controlar recursos, visando atingir determinados objetivos. E para atingir esses objetivos, em primeiro lugar, eles devem ser traçados, ou seja, planejados.

Então, no processo de gestão, tanto empresarial como operacional, financeira ou econômica, ter um caminho traçado é fundamental para identificar se a empresa está no rumo certo ou não. Se os gestores estão tomando as decisões corretas, se estão agindo da melhor maneira, enfim, o estabelecimento de metas é fundamental para a realização de comparação entre o desejado e o realizado.

Para a condução da empresa ao atingimento do resultado desejado (planejado), o processo de gestão passa por algumas etapas. Existem autores que defendem a existência de apenas 3 (três) etapas; outros detectam até 5 (cinco) etapas. As 3 (três) etapas principais são: o planejamento, a execução e o controle. Ainda pode ser acrescentado: comunicação e motivação.

O **planejamento** é a tentativa de prever as ocorrências futuras e estar preparado para agir de forma a evitar surpresas desagradáveis no funcionamento e na gestão do empreendimento. Ele pode ser definido como o processo de reflexão que precede a ação e é dirigido para a tomada de decisão agora com vistas no futuro.

O planejamento sozinho não alcança os objetivos da empresa. Se o planejamento realizado não for executado, acompanhado, controlado e, o mais importante, corrigido se necessário, de nada adiantará realizar o planejamento.

Segundo Motta¹⁴

O planejamento estratégico se volta para o alcance de resultados, através de um processo contínuo e sistemático de antecipar mudanças futuras, tirando vantagem das oportunidades que surgem, examinando os pontos fortes e fracos da organização, estabelecendo e corrigindo cursos de ação a longo prazo. Portanto, é essencialmente um processo gerencial, que se concentra nos níveis hierárquicos mais elevados da organização e que não pode ser concebido como atividade clássica de planejamento, delegável a comissões ou grupos de planejamento. Constitui a essência da gerência de alto nível sobre a qual recai o maior peso da responsabilidade externa e interna pelos rumos da organização.

Nestas afirmações, percebe-se que o planejamento estratégico, através de uma metodologia apropriada, deve provocar um envolvimento dos gestores de todas as áreas e de seus subordinados especialistas, levando-os a um pensar estratégico constante.

É possível distinguir três espécies de atividades de planejamento:

1 – Planejamento Estratégico: chamado de planejamento de longo prazo.

2 – Planejamento Programa: atividade que segue o planejamento de longo prazo e envolve o desenvolvimento de planos para os dispêndios de capital necessários para os objetivos de longo prazo.

3 – Planejamento Orçamentário: converte o planejamento de longo prazo às necessidades do futuro imediato. É usualmente descrito como orçamento e é desenvolvido em uma base anual.

No planejamento é fundamental estabelecer: o que deve ser feito, quando deve ser feito, como deve ser feito e quem deve fazê-lo.

A execução compreende a fase em que os planos são implementados, as ações se concretizam e as transações ocorrem. Neste momento, é possível que ajustes ainda sejam requeridos para uma adequada implementação do planejamento operacional,

¹⁴MOTTA, Paulo R. Dimensões Gerenciais do Planejamento Organizacional Estratégico. In: **Planejamento Estratégico, formulação, implantação e controle**. Organizado por Paulo Vasconcellos Filho e Antônio M.V.Machado. L.T.C., Belo Horizonte, 1984, p. 11.

tais como mudanças na programação e a conseqüente necessidade de identificação de novas alternativas para adequar-se às mudanças procedidas.

Segundo Mosimann e Fisch¹⁵ :

a execução é a fase do processo de gestão na qual as coisas acontecem, as ações emergem. Essas ações devem estar em consonância com o que anteriormente foi planejando. Dessa forma, o planejamento antecede as ações de execução. É por meio das ações (do fazer) que surgem os resultados.

O controle é um sistema de feedback que possibilita a comparação dos desempenhos com objetivos planejados; controle é essencial para a realização do planejamento de longo e curto prazo.

Num planejamento de longo prazo, um feedback de informações possibilita ao gestor determinar o progresso que foi feito em busca da realização dos objetivos correspondentes, conforme as especificações efetuadas.

Um pré-requisito para o desempenho satisfatório da função de controle é um eficiente sistema de informações que revele a necessidade de ações corretivas em tempo apropriado, possibilitando aos gestores julgar se seu plano ainda é apropriado, diante de mudanças ambientais acontecidas mês a mês, ano a ano.

