



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA E CONTABILIDADE
DEPARTAMENTO DE ADMINISTRAÇÃO
CURSO DE ADMINISTRAÇÃO

FELIPE ALEXANDRE SILVA

**DESENVOLVIMENTO DE RELATÓRIOS GERENCIAIS ATRAVÉS DA
UTILIZAÇÃO DOS CONCEITOS DE CONTROLADORIA: IMPACTO SOBRE A
GESTÃO ESTRATÉGICA NA ORGANIZAÇÃO – O CASO DE UMA
CONCESSIONÁRIA DE VEÍCULOS**

FORTALEZA

2013

FELIPE ALEXANDRE SILVA

**DESENVOLVIMENTO DE RELATÓRIOS GERENCIAIS ATRAVÉS DA
UTILIZAÇÃO DOS CONCEITOS DE CONTROLADORIA: IMPACTO SOBRE A
GESTÃO ESTRATÉGICA NA ORGANIZAÇÃO – O CASO DE UMA
CONCESSIONÁRIA DE VEÍCULOS**

**Monografia apresentada ao Curso de
Administração do Departamento de
Administração da Universidade Federal
do Ceará, como requisito parcial para
obtenção do Título de Bacharel em
Administração.**

Orientador: Prof. Fabiano Rocha

FORTALEZA

2013

FELIPE ALEXANDRE SILVA

DESENVOLVIMENTO DE RELATÓRIOS GERENCIAIS ATRAVÉS DA UTILIZAÇÃO
DOS CONCEITOS DE CONTROLADORIA: O CASO DE UMA CONCESSIONÁRIA
DE VEÍCULOS

Monografia apresentada ao Curso de
Administração do Departamento de
Administração da Universidade Federal
do Ceará, como requisito parcial para
obtenção do Título de Bacharel em
Administração.

Aprovada em: ___/___/_____.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Fabiano Rocha (Orientador)
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Prof. Dr. Laudemiro Rabelo
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Prof. Dr. Carlos Manta
Universidade Federal do Ceará (UFC)

A coragem de viver a liberdade é maior do
que o medo de morrer.

Resumo

O objetivo deste trabalho foi de apresentar os benefícios da utilização dos conceitos de controladoria na geração de informações relevantes ao processo de decisão, a partir da elaboração de um estudo de caso em uma concessionária de veículos. Com base nas informações levantadas, por meio de entrevistas e de relatórios existentes, analisou-se se as informações reportadas nestes relatórios permitem um novo relatório gerencial que aplicasse conceitos de controladoria e que incorporasse outras variáveis como preço de transferência interna, análises verticais e horizontais e geração de valor econômico. Este estudo evidencia que informações mais relevantes podem ser obtidas pelo uso de tais conceitos, que por sua vez podem auxiliar, de forma adequada, o processo de tomada de decisão.

Palavras-chave: Controladoria, relatório gerencial, gestão estratégica e avaliação de resultados.

Abstract

The objective of this work was to present the benefits of the use of the concepts of controllership in the generation of excellent information to the decision process, from the elaboration of a study of case in a concessionaire of vehicles. On the basis of the raised information, by means of interviews and of existing reports, were analyzed if the information reported in these reports allow a new management report that applied controllership concepts and that it incorporated other variables as price of internal transference, vertical and horizontal analyses and generation of economic value. This study it evidences that more excellent information can be gotten by the use of such concepts, which in turn can assist, of adjusted form, the process of decision taking.

Keywords: Accounting, management, strategic management report and evaluation of results.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	8
2. CONTROLADORIA	11
2.1 CONCEITO	11
2.2 FUNÇÕES DA CONTROLADORIA.....	11
2.3 FUNÇÕES DO CONTROLLER	12
2.4 MISSÃO E OBJETIVOS DA CONTROLADORIA	13
2.5 PAPEL DA CONTROLADORIA NO PROCESSO DE GESTÃO	13
2.6. DESENVOLVIMENTO DOS RELATÓRIOS GERENCIAIS APLICANDO OS CONCEITOS DE CONTROLADORIA	14
3. GESTÃO ESTRATÉGICA	18
3.1 CONCEITO	18
3.2 PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO.....	19
3.3. DECISÃO ESTRATÉGICA.....	21
4. METODOLOGIA	23
4.1. PREMISSAS E CONSIDERAÇÕES	24
5. ESTUDO DE CASO	26
5.1. INFORMAÇÕES GERAIS SOBRE A ORGANIZAÇÃO.....	26
5.2. AVALIAÇÃO DE RESULTADO DA PESQUISA.....	26
5.3. APLICAÇÃO DE MELHORIAS NOS RELATÓRIOS GERENCIAS	28
6. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	34
REFERÊNCIAS.....	36
ANEXOS.....	38

1. INTRODUÇÃO

A avaliação de desempenho refere-se às atividades desempenhadas por cada gestor, comparado com os resultados planejados. A avaliação de resultado refere-se aos resultados econômicos obtidos pelos produtos e serviços que compõem o portfólio de atividades da empresa.

Atualmente, a competitividade entre as empresas está cada vez mais forte, tanto é que para serem consideradas eficazes, elas precisam sobreviver no mercado em longo prazo, adaptarem-se às mudanças ocorridas no ambiente, manterem-se atualizadas, atender às satisfações de seus clientes e procurar adotar modelos que apoiem, adequadamente, seu processo decisório.

A tomada de decisão de um gestor pode ocorrer em cinco ambientes, que segundo Almeida, Parisi e Pereira (2001) são: certeza, incerteza, risco, complexidade e conflito; sendo que o gestor pode encontrar variáveis controláveis e não controláveis, ressaltando que estas últimas são as variáveis relacionadas com o ambiente. Um modelo de decisão, segundo o mesmo autor, deve simplificar e facilitar o entendimento das relações entre as variáveis existentes em decorrência da complexidade das atividades e do processo de gestão.

Assim, os gestores podem antecipar e mensurar as consequências das alternativas de ação sobre os acontecimentos. Com isso, os gestores serão orientados para um exclusivo modelo de decisão guiado para a otimização do resultado das atividades sob sua responsabilidade, impactando o resultado global da empresa.

Operacionalizar os conceitos citados anteriormente, segundo Catelli *et al* (2001), exige a formulação de um modelo, que tenha como propósito prover conceitos para a mensuração de eventos, alinhado com expectativas do modelo de gestão da empresa. Esse entendimento dos conceitos é importante para a aplicação de um modelo de relatório que subsidie a tomada de decisão, pois o controle de variáveis internas pode apoiar as decisões dos gestores com apresentação de indicadores que evidenciem o desempenho operacional e financeiro da empresa.

Tendo em vista que podem ser adotados diversos relatórios gerenciais, o desenvolvimento, a criação e a comparação de modelos torna-se um estudo relevante tanto em nível acadêmico quanto no nível de aplicação nas próprias organizações, como é o caso de estudo.

No primeiro nível, acadêmico, pode-se debater sobre os conceitos descritos em estudos e contribuir com o desenvolvimento e aperfeiçoamento de novos modelos de relatório gerencial para as organizações e, no segundo nível, pode-se adaptar ou remodelar os atuais modelos adotados pelas empresas fazendo uso dos conceitos adquiridos, conseqüentemente, tornar a organização capaz de analisar de forma mais adequada sua situação econômico-financeira com maior riqueza de informação, e possibilitando assim a maior competitividade em um ambiente muito complexo de se sobressair, pois passa por constantes mudanças em seus negócios.