A comunicação é uma troca de fatos, idéias e opiniões, por duas ou mais pessoas. A troca só é bem-sucedida quando resulta num real entendimento. Significa que informar não é o bastante; o receptor tem que compreender a mensagem que o emissor está tentando passar.

A comunicação é fundamental, pois agrega vários membros da organização, unindo-os na busca das metas organizacionais.

Por fim, a motivação: é o envolvimento total dos membros da organização e na busca de maneiras de como melhorar a performance individual.

¹⁵MOSIMANN & FISCH, op. cit., p. 37.

5.2 PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO

Segundo levantamentos do SEBRAE, o maior problema nas microempresas e empresas de pequeno porte, que determinam sua exclusão do mercado competitivo, é a falta ou inoperância de um planejamento estratégico¹⁶.

O processo de gestão empresarial começa com o planejamento estratégico, em que a empresa formula ou reformula sua estratégia empresarial dentro de uma visão específica do futuro. É um planejamento de longo prazo, normalmente de 3 (três) a 10 (dez) anos.

Segundo Thompson Jr.¹⁷ :

O desenvolvimento de missão e visão estratégicas, estabelecimento de objetivos e a decisão sobre uma estratégia são tarefas básicas de estabelecimento de rumo. Elas indicam o rumo da organização, seus objetivos de desempenho de curto e de longo prazo, bem como as mudanças competitivas e programadas. Juntas, elas constituem o planejamento estratégico.

A seqüência básica para a elaboração de um plano estratégico compreende:

- Escolha de um gestor competente;
- A determinação da missão da empresa, estabelecer os objetivos da organização;
- Avaliar o cenário no qual a organização está operando, ou seja, fazer uma análise ambiental, que inclui:
 - ✓ A identificação dos fatores chaves de sucesso,
 - ✓ A análise das variáveis ambientais críticas internas e externas;
- O estabelecimento de diretrizes e objetivos estratégicos;
- A determinação de estratégia;

¹⁶MONTEIRO, Paulo Cezar F. Planejamento Estratégico e Planejamento Empresarial. Disponível em:<<http://www.sebraest.com.br>>. Acesso em: 20.06.07.

¹⁷ THOMPSON JR. apud PADOVEZE, Clóvis Luís. Controladoria Básica. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2004, p. 38.

- A avaliação dessas estratégias;
- Delinear um plano de ação para alcançar metas estratégicas selecionadas para programas de curto e longo prazo.

A grande verdade é que não existe uma receita pronta para o planejamento estratégico. A realidade de cada empresa é que determinará a melhor seqüência de fases e o envolvimento das pessoas.

5.2.1 Fases do Planejamento Estratégico

Planejamento é a mais básica de todas as funções gerenciais, e a forma como esta função é desempenhada determina grande parte do sucesso das operações de uma empresa.

O planejamento é um aperfeiçoamento na qualidade do processo decisório passando, assim, por várias fases até chegar a um ponto maduro onde decisões podem ser tomadas em conformidade com uma estratégia racional, segundo o qual o futuro da empresa deve ser orientado.

5.2.1.1 A Escolha do Gestor

Inicialmente, é preciso ter um gestor competente para acompanhar o planejamento estratégico. Antes de começar a coleta de informações a respeito das variáveis ambientais, há necessidade da identificação de um gestor responsável por todo o processo de planejamento estratégico.

O ideal é um profissional com ampla visão, bom relacionamento com as áreas, reconhecimento e aceitabilidade em toda a empresa, a fim de permitir e conciliar a participação de todos os gestores. Sua função será de coordenação e supervisão dos trabalhos nas fases seguintes do planejamento.

Para auxiliar pode-se recorrer aos profissionais da controladoria.

A responsabilidade pela elaboração do plano estratégico é dos executivos da empresa, mas a controladoria será responsável pelo fornecimento das informações gerenciais que possibilitarão o controle das atividades e análise dos resultados alcançados em comparação aos objetivos estabelecidos.

Na hora de fornecer as informações para os executivos da empresa elaborarem o plano estratégico, a controladoria deve estar atenta se os dados históricos estão sendo considerados corretamente, se o plano reflete as condições econômicas que se espera que prevaleçam no período de validade do plano, se as crenças e valores estão sendo corretamente considerados na definição das premissas do plano, além de outros itens relevantes para uma análise real do quadro onde a empresa está inserida.