Um modelo de relatório gerencial que foi desenvolvido por uma empresa de determinado setor, pode ser usado também, como modelo de relatório para as demais empresas do mesmo ramo de negócio, pois as empresas que têm as mesmas atividades operacionais em comum podem possuir a mesma necessidade operacional. É importante ressaltar que não existem relatórios gerenciais padrões ou únicos para todos os tipos de atividades que existam e que sua empresa possa realizar, porém algumas características já são bem difundidas na literatura.

De acordo com Catelli *et al* (2003, p.39)

Ao elaborar demonstrações gerenciais para avaliação de desempenho, há que se considerar: definição de áreas de responsabilidade, contas para registro de preços de transferências internas, alocação do valor da depreciação, mão de obra etc., segundo cada área de responsabilidade.

Como o estudo foi desenvolvido em uma concessionária de veículos, de que forma a aplicação dos conceitos de controladoria pode propiciar a construção de um modelo de relatório gerencial que atenda às necessidades do gestor com informações econômicas relevantes sobre o desempenho operacional dos departamentos?

O objetivo deste trabalho é demonstrar os impactos da utilização dos conceitos de controladoria na geração de informações relevantes ao processo decisório, a partir da análise de um estudo de caso em uma concessionária de veículos. Com isso, procura apresentar uma estrutura proposta de relatório para tomada de decisões o qual fornece informações mais relevantes para uma gestão eficaz e que irá dar melhores subsídios aos gestores.

Sabe-se que existem diversos modelos de relatórios gerenciais que são desenvolvidos por empresas de todos os tipos. Esses modelos devem ser criados em função das necessidades da empresa e de acordo com as características de

demonstrações gerenciais apresentadas nesse trabalho. Porém, se uma empresa não aplicar os conceitos de maneira adequada e sugerida, o relatório gerencial pode gerar informações falsas, que façam com que o gestor interprete-as erroneamente e acabe que tomem decisões erradas para o bom funcionamento da empresa.

A empresa estudada apresenta um relatório gerencial que não aborda diversas circunstâncias relevantes com os conceitos expostos no decorrer do trabalho, e fez com que fosse desenvolvido um novo modelo de relatório gerencial que faça com que todos os temas possíveis para a tomada de decisão correta fosse abordado.

2. CONTROLADORIA

2.1 Conceito

Hoje em dia temos muitos significados para definir o termo controladoria, tornando este termo um pouco complexo, pois como é uma palavra que está sendo descoberto pelo mercado há pouco tempo, há uma tendência de ocorrer definições variadas, mas semelhantes.

Mosimann e Fisch (1999, p.99) conceituam a controladoria como:

Conjunto de princípios, procedimentos e métodos oriundos das ciências de Administração, Economia, Psicologia, Estatística e principalmente Contabilidade, que se ocupa com a gestão econômica das empresas com a finalidade de orientá-las para eficácia.

Padoveze (2003, p.33) conceitua como:

Controladoria é a unidade administrativa dentro da empresa que, através da ciência contábil e do sistema de informação de controladoria, é responsável pela coordenação de gestão econômica do sistema.

A controladoria tem como fundamento que o processo de gestão ideal é aquele cuja sua estrutura é baseada na lógica do processo decisório, contemplando as etapas de planejamento, execução e controle.

A Ciência contábil tem uma relação muito próxima com a controladoria, porém as duas se dividem no momento em que há implantação, desenvolvimento, aplicação e coordenação de todos os mecanismos inerentes à ciência contábil, no contexto interorganizacional. Padoveze (2003, p.3) diz que “a controladoria é a utilização da ciência contábil em toda a sua plenitude”.

É válido ressaltar que a controladoria não substitui as responsabilidades dos gestores por seus resultados obtidos, pois cada gestor é responsável pelos resultados de suas respectivas áreas, mas a controladoria é uma ferramenta decisória que entrega informações adequadas ao processo de tomada de decisão, visando a obtenção do melhor resultado possível em suas áreas de negócio.

2.2 Funções da Controladoria

Para Figueiredo e Caggiano (1997, p.27) a controladoria “tem por finalidade garantir informações adequadas ao processo decisório, colaborando com os gestores na busca da eficácia gerencial”.

As atividades da controladoria visam propiciar aos gestores instrumentos que permitem uma visão global das aplicações e recursos que estão sendo empregados na empresa, a fim de verificar como suas metas poderão ser alcançadas e dessa forma, tomar as melhores decisões.

A função da Controladoria é a de fornecer aquela informação capaz de demonstrar a necessidade de se agir. Se não houver a ação é bem provável que a informação não tenha sido eficazmente veiculada. Para tanto, é imprescindível que o sistema de informações esteja estruturado objetivando os seus diferentes usuários.

2.3 Funções do controller

Segundo Padoveze, 2003, p.33

O Controller. O título de controller se aplica a diversos cargos na área de contabilidade, cujo nível e cujas responsabilidades variam de um a empresa para outra (...). O controller exerce uma força ou influência ou projeta uma atitude que impele a administração rumo a decisões lógicas e compatíveis com os objetivos.

O controller dentro de uma organização, para os autores Heckert & Willson (p. 13/17 apud Padoveze 2003 p.33), tem as seguintes funções:

- A função de planejamento.
- A função de controle
- A função de reporte
- A função contábil.

A função da Controladoria dentro de uma organização, de acordo com Kanitz (1976, p. 7-8 apud Moura e Beuren 2003 p.56), consiste em dirigir e implantar os sistemas de:

- a) Informação - compreende os sistemas contábeis e financeiros da empresa;
- b) Motivação - refere-se aos efeitos dos sistemas de controle sobre o comportamento das pessoas diretamente atingidas;
- c) Coordenação - assessoria e proposta de soluções que o Controlador presta à direção da empresa;
- d) Avaliação - interpretação e avaliação dos resultados;
- e) Planejamento - determina se os planos são consistentes e viáveis e se pode servir de base para avaliação posterior;

f) Acompanhamento - consiste em acompanhar de perto a evolução dos planos traçados.

2.4 Missão e objetivos da controladoria

A controladoria, assim como outras áreas de responsabilidades, deve se esforçar para garantir o cumprimento da missão e continuidade da organização.

Almeida, Parisi e Pereira (2001, p.346) assumem que a “missão da controladoria é assegurar a otimização do resultado econômico da organização”. Nesse sentido, cabe a controladoria coordenar esforços para conseguir um resultado global sinérgico, mediante o controle das operações e seus resultados planejados.

Contribuindo com esse conceito Padoveze (2003, p.36) complementa que cabe à controladoria o processo de assegurar a eficácia da empresa, mediante o controle das operações e seus resultados planejados.

De acordo com Figueiredo e Caggiano (1997, p.26) “a missão da controladoria é zelar pela continuidade da empresa, assegurando o resultado global”, ou seja, é o dever da controladoria manter a empresa em níveis condizentes com o mercado em que ela está inserida, obtendo sempre resultados financeiros que permitam que dê continuidade no seu processo como um todo.

2.5 Papel da Controladoria no processo de gestão

Para Mosimann e Fisch (1999, p.114) “o processo de gestão, também denominado processo decisório, pode ser definido como um processo de planejamento e controle”.

Sobre o papel da Controladoria no processo de planejamento, Mosimann e Fisch (1999, p.118-119) afirmam: “como órgão administrativo da empresa, por meio de seu gestor, cabe coordenar e participar da escolha da melhor alternativa, no que tange a aspectos econômicos”. Acrescentam que “no planejamento estratégico, a Controladoria, como administradora do sistema de informações econômico-financeiras da empresa, tem de saber interpretar o impacto econômico dos possíveis eventos na riqueza empresarial”. E complementam que “no planejamento operacional, cabe à Controladoria gerenciar para que os resultados econômicos da empresa sejam otimizados”.

A posição da Controladoria no organograma da empresa é de suma importância para a compreensão do seu papel na gestão. Sobre a posição da controladoria na organização, Kanitz (1976, p.8) afirma que “a rigor, o controlador não controla, mas presta assessoria na tarefa de controlar a empresa”. E acrescenta que “a controladoria presta um valioso serviço de informação e análise para todos os administradores de linha da empresa”. Em consonância com essas afirmações, Padoveze (2000, p.120-121) argumenta que a posição do *controller* deve ser de *staff* de alta administração e o mesmo deve responder ao diretor ou vice-presidente administrativo e financeiro, tendo suas funções diferenciadas do tesoureiro. Padoveze concorda que a posição do *controller* deve ser separada daquela do responsável pela tesouraria. No entanto, ele entende que para alcançar seus objetivos e sua missão específica, a controladoria seria mais bem caracterizada como órgão de linha.

Em relação às áreas subordinadas à controladoria, Padozeve (2000, p.122) considera que, uma vez que a estruturação da controladoria deve estar ligada aos sistemas de informações necessários à gestão, pode-se dividir este órgão em duas grandes áreas: a área contábil e fiscal e a área de planejamento e controle.

Sugere que à área contábil e fiscal estejam subordinados a contabilidade societária, o controle patrimonial e a contabilidade tributária.

Subordinados à área de planejamento e controle estariam o orçamento e projeções, a contabilidade de custos, a contabilidade por responsabilidade e o acompanhamento do negócio e estudos especiais.

2.6. Desenvolvimento dos relatórios gerenciais aplicando os conceitos de controladoria

Uma empresa possui diferentes atividades como: produção, serviços administrativos, vendas, serviços de apoio etc., sendo que normalmente, existe um gestor responsável por cada área do grupo que fará sua gerência de todas as atividades envolvidas desta área. As ações desses gestores são de responsabilidade da alta administração em avaliar, ou seja, a alta administração é capaz de fazer a avaliação de desempenho desses gestores.

Sobre o aspecto de responsabilidade e análise de desempenho, Padoveze (2004) afirma que só podem ser mensurados os eventos econômicos e

investimentos que sejam identificados perfeitamente com um responsável, desde que ele tenha autonomia para interferir e controlar esses eventos. Isso caracteriza a avaliação de desempenho, que só pode existir sobre atividades que são controláveis pelo gestor. Assim, despesas, custos, receitas e investimentos não devem ser alocados em função de critérios subjetivos, pois, os gestores são responsáveis apenas pelas atividades de suas respectivas divisões, ou seja, aquelas que são diretamente alocadas. Esse conceito caracteriza um centro de responsabilidade.

Seguindo o mesmo autor, esses centros possuem tanto custos quanto receitas, que podem ser medidos pelo valor econômico da produção dos serviços ou produtos de cada atividade. Dessa forma, a empresa apresentará uma melhor avaliação de desempenho se o seu modelo apurar os resultados por áreas de responsabilidade ou atividades, tais como: produção, venda, manutenção, contabilidade, compra, administração financeira etc. Um exemplo de modelo para apuração dos resultados por divisão ou atividades é chamado de “Contabilidade Divisional” que usa o conceito dos centros de lucros ou resultados, em que cada centro de lucro é uma unidade organizacional que integra diversos departamentos, os quais podem agregar mais de uma atividade.

Assim, para melhor tomarem as decisões econômicas, Catelli *et al* (2003) destaca a importância dos gestores acompanharem os eventos econômicos que afetam as áreas sob suas responsabilidades.

Além do conceito de “centro de responsabilidade” outro, também importante, seria referente a “preços de transferência”.

Pela definição de Padoveze (2004), o preço de transferência é a designação dada ao valor monetário dos produtos e serviços que são produzidos e transacionados na própria empresa, ou seja, produzidos por um departamento e vendido para outro, pois eles também apresentam um valor econômico. O preço adotado na transferência interna de produtos e serviços mais adequados, segundo o autor citado acima, é o de mercado.

De acordo com Padoveze (2004, p.260) as vantagens de adotar o preço de mercado são:

- É objetivo, por ser aferido pelo mercado;
- Evita discussões, pois o preço é dado por entidades externas à empresa;
- Incorpora competitividade, pois dá referencial externo às atividades internas da empresa.

Usar como parâmetro o mercado é interessante a ponto de que a empresa decida se compensa executar tal atividade internamente ou se seria mais eficaz que essas atividades fossem desempenhadas fora da instituição. Diante dessa condição, o gestor pode comparar o valor dos produtos e serviços produzidos por sua área de responsabilidade com o valor de mercado.

Por meio dessa comparação a empresa pode analisar se o mais interessante é optar entre realizar a atividade internamente ou contratar fornecedores dos mesmos produtos ou serviços. Essa verificação de preços permite decisões sobre terceirização já que envolve a utilização do conceito de custo de oportunidade de preço de mercado. Porém, a decisão de terceirização não depende apenas desse aspecto, pois ela pode estar condicionada com outras variáveis como geração de valor, limitações de espaço físico, interesse estratégico etc.

Apesar disso, esse conceito é extremamente importante para a análise de desempenho dos responsáveis pelas divisões ou atividades, pois incorpora, para a gestão divisional, parâmetros externos de avaliação. Isso permite que os centros de responsabilidade, transferidor ou receptor do bem ou serviço, apurem o valor econômico da atividade desenvolvida internamente.

Os modelos de relatórios tradicionais, desenvolvidos por diversos sistemas de análise de dados existentes no mundo corporativo, podem não permitir que o usuário e até mesmo o gestor tome uma decisão de maneira que se enquadre com a realidade do seu negócio, pois eles não têm todas as características necessárias que favoreçam a análise do resultado econômico. Para Catelli *et al* (2003), grande parte das críticas aos relatórios tradicionais é explicada pela falta de solidez dos princípios contábeis.

Os processos contábeis sejam eles balanços, balancetes, DRE, dentre outros com estruturas convencionais, possuem alguns termos contábeis que tem um mínimo de significado ou quase nada em relação aos acontecimentos da realidade. Diante dessa carência informacional, devem-se utilizar relatórios contábeis mais flexíveis e que reflitam a realidade econômico-financeira da empresa, evidenciando informações críticas através dos números e relevantes ao processo decisório. Vale lembrar também que o modelo desenvolvido para os relatórios gerenciais internos deve ser coerente com as necessidades da tomada de decisão e com a realidade da empresa, pois não podemos colocar nos relatórios desenvolvidos, alguns produtos

ou serviços que não são trabalhados na empresa de modo a enriquecer as informações.