A participação da controladoria nessa fase inicial de geração de dados e fornecimentos de informações para os executivos passa por várias atividades fundamentais, essenciais para o sucesso da sistematização do plano, como:

- Geração de informações financeiras históricas sobre os planos passados para que os executivos possam usar na preparação do plano anual.
- Definição do formato, devendo as informações serem apresentadas de modo a buscar a unificação da forma para consolidar tais informações.
- Determinação, com precisão, de quais informações deverão ser geradas pelos executivos para a elaboração do plano.
- Identificação dos canais de comunicação que deverão ser utilizados pelos executivos para geração das informações.
- Escolha das linhas mestra, especialmente em termos de crenças, valores e missão, para serem usadas na preparação dos dados para o plano.
- Programação do calendário de eventos e de obrigações para os executivos gerarem as informações para o plano.

O controller, assim, deverá ser o coordenador da elaboração do plano, contribuindo diretamente com todos que necessitarem de informações durante período inicial de determinação das premissas. Não é competência do controller a aprovação final do plano, esta é responsabilidade dos executivos da empresa.

5.2.1.2 Missão da Empresa

Missão significa finalidade, objetivo ou propósito básico e permanente da existência de uma empresa. É a definição que é dada para apresentar ao mercado, aos funcionários, acionistas e parceiros de negócio para que a empresa exista, qual é sua finalidade.

5.2.1.3 Variáveis Ambientais

O objetivo desta fase é coletar o maior número de informações possíveis sobre as variáveis ambientais internas e externas as quais a empresa está exposta.

O adequado detalhamento de tais informações contribuirá para uma melhor construção ou identificação do cenário de que derivarão as diretrizes táticas e estratégicas.

5.2.1.4 Identificação do Cenário

De posse das informações fornecidas pela controladoria sobre o ambiente e o grupo de trabalho formado pelos gestores da empresa, bem como de especialistas eventualmente contratados, devem ser realizadas discussões que culminem com a construção do cenário. O período contemplado no cenário deve ser o possível de ser analisado pelas informações obtidas.

O cenário deve ser entendido por todos os gestores para favorecer a definição das diretrizes táticas. Estas diretrizes irão nortear os planos operacionais, produto do processo de planejamento operacional.

Apesar de o termo cenário produzir a idéia de algo estático como uma fotografia, este se assemelha a um filme onde todas as variáveis estão em modificação, devido à interação contínua. A dinâmica dos relacionamentos das variáveis é o aspecto mais

difícil de ser previsto, devendo, assim, as conclusões que exigirem análises sofisticadas e complexas não serem muito específicas ou detalhadas em razão do risco resultante da incerteza.

Não se pode afirmar que no planejamento estratégico uma fase é mais importante do que outra. Porém, o cenário definido com clareza, objetividade e bom nível de segurança, o que pode ser obtido pela participação de todos os gestores, será um apoio eficaz na determinação das melhores diretrizes táticas e estratégicas.

5.2.1.5 Formulação do Planejamento Tático

O planejamento tático é o planejamento estratégico que deve ser formulado no nível das áreas das empresas.

Devido ao nível de especialização de cada área com base no cenário identificado, estas deverão desenvolver estratégias próprias para agir frente às oportunidades, ameaças, forças e debilidades, conforme a missão da empresa.

Nas ME e nas EPP dificilmente existem áreas bem determinadas. Na maioria das vezes, os sócios é que coordenam e respondem por todos os setores da empresa.

Nessas hipóteses, os sócios ou gestores por eles determinados definem as diretrizes táticas da empresa como um todo e não compartimentada em áreas.

5.2.1.6 Elaboração, Validação e Aprovação do Plano Estratégico

As diretrizes táticas, formalizadas na fase anterior são, nesse momento, a base para a elaboração das diretrizes estratégicas, relativas à empresa como um todo. Como produto ou derivadas das diretrizes táticas, as estratégias não poderão divergir das primeiras (diretrizes táticas). A diferenciação que podemos fazer das duas é no sentido de que as estratégicas, na sua explicitação, tratam de dimensionamentos globais da empresa, enquanto que as táticas, por serem específicas das áreas, consubstanciam-se mais em nível operacional de cada área. Para exemplificar, podemos citar que, enquanto uma diretriz estratégica determina aumento no volume de produção e venda, a diretriz tática da área financeira pode determinar que se devem modificar os critérios

de concessão de crédito para aumentar a carteira de clientes. Outro exemplo: com relação a novos produtos, a diretriz estratégica pode determinar que a empresa coloque no mercado um produto novo a cada período de seis meses, buscando construir uma imagem de empresa inovadora. Para a área operacional, isto pode implicar taticamente modificações na linha de montagem. Esta mesma diretriz pode determinar para a área de marketing que pesquisas que identifiquem a preferência do consumidor devam ser intensificadas.