Diante deste contexto torna-se interessante verificar como seria um modelo de relatório gerencial que atendesse às necessidades de um gestor com informações econômicas relevantes sobre o desempenho operacional dos diversos departamentos de uma empresa. Assim, o trabalho desenvolvido aqui tem o intuito de analisar o relatório gerencial de uma concessionária de veículos, e verificar se ele incorpora os principais conceitos que serão discutidos ao longo do trabalho, além de propor um modelo de relatório gerencial que atenda às necessidades do gestor com informações econômicas relevantes.

3. GESTÃO ESTRATÉGICA

3.1 Conceito

A estratégia da empresa define a configuração específica de suas atividades e a maneira como se compatibilizam entre si. As diferentes posições estratégicas envolvem atividades sob medida para a produção de determinada variedade de produtos e serviços, para atender às necessidades de um determinado grupo de clientes. (PORTER, 1999).

De toda forma, a estratégia se preocupa com a ideia de “o que fazer”, que está muito relacionado com a definição de prioridades, e não com “como fazer”. Em outras palavras, para se ter uma estratégia é necessário toda uma implementação de meios de informação para a sua execução. Como esses meios envolvem a empresa como um todo, trata-se aqui de atribuir incumbências a todos os níveis da empresa: o nível estratégico, o nível tático e o nível operacional. PORTER (1999), também afirma que a estratégia é uma combinação dos fins que a empresa busca com os meios pelos quais está buscando chegar lá.

Kaplan e Norton conceituam estratégia como

A escolha dos segmentos de mercado e clientes que as unidades de negócios pretendem servir, identificando os processos internos como críticos nos quais a unidade deve atingir a excelência para concretizar suas propostas de valor aos clientes dos segmentos alvo, e selecionando as capacidades individuais e organizacionais necessárias para atingir os objetivos internos, dos clientes e financeiros (KAPLAN; NORTON, 1997, P.38).

Normalmente, fala-se em planejar porque esta atividade a determinação de objetivos e o desenvolvimento de uma abordagem para atingir tais objetivos. O planejamento estratégico determina o rumo da organização nos próximos anos, como ela vai chegar lá e como ela vai saber chegar para se dar bem nesta evolução.

Um plano estratégico confere propósito à organização, independentemente do tamanho e da área de atuação. Muito se fala em planejamento estratégico, e nas organizações de maneira geral ainda pode-se encontrar uma série de interpretações em relação a esta ferramenta de administração. KOTLER (1975) defende o seguinte conceito: “o planejamento estratégico é uma metodologia gerencial que permite estabelecer a direção a ser seguida pela organização, visando maior grau de interação com o ambiente”. A

direção engloba os seguintes itens: âmbito de atuação, macro políticas, políticas funcionais, filosofia de atuação, macro estratégia, estratégias funcionais, macros objetivos e objetivos funcionais. O planejamento estratégico, que se tornou foco de atenção da alta administração das empresas, volta-se para as medidas positivas que uma empresa poderá tomar para enfrentar ameaças e aproveitar as oportunidades encontradas em seu ambiente.

3.2 Planejamento Estratégico

É a etapa do processo de gestão, onde a empresa formula e reformula suas estratégias empresariais dentro de uma visão específica do futuro.

É a fase de definição de políticas, diretrizes e objetivos estratégicos. (Padoveze, 2003 p.28)

Por objetivo entendem-se os alvos (resultados esperados ou estudos futuros desejados), a serem atingidos pela empresa. Os objetivos devem expressar em termos concretos as metas que a empresa quer atingir e dentro do desejado prazo, já que essas metas irão atuar como parâmetro para avaliar o grau de atingimento dos objetivos relacionados. (PEREZ, PESTANA E FRANCO, 1995 p.46).

Planejar é uma estratégia para aumentar as chances de sucesso de uma empresa, em um mundo de negócios que muda constantemente. (Padoveze 2003, p.96). O planejamento estratégico tem por finalidade garantir a missão e continuidade da empresa. (Padoveze 2003, p.29).

Segundo Motta (1984, p.11),

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 em 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.

Ainda segundo o autor, a empresa deve conseguir estabelecer um alto grau de congruência e efetividade entre o sistema de valores do ambiente externo, com o sistema de valores da organização, bem como um alto grau de congruência, que resulta em eficiência e eficácia, entre o sistema de valores da organização e o sistema de valores dos subsistemas organizacionais. Segundo ele, os níveis de

congruência, citados acima, é que irão garantir a continuidade da empresa, pois irá capacitá-la a perceber mudanças em valores ambientais desejáveis e transformá-los em objetivos organizacionais relevantes.

Existe, porém, uma diferença entre planejamento e estratégia: segundo Ansoff e Mc. Donnell (1993), enquanto planejamento é a união da programação no tempo caracterizada por articular e elaborar visões já existentes, a estratégia é a combinação da intuição e criatividade em perspectivas integradas de direção. O planejamento é uma programação projetada ao futuro com a qual os objetivos são definidos, estratégias estabelecidas e recursos alocados visando a sua implementação. Segundo os autores, a parte analítica dessa abordagem recebeu o nome de *estratégias*, e o processo pelo qual os administradores conjuntamente formulam estratégias tem sido chamado de planejamento estratégico.

Para Ansoff e McDonnell (1993), com o planejamento estratégico, pode-se fazer uma análise das perspectivas da organização, identificando-se tendências, ameaças, oportunidades, e descontinuidades que possam alterar as tendências históricas para garantir êxito em seu futuro. O planejamento estratégico é um enfoque sistemático cada vez mais essencial da administração para posicionar e relacionar a organização a seu ambiente de modo que garanta seu sucesso continuado.

O processo do planejamento estratégico tem início com a análise do ambiente, isto é, com o processo de monitorar o ambiente organizacional para identificar os riscos e as oportunidades presentes e futuras. Nesse contexto, o ambiente organizacional encerra todos os fatores, tanto internos como externos à organização, que podem influenciar o progresso obtido através da realização de objetivos da organização. Os administradores devem compreender o propósito da análise do ambiente, reconhecer os vários níveis existentes no ambiente organizacional e entender as recomendações das normas para realizar uma análise do ambiente.

Em seguida, devemos estabelecer a diretriz organizacional ou uma determinação de meta para a organização. Os dois principais indicadores desta tomada de decisão da empresa são: a missão e os objetivos organizacionais. A missão organizacional é a finalidade de uma organização ou a razão de sua existência. Os objetivos são as metas das organizações. Outros indicadores que as empresas estabelecem como direções são: a visão, que é o que as empresas

aspiram a ser ou se tornar, e os valores, que expressam a filosofia que norteia a empresa e a que a diferencia das outras.

O próximo passo é a formulação da estratégia. É uma etapa do processo no qual é definido uma ação para garantir que a organização alcance seus objetivos. Formular estratégias é projetar e selecionar estratégias que levem à realização dos objetivos organizacionais. Assim que o ambiente tenha sido analisado e a diretriz organizacional estipulada, a administração é capaz de traçar caminhos alternativos de ação em um esforço conhecido para assegurar o sucesso da organização.

Na etapa seguinte, colocam-se em ação as estratégias desenvolvidas logicamente que emergiram dos passos anteriores ao processo de planejamento estratégico. Sem a implementação efetiva da estratégia, as organizações são incapazes de obter os benefícios da realização de uma análise organizacional, do estabelecimento de uma diretriz organizacional e da formulação da estratégia organizacional.

Por fim temos o controle estratégico, que é um tipo especial de controle organizacional que se concentra na monitoração e avaliação do processo de administração estratégica no sentido de melhorá-lo e assegurar um funcionamento adequado.