Consolidadas as diretrizes estratégicas, os gestores irão dar validade ao resultado, emitindo, para tanto, o plano estratégico que será implementado e servirá como base no planejamento operacional, fase seguinte do processo de gestão. Como responsáveis pelo negócio, de acordo com o modelo de gestão, a entidade que represente o nível máximo de autoridade na empresa, alta administração, proprietários, donos do negócio, deverá aprová-lo, pois a ela compete o sucesso ou insucesso de todo trabalho realizado.

5.3 FUNÇÃO DA CONTROLADORIA NO PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO

Como todos os recursos processados pela empresa são de natureza econômica, a missão da controladoria no sistema é a de responsável pela eficácia econômica da mesma. Assim, a controladoria é a responsável pela sinergia que deve haver entre as áreas, na busca da otimização do resultado econômico global. Como o resultado econômico surge a partir das decisões dos gestores sobre os eventos que deverão ser provocados para o cumprimento da missão, a controladoria tem um papel decisivo para a eficácia do sistema nas fases de planejamento operacional, execução e controle, no processo de gestão.

A controladoria é, então, a gestora do sistema de informações econômico/financeiras, sendo, assim, a responsável pelos conceitos que devem sustentar tal sistema. A especialidade da controladoria é o desenvolvimento e a operacionalização de modelos e sistemas de informações econômico/financeiro, podendo nesta fase do processo de gestão prestar apoio às áreas que necessitem de avaliações quantitativas para a formulação de diretrizes táticas ou estratégicas.

A atuação fundamental do controller é fornecer os dados corretos para os executivos; estes, por sua vez, devem elaborar o plano estratégico da empresa, e todos devem buscar a realização do plano através do atingimento de metas e da concretização da missão da empresa.

Sendo assim, uma vez estabelecido um integrado plano de operações consistente com os objetivos da entidade (missão), de curto e longo prazo, a controladoria deverá atuar como um agente responsável pelo acompanhamento da execução dos planos, analisando as decisões dos executivos, revisando os planos quando necessário, no sentido de identificar eventuais desvios, e apontando soluções para que os executivos corrijam o rumo da entidade.

Não é função da Controladoria corrigir desvios, mas apontá-los e indicar caminhos para que os planos sejam revistos. Para a revisão dos planos, o controller deverá gerar todas as informações necessárias para que os executivos façam as adequações indispensáveis para que os planos tornem-se viáveis.

Cumprida essa fase inicial, a Controladoria deverá responsabilizar-se pelo acompanhamento da execução do plano. Essa função é definida dentro do processo de gestão como fase de controle.

CONCLUSÃO

Este trabalho identificou, a partir da origem da atividade de controladoria e do aumento das funções desenvolvidas ao longo do tempo, o crescimento de sua importância, a ponto de se tornar indispensável nas diversas estruturas empresariais.

Inicialmente restrita a grandes corporações, que passaram a depender de uma atividade de controle efetivo para o acompanhamento acurado de suas ações, notadamente após acentuada política de expansão comercial, inclusive para outros Países, a controladoria hoje se faz necessária em qualquer unidade empresarial, sendo ferramenta indispensável inclusive para a tomada de decisões administrativas.

Isso porque, ultrapassada a função inicial justificadora de sua implantação – controle dos atos defeituosos – verificou-se que a controladoria não se limita às atividades de “controle” da pertinência, eficiência e eficácia dos métodos de gestão empregados; funciona, também, como fonte permanente e autorizada de informações para o planejamento da vida negocial das empresas, passando a referênciade consulta obrigatória pelos empresários.

Neste contexto do processo de gestão, integrado tradicionalmente pelas tarefas de planejamento, execução e controle, às quais podem ser agregadas as ações de comunicação e motivação, a controladoria atinge seu ápice, como instrumento permanente de identificação e manutenção da linha de atuação das empresas, ou, conforme o caso, como referencial para a mudança da respectiva área de atuação, podendo, inclusive, indicar a pertinência do encerramento das atividades.

Nas micro e pequenas empresas, a situação não é diversa. Evidentemente, como as atividades ocorrem em menor escala, muitas vezes torna-se difícil implantar a função de controladoria na rotina da gestão empresarial.

Em primeiro lugar, porque, dado às pequenas estruturas, é inviável a segregação de funções, princípio característico da atividade de controle.

De outra parte, pelo fato de os processos serem menos complexos, tem-se a idéia, equivocada, de que é dispensável uma atividade específica de controle.

Elementos adicionais, como carência de recursos financeiros e humanos, infraestrutura deficitária, ausência de conhecimento da legislação e do mercado, também

colaboram com a impressão que o controle efetivo das ações em pequenas estruturas empresariais é irrelevante.

No entanto, como se demonstrou ao longo deste estudo, a controladoria, atividade imprescindível para a gestão plena das empresas, é função que prescinde da existência de setores ou órgãos específicos para o seu desenvolvimento, estando atrelada, fundamentalmente, à atuação de profissional com conhecimentos específicos acerca dos processos empregados e dos resultados buscados pelas entidades.

Nesse sentido, a implantação da controladoria, nas micro e pequenas empresas, não é apenas importante para o sucesso da gestão; é função que deve ser incluída em qualquer estrutura empresarial, por indispensável ao aprimoramento do modo de atuação da entidade.

BIBLIOGRAFIA

ALMEIDA, Lauro Brito de; PARISI, Cláudio; PEREIRA, Carlos Alberto. Controladoria. In: CATELLI, Armando. **Controladoria** – Uma abordagem da gestão econômica. São Paulo: Atlas, 1999. Cap. 13, p.369-381.

ARAGAKI, Carlos. Qual é o papel da controladoria? Quais são suas competências? Um pouco de história. **Jornal ANEFAC**. Disponível em: <http://www.anefac.com.br/comites/controladoria/>. Acesso em: 27 de fev. 2001.

BEUREN, Ilse Maria e MOURA, Verônica de Miglio. O papel da controladoria como suporte ao processo de gestão empresarial. **Revista Brasileira de Contabilidade**, n. 126, p.59-67, nov./dez. 2000.

BRASIL. **LEI Nº 10.406, DE 10 DE JANEIRO DE 2002**. Institui o Código Civil. <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/leis/2002/L10406.htm>

_____. **Lei nº 9.841, de 5 de outubro de 1999**. Institui o Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, dispondo sobre o tratamento jurídico diferenciado, simplificado e favorecido previsto nos arts. 170 e 179 da Constituição Federal. <http://www.planalto.gov.br/ccivil/Leis/L9841.htm>

DAVID, Raphael. Portal da Controladoria - Artigos & Resenhas. As Características do Controller. Disponível em: <http://www.portalcontroladoria> Acesso em: **falta data**

FIGUEIREDO, Sandra e CAGGIANO, Paulo César. **Controladoria**. Teoria e Prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

KANITZ, Stephen Charles. **Controladoria**. Teoria e Estudo de Caso. São Paulo: Livraria e Editora Pioneira, 1976.

MONTEIRO, Paulo Cezar F. **Planejamento Estratégico e Planejamento Empresarial**. Disponível em: <http://www.sebraest.com.br>. Acesso em: 20.06.07.

MOSIMANN, Clara Pellegrinello & FISCH, Sílvio. **Controladoria**. Seu Papel na Administração de Empresas. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

MOTTA, Paulo R. Dimensões Gerenciais do Planejamento Organizacional Estratégico. In: **Planejamento Estratégico, formulação, implantação e controle**. Paulo Vasconcellos Filho e Antônio M.V.Machado (Orgs.). Belo Horizonte: L.T.C., 1984, p.6 - 26.

OS PEQUENOS Negócios no Brasil. Disponível em: <<http://www.ce.sebrae.com.br>. Acesso em: 30.07.07.

OLIVEIRA, Luís Martins de; PEREZ JR., HERNANDEZ, José; SILVA, Carlos Alberto dos Santos. **Controladoria Estratégica**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2005. 238 p.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Controladoria Básica**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2004.

SCHIMIDT, Paulo (org.). **Controladoria**. Agregando Valor à Empresa. Porto Alegre: Bookman, 2002.

SIQUEIRA, José Maia; SOLTELINHO, Wagner. O profissional de controladoria no mercado brasileiro – Do surgimento da profissão aos dias atuais. **Revista Contabilidade e Finanças** – USP. São Paulo, v.16, n.27, p.66 – 77, set./dez. 2001.

TUNG, Nguyen H. **Controladoria Financeira das Empresas** – Uma Abordagem Prática. 3. ed. São Paulo: Universidade Empresa, 1973.

www.fgvsp.com