3.3. Decisão estratégica

O estudo do processo decisório tem evoluído desde os anos 1940. Isso se deve, principalmente, ao crescente conhecimento dos problemas aplicados, ao desenvolvimento de novas técnicas administrativas, informacionais e à absorção de novos procedimentos quantitativos oriundos da matemática e da pesquisa operacional.

O desenvolvimento de novas técnicas se faz necessário para que os modelos fossem mais bem interpretados, com maior precisão em relação aos novos problemas e questões do mundo globalizado. Estas novas técnicas de tomada de decisão, que serão objeto de estudo mais adiante, estão em crescente e rápida evolução nos últimos anos.

Alguns teóricos da Administração acreditam que as decisões devem ser tomadas segundo um plano sequencial. Outros defendem uma abordagem menos

estruturada, porém igualmente disciplinada, que exige a manutenção de um debate e reavaliação do contexto das decisões.

Segundo Kaplan e Norton (1997), a tomada de decisão é a tarefa mais característica do administrador. Porém, os gestores não são os únicos a decidir, pois o trabalho do executivo consiste não apenas em tomar decisões próprias, mas também em providenciar para que toda a organização que dirige, ou parte dela, tome-as também de maneira efetiva.

Tendo como premissa que os processos administrativos são processos decisórios, Ansoff (1997) afirma que todo executivo experiente sabe que grande parte de seu trabalho é ocupado por um processo diário de tomada de decisões e, portanto, deve ser potencializado por parte das empresas, através dos recursos básicos: físicos, financeiros e humanos.

Para toda e qualquer tomada de decisão dentro de uma empresa, seja por um executivo específico de um área, ou uma tomada de decisão que abranja toda a empresa, mesmo com todos os recursos disponíveis em suas mãos, se torna uma tarefa muito difícil, pois geralmente o problema e a solução são desconhecidos, fazendo com que toda a tomada de decisão seja sempre obtida através de um processo visando a solução do problema.

O objeto de estudo deste trabalho, baseia-se na elaboração de um mecanismo de controle para auxiliar e ser primordial para toda tomada de decisão estratégica, visando sempre a maior eficiência e eficácia da empresa, de modo que os resultados econômicos-financeiros possam ser os melhores possíveis.

4. METODOLOGIA

Considerou-se a condução do estudo de caso como a parte mais importante do trabalho desenvolvido, estratégia de pesquisa utilizada com o intuito de demonstrar que os conceitos utilizados ao longo deste estudo possam ser incorporados nos relatórios gerenciais das empresas, as quais podem adaptá-los.

De acordo com Yin (2005 p 32):

Um estudo de caso é uma investigação empírica que investiga um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto da vida real, especialmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não estão claramente definidos.

Segundo o autor, uma das maiores críticas a respeito do estudo de caso, é que o mesmo não permite generalização científica, diferentemente de um estudo empírico, porém cabe ressaltar que o objetivo de um estudo de caso está mais próximo de uma generalização de teorias existentes e nem sempre de uma generalização estatística. (enumeração de frequências).

Ainda conforme Yin (2005),

O estudo de caso representa uma investigação empírica e compreende um método abrangente, com lógica do planejamento, da coleta e da análise de dados, Pode incluir tanto estudos de caso único quanto de múltiplos, assim como abordagens quantitativas e qualitativas de pesquisa.

Em busca de respostas, foi realizada uma entrevista com o responsável pela contabilidade da concessionária de veículos, foram levantadas informações relevantes para o estudo e entendimento de demonstrações gerenciais internas, além disso, teve-se acesso a documentos não publicáveis, os relatórios gerenciais da empresa, que são de uso interno da empresa qualificando o estudo como uma pesquisa documental.

Com essas informações obtidas, juntamente com um estudo realizado e a prática no desenvolver de atividades semelhantes, permitiram o desenvolvimento de um novo relatório gerencial que possui algumas diferenças, as quais representam um avanço muito grande, pois agora compreende diversas informações que não existiam antes no relatório utilizado pela empresa.

Vale ressaltar que o modelo gerencial proposto foi desenvolvido com base em alguns conceitos encontrados em Padoveze (2004), porém apresenta muitas diferenças físicas em sua estrutura, de forma a melhor compreender as informações

obtidas pela empresa através do seu demonstrativo de resultados, fazendo um foco e ênfase nos departamentos da empresa a serem estudados.

Estruturou-se um protocolo, conforme preconiza Yin (2005), como forma de validar o presente estudo de caso. Além disso, os dados foram analisados imparcialmente, ou seja, adotou-se uma postura crítica quanto aos resultados obtidos e interpretados no relatório gerencial.

4.1. Premissas e Considerações

Para a formulação de um novo modelo de relatório gerencial foi necessário à utilização de algumas premissas e considerações que nortearam a elaboração da nova estrutura do relatório.

Entre elas pode-se citar:

a) Alocação do setor de Administração para os mesmo níveis das demais áreas, fazendo com que nesta área fosse colocada apenas às receitas e despesas provenientes de seus serviços prestados a empresa, de forma que fique claro que a Administração da empresa é um setor separado dos demais departamentos;

b) As divisões foram detalhadas por departamentalização. Não se pode afirmar que o nível de detalhamento é o mais adequado para se seguir como um modelo para todas as empresas do ramo, visto que já foi discutido que cada empresa deve possuir seu relatório gerencial desenvolvido especificamente com suas características e peculiaridades, portanto não sabemos a necessidade informacional de todas as empresas que atuam neste negócio. Essa ideia está de acordo com Padoveze (2004, p.244) que afirma:

Considerando a necessidade de avaliação dos resultados e do desempenho e as características da informação contábil, os relatórios contábeis devem ser apresentados dentro do modelo decisório que incorporem todas as necessidades e características.

c) Foram inseridos no relatório colunas contendo o cálculo de índices de desempenho e avaliação vertical e horizontal;

d) Os custos, despesas e receitas foram reorganizados com o intuito de permitir uma análise de desempenho e do resultado da empresa. As receitas de venda externa foram identificadas para cada departamento pertencente, porém, para alocar as receitas de venda interna, custos e despesas das divisões aos departamentos, adotaram-se algumas premissas. Receitas de venda interna

decorrentes de prestação de serviços de um departamento a outro, os impostos sobre as vendas, as devoluções de produtos, as receitas com bonificação, comissão e faturamento, os custos internos decorrentes de prestação de serviços de um departamento a outro e as despesas variáveis foram alocadas em função das ordens de serviços internas geradas em cada serviço prestado, com a identificação específica de cada uma: IAC – Instalação de acessórios cortesias vendas externas; ISU – Instalação e revisão de veículo usado em geral; ISE – Ordem de serviço interna de serviços realizados.

A empresa tem um controle onde permite identificar onde cada ordem de serviço interna, seja receita ou custo, pode ser alocada em seu devido departamento, pois possuem caracterizações distintas, porém não estão aplicadas no balancete, sendo necessário gerar um relatório a parte para a identificação e implementação destas informações no relatório gerencial desenvolvido, e;

e) Nas vendas internas, adotou-se o preço de transferência com base no mercado, através de pesquisas de *benchmarking*, ressaltando que isso não é feito pela empresa, e sim através de dados colhidos da FENABRAVE (Federação Nacional de Distribuidores de Veículos Automotores) de cada região que atuam.

É importante notar que o trabalho não pretende estabelecer um modelo para tomada de decisão da empresa que seja único e não tem a pretensão de ratear os custos e despesas sem levar em consideração que a arbitrariedade pode acabar por induzir os resultados dos departamentos.

5. ESTUDO DE CASO

5.1. Informações gerais sobre a organização

A empresa objeto deste estudo atua no ramo de concessionária de veículos desde o ano de 1992, inicialmente no estado do Ceará. Atualmente, possui atividades distribuídas no Nordeste e Centro Oeste do Brasil, com concessionárias reconhecidas de alto padrão dentro do modelo adotado pela montadora. Possui cerca de 850 colaboradores diretos, e gera mais de 100 empregos indiretamente devido a grande demanda que possui, por se tratar de uma empresa de grande porte e de grande influência nos estados onde atua, com parcerias com grandes bancos nacionais, redes de restaurantes, mídia social, etc.

Devido a pedidos da diretoria da empresa estudada, foi solicitado que o seu nome não fosse citado no trabalho de forma a garantir seu sigilo e que não usassem o nome da empresa de forma indevida, porém todas as informações solicitadas para o desenvolvimento do trabalho foi entregue de forma clara de modo que o estudo de caso seja relevante a empresa e que traga mudanças para que a empresa possa atuar melhor no mercado.

5.2. Avaliação de resultado da pesquisa

Avaliar é atribuir valor, aspecto esse, segundo Catelli *et al* (2003), de grande importância para o sucesso de qualquer modelo voltado para a avaliação dos resultados das atividades empresariais.

A avaliação de resultados pode ser entendida como uma mensuração das contribuições dos produtos e famílias de produtos etc., ao resultado global da empresa. Com esse tipo de avaliação é possível adotar uma gestão eficaz já que os gestores podem tomar decisões em função do resultado gerado por um produto ou família de produtos etc. Esse tipo de avaliação exige que a cada produto ou serviço sejam alocados receitas e custos variáveis a eles identificados. Custos e despesas fixas também podem ser alocados, desde que sejam corretamente identificáveis. Catelli *et al* (2003). O resultado obtido é à margem de contribuição dos produtos e serviços, identificada por produto e por família de produto.

A avaliação de desempenho está direcionada para a responsabilidade de um gestor por uma área da empresa, tendo como objetivo a segmentação da empresa em unidades administrativas organizadas dentro de um subsistema formal. Isso se refere à avaliação dos resultados gerados pelas atividades que estão sob responsabilidade dos gestores para que se possam verificar as contribuições das áreas sob sua responsabilidade aos resultados de toda a empresa.

Essa última avaliação ocorre por meio da apuração do resultado econômico entre o início e o final de um período específico, ou seja, o que foi gerado ou consumido de riqueza pelas atividades empresarias, segmentando-se esses resultados por áreas de responsabilidade.

O total dos resultados individuais gerados pelas atividades em determinado período contribuem para aumentar ou diminuir o resultado econômico global das organizações. Consequentes resultados econômicos insatisfatórios de uma atividade específica durante um longo período permitem avaliar se é viável ou não continuar com essa atividade, ao passo que poderia ser realizada por um agente externo à empresa, ou seja, por terceirização.

O resultado global gerado pela soma dos resultados das atividades deve ser superior ao custo de reposição dos ativos e a remuneração mínima do capital, para que a organização demonstre um potencial de geração de riqueza e capacidade de autofinanciamento. Caso contrário, a empresa estará destruindo riqueza, e se essa situação não for revertida logo, sua continuidade pode estar comprometida. O resultado econômico compreende também a remuneração do capital investido pelos proprietários de capital.

Catelli *et al* (2003) destaca a importância de se promover uma gestão econômica que administra os resultados econômicos da empresa e de suas atividades. Essa ação pode garantir a sobrevivência da empresa a gerar um equilíbrio financeiro e econômico. O mesmo autor afirma que todos os gestores da estrutura organizacional são responsáveis pelo resultado econômico, porém com níveis diferentes de responsabilidade. Por exemplo, a alta administração é responsável pelo resultado econômico global diferentemente dos gerentes das atividades que são responsáveis pelos resultados das atividades que coordenam.

Outra característica importante identificada na responsabilidade pelo resultado econômico é a atuação dos gestores que está limitada ao seu departamento ou área de atuação, definindo variáveis que são controláveis por ele e

outras que não são. Assim, ele poderá adotar procedimentos com o propósito de tornar ótima a contribuição das variáveis que estão sob sua influência direta, além de poder ter um posicionamento pró-ativo em relação àquelas que não estão sob seu controle direto. Os resultados econômicos podem ser associados às áreas de responsabilidade, departamentos da empresa que são de responsabilidade dos gestores.

Segundo Catelli *et al* (2003) o gestor pode ser considerado o responsável por criar valor em sua área de responsabilidade, de forma a gerar valor para a empresa como um todo.

5.3. Aplicação de melhorias nos relatórios gerenciais

A análise é feita pela comparação entre alguns pontos críticos do relatório adotado pela empresa com o relatório formulado neste trabalho, sendo que o relatório atual pode ser observado no anexo A, e que traz as seguintes mudanças propostas:

a) **A estrutura das áreas de responsabilidade.** O relatório gerencial atual da empresa analisada tem sua estrutura segmentada em divisões. O modelo proposto se apresenta mais detalhado sendo que as divisões são divididas em segmentos, assim como a divisão “VEIC.NOVOS TOT” abrange as áreas de vendas de veículos novos, vendas diretas e vendas ppd, conforme relacionado nas abas do anexo como “VEIC. NOVOS”, “VN DIRETAS” e “VN PPD”. Também foram realizadas outras divisões para melhor detalhamento e observação dos resultados, os quais serão visualizados posteriormente e explanados no anexo.

Essa nova estrutura permite que os gestores da empresa possam avaliar os resultados por departamentos, além das divisões. Ela também pode verificar qual a contribuição dos produtos ou serviços gerados pelas atividades de cada divisão e, assim, constatar qual o departamento que está gerando resultados positivos e quais não, ou seja, qual contribui mais e qual contribui menos em termos de margem de contribuição de lucro;

b) **Ao tratamento dado às receitas e despesas financeiras da empresa.** No relatório existe em todas as áreas um parâmetro para a alocação do resultado financeiro, porém, apenas na área da “Administração”, foi criado um campo onde temos uma análise isolada do resultado financeiro gerado e segregado,

entre as despesas financeiras (Descontos concedidos, Juros s/Floor Plan /Financ., IOF e Comissões s/Cartões de Créd. e Outros) e as receitas financeiras (Juros Ativos e Descontos obtidos). Essa separação permite uma análise da contribuição dada pelo resultado financeiro ao resultado global da empresa.

O intuito desta separação é fazer com que a empresa possa observar melhor como as áreas estão fazendo uso mais eficaz dos recursos nelas aplicados, pois como é sabido, o custo de oportunidade é o custo da escolha de determinada alternativa em detrimento de outra que seria capaz de proporcionar um benefício maior, considerando, claro, o melhor uso dos recursos oferecidos.

Assim, a empresa recebe as seguintes receitas financeiras: 1) Juros Ativos decorrente de aplicações financeiras para garantias de compras, que é uma exigência do fornecedor e também decorrente de aplicações financeiras; 2) Descontos obtidos em negociações com os fornecedores em pagamento de duplicatas que geraram recursos a empresa.

Essas receitas são consideradas operacionais, portanto estão antes do cálculo do LUCRO OPERACIONAL, permitindo assim a avaliação de resultados dessa área.

As despesas financeiras seguem um padrão também similar ao das receitas financeiras, sendo assim: 1) Descontos concedidos em faturas emitidas pela empresa para melhor negociação com o cliente, geralmente faturando o veículo ao preço de tabela e depois dando um desconto no mesmo para não perder a venda; 2) Juros s/Floor Plan / Financ são os juros gerados em qualquer tipo de financiamento com os bancos, e no caso de Floor Plan, quando o veículo não é pago para a montadora dentro do Transit Time, é cobrado juros em cima dele; 3) IOF sobre qualquer operação financeira, 0,38% no ato do 1º vencimento e 0,0041% ao dia que decorrer sem o pagamento do valor principal; 4) Comissões s/Cartões de crédito é referente a taxa cobrada pelas operadoras de cartão sobre qualquer valor incidente que seja passado na loja, variando o percentual por cada operadora que a empresa tiver contrato no estabelecimento.

As despesas financeiras também são consideradas operacionais, sendo assim fazem parte da mesma linha das receitas operacionais, antes do cálculo do LUCRO OPERACIONAL.

Os resultados financeiros dessa empresa são responsáveis por grande contribuição ao resultado global da empresa, que pode ser percebida claramente no

modelo proposto, e com ele o gerente financeiro poderá conhecer o resultado efetivo da área financeira.

c) **À margem de contribuição.** No relatório gerencial adotado o conceito de margem de contribuição não é aplicado corretamente, pois de acordo com Catelli *et al* (2003) a margem de contribuição é calculada por meio da diferença entre receitas e total de custos e despesas variáveis. No caso da empresa estudada foram adotadas modificações neste escopo para que o novo relatório gerencial apresentasse melhorias neste tema. O CPV do veículo, as deduções de vendas com impostos e descontos sobre mercadorias, e o custo dos serviços de mão de obra foram melhor realocados em sua visualização, para que possamos melhor entender a margem de contribuição, ou lucro bruto.

O relatório gerencial proposto apresenta o lucro bruto após o cálculo de todas as receitas com produtos e serviços, menos as deduções de vendas, que compreendem os descontos, ICMS, PIS, COFINS e ISS, gerando assim a receita líquida, que depois é deduzida dos custos com os produtos e serviços vendidos. Esse cálculo permite à empresa a avaliação de resultados dos departamentos, e quanto da receita estará disponível para cobrir os custos com as despesas operacionais fixas de cada departamento, quais produtos contribuem mais e quais contribuem menos, em números absolutos, para o resultado global da empresa. Uma segunda margem de contribuição, denominada de lucro operacional, é calculada partindo-se do lucro bruto deduzindo-se todas as despesas operacionais, as receitas ou despesas operacionais, e o resultado financeiro de cada departamento. Após esse cálculo chegamos no lucro operacional da empresa.

d) **A questão do preço das transferências internas.** Sabe-se que os produtos e serviços entregues internamente também tem um valor econômico, que pode ser mensurado por um preço de venda (interno), identificando assim, a parcela do resultado global que foi gerada dentro de cada área de responsabilidade.

No caso da concessionária de veículos, os departamentos que prestam serviços para outros, cobram, em média, 50% do preço que é cobrado aos clientes. Percebe-se que o conceito de preço de mercado não está sendo usado pela empresa, o que contribui para diminuir o resultado econômico dos departamentos que prestam serviços internamente, prejudicando o seu desempenho em benefício daqueles setores que recebem os serviços.

É importante lembrar que o parâmetro referencial deve ser sempre o mercado, já que as atividades internas podem ser desenvolvidas externamente por terceiros.

No modelo de relatório gerencial proposto, o preço de transferência dos serviços internos é o preço determinado pelo mercado, pois como já foi observado nesse trabalho, ele é objetivo, é determinado por agentes externos e torna os departamentos mais competitivos.

Dessa forma, a empresa poderá mensurar o valor agregado real de cada departamento e de cada segmento, verificando se é viável manter, internamente, algumas atividades, porém, deve-se ressaltar que essa decisão depende também de outros aspectos e de outras informações. Assim, o conceito de contabilidade divisional para atividades ou divisões que prestam serviços dentro da própria empresa é ponto fundamental para análise de desempenho de seus responsáveis, incorporando para a gestão divisional parâmetros externos de avaliação, permitindo, tanto ao responsável pelo centro transferidor como para o responsável pelo receptor do serviço prestado internamente, um referencial de valor econômico da atividade prestada e recebida.

e) **O resultado econômico dos departamentos.** O relatório gerencial adotado pela empresa não calcula esse resultado, portanto não é possível realizar avaliação de desempenho dos departamentos. Diferentemente, no relatório gerencial proposto, é calculado o resultado econômico das áreas de responsabilidade. Logo, os diretores podem acompanhar e avaliar o desempenho dos departamentos por meio dos resultados gerados pelas divisões, que estão sob responsabilidade de seus respectivos gerentes, para identificar a contribuição de cada área ao resultado global da companhia.

Avaliando os departamentos em termos de resultados, é possível conjuntamente fazer a avaliação de desempenho do gestor de cada departamento. Além disso, com o resultado econômico, a empresa tem uma melhor noção do que deve ser aplicado para as atividades e divisões da empresa para avaliação dos gestores além da avaliação geral da empresa. Assim, cada departamento com o seu resultado financeiro, os gestores podem ter uma melhor avaliação crítica de como anda seu departamento, afim de realizar mais investimentos em busca de um resultado melhor em longo prazo, ou uma redução de custos em despesas que melhor lhe possa convir de cortar, trazendo resultados melhores em curto prazo.

f) **A relação entre às comparações com um orçamento pré-definido durante o período de um ano.** No relatório gerencial proposto, temos duas colunas que trazem os orçamentos feitos para todas as atividades da empresa em todos os departamentos, onde podem ser feitas comparações na forma mensal ou na forma acumulada durante um período que for determinado. Assim, os gestores tem uma visão de como a empresa está baseado na previsão que fizeram do mercado e de crescimento da empresa para aquele período escolhido, fazendo com que os gestores vejam de forma mais clara onde devem ser feitos melhorias e ajustes, tanto no orçamento realizado para se adequar as despesas e receitas que vem sendo demonstradas durante os meses, como de fato nos resultados obtidos, que estejam com uma disparidade muito grande com o orçamento, dessa forma os gestores podem analisar determinado departamento e despesa que esteja de certa forma irregular com a previsão.

g) **A criação de uma coluna que traz os resultados obtidos em todos os departamentos, no período de um ano passado.** Essa comparação faz com que os gestores e diretores vejam como a empresa está se comportando em relação ao ano anterior, ou seja, se ela está em crescimento ou está decaindo em relação aos resultados. Essa é uma visão mais clara do que o orçamento previsto, pois neste caso, estamos fazendo comparação com o que realmente aconteceu de resultado na empresa durante um período relativamente curto. Essa comparação é fundamental para a análise de desempenho da empresa, desta forma foi criado no relatório gerencial proposto essa coluna onde traz todas essas informações em todos os departamentos destacados.

h) **As análises verticais e horizontais criadas para entender os indicadores da empresa.** A análise vertical, segundo Padoveze (2004) é a análise da estrutura da demonstração de resultados e do balanço patrimonial, buscando evidenciar as participações dos elementos patrimoniais e de resultados dentro do total, ou seja, é uma análise que busca verificação da estrutura de composição dos itens das demonstrações e sua evolução no tempo, com enfoque especial, também, ao estudo de tendências. Já a análise horizontal segundo Padoveze (2004), uma vez que os balanços e demonstrações de resultados estejam expressos em moeda de poder aquisitivo da mesma data, a análise horizontal assume certa significância e pode acusar imediatamente áreas de maior interesse para investigação. A análise horizontal dedica-se a apresentar como está ocorrendo a evolução de cada item ou

conjunto de itens constantes das demonstrações no decorrer dos tempos. É chamada de horizontal por duas razões: 1) estabelece o primeiro ano ou ano-base para análise e a partir desta verifica qual foi a evolução nos anos seguintes; 2) preocupa-se com o crescimento ou decréscimo de itens ou conjunto de itens específicos, ou seja, não compara um item com outro no mesmo período e sim o mesmo item a cada período. É fundamental para o estudo de tendências realizado no modelo gerencial proposto. No relatório proposto, cada mês, orçamento, acumulado do ano, acumulado do orçamento, e o acumulado do mesmo período do ano anterior, possui sua análise vertical em casa linha de resultado. Já a análise horizontal, é realizada apenas em comparação com o período acumulado realizado, com o período acumulado orçado e com o período acumulado do ano anterior, sendo assim, temos duas análises horizontais no relatório gerencial.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Assim, verificou-se que uma concessionária de veículos não está aplicando esses conceitos, implicando na seguinte dúvida: como seria um modelo de relatório gerencial que atendesse às necessidades do gestor competente da área com informações econômicas relevantes sobre o desempenho operacional dos departamentos? Então, procurou-se comparar o modelo de relatório gerencial adotado por uma concessionária de veículos com um modelo proposto que estivesse de acordo com os conceitos abordados anteriormente.

De uma forma geral, o relatório proposto, diferentemente do adotado, permite uma avaliação de resultado por departamento, uma avaliação de desempenho por divisão, uma análise do lucro econômico por divisão, cálculos de indicadores com o intuito de ser uma base mais aprimorada para análise e entendimento de como está a situação financeira da empresa, dos departamentos.

Além disso, permite que o gestor saiba quais os departamentos da empresa estão mais deficitários e quais não, e se os superavitários possuem capacidade de manter a continuidade da empresa. É importante ressaltar que o modelo pode não atender com todas as informações que o gestor deseja encontrar, já que para isso, seria necessário conhecê-las mais a fundo, porém, é evidente que esse relatório fornece um conjunto maior de informações se comparado com o modelo adotado e traz características que já são bem difundidas.

O objetivo deste trabalho foi demonstrar os impactos da utilização dos conceitos de controladoria na elaboração de um relatório gerencial que obtivesse informações relevantes ao processo decisório, de forma clara e bem evidenciado cada linha em destaque para as tomadas de decisões corretas. Foi elaborado através de um estudo de caso em uma concessionária de veículos. De acordo com os estudos realizados, é interessante que as empresas analisem os resultados gerados por áreas de responsabilidade e alocar apenas custos, despesas, receitas e investimentos que sejam destinados a sua área de competência, onde todas essas informações sejam obtidas de algum recurso confiável de relatório da empresa, permitindo assim, que os conceitos de avaliação de desempenho sejam corretamente aplicados e que os gestores tenham maior controle sobre o resultado econômico de suas respectivas áreas.

Para isso, as empresas podem gerar relatórios gerenciais por divisões e segmentos que oferecem mais subsídio aos gestores, dando suporte às suas tomadas de decisões.

Dessa forma, empresas que não adaptarem seus relatórios gerenciais com variáveis que são relevantes e já são usadas pelas concorrentes podem acabar não conseguindo se manter competitivas no mercado. Isso nada mais é uma questão de adaptabilidade.

REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, Lauro Brito de; PARISI, Cláudio; PEREIRA, Carlos Alberto. Controladoria. In: CATELLI, Armando. (Org). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- ANSOFF, H. Igor; MCDONNELL, Edward J. **Implantando a administração estratégica**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1993.
- ANSOFF, H. Igor. **Implantando a administração estratégica**. São Paulo : Atlas, 1997.
- CATELLI, A. *et al.* Gestão Econômica de Investimentos em Ativos Fixos. **Revista Contabilidade & Finanças - FIPECAFI**, São Paulo, n. 31, p. 26 - 44, jan./abr. 2003.
- FIGUEIREDO, Sandra, CAGGIANO, Paulo César. **Controladoria: teoria e pratica**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997.
- KANITZ, Stephen Charles, **Controladoria: teoria e estudo de casos**. São Paulo: Pioneira, 1976.
- KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P.. Colocando em funcionamento o balanced scorecard. IN: Harvard Business Review. (org.) **Medindo o desempenho empresarial**. Tradução: Afonso Celso da Cunha Serra. Rio de Janeiro: Campus, 2000. p.137-168.
- KAPLAN, Robert S. COOPER, Robin. **Custo & Desempenho – administre seus custos para ser mais competitivo**. São Paulo: Futura, 1998.
- KAPLAN, Robert S. NORTON, David P. **A estratégia em Ação – balanced Scorecard**, 7º ed. Rio de Janeiro , Campus, 1997.
- KOTLER, Philip. **Administração de marketing**. São Paulo : Atlas, 1975.
- MOSIMANN, Clara Pellegrinello; FISCH, Sílvio. **Controladoria: seu papel na administração de empresas**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- MOURA, Verônica M.; BEUREN Ilse M. O Suporte Informacional da Controladoria para o Processo Decisório da Distribuição Física de Produto. **Revista Contabilidade & Finanças**. USP. São Paulo, n. 31, p. 45-65, jan/abril 2003.
- MOTTA, P. R. Dimensões gerenciais do planejamento organizacional estratégico. In: VASCONCELLOS FILHO, P.; MACHADO, A. M. V. (Org.). **Planejamento estratégico, formulação, implantação e controle**. Belo Horizonte, 1984.
- PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade Gerencial: Um enfoque em sistema de informação contábil**. 2º Ed. – São Paulo: Atlas, 1997.

PADOVEZE, C. L. **Controladoria estratégica e operacional**: conceitos, estrutura e aplicação. São Paulo: Thomson Learning, 2003.

PADOVEZE, C. L. **Sistemas de informações contábeis**: fundamentos e análise. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

PADOVEZE, C. L. **Sistemas de informações contábeis**: fundamentos e análise. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

PADOVEZE, Clovis Luis. **Planejamento orçamentário**. São Paulo: Thomson Learning, 2005.

PEREZ, José Hernandes Junior; PESTANA, Armando Oliveira; FRANCO, Sérgio Paulo Cintra Franco. **Controladoria de gestão**: teoria e prática. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

PORTER, M. E. **Competição - On competition: estratégias competitivas essenciais**. Rio de Janeiro: Campus, 1999.

YIN, R. K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. Tradução Daniel Grassi. 3 ed. São Paulo: Bookman, 2005.

Site de pesquisa

Disponível em <<http://www.fenabrevece.com.br>> Acessado em 21/07/2013

ANEXOS