

---

# A CONTROLADORIA COMO SUPORTE AO PROCESSO DE GESTÃO NUMA EMPRESA DO COMÉRCIO VAREJISTA

---

## RESUMO

---

O artigo tem o objetivo geral de verificar a percepção da alta administração da empresa (diretores e gerentes), de como são utilizados os instrumentos de controladoria numa empresa do setor varejista de vestuário em Fortaleza – Ceará. A empresa analisada teve uma reorganização societária em 2002, e isto reforçou o papel do setor de controladoria, que foi instituído em 1997. A pesquisa é de natureza qualitativa, trata-se de um estudo de caso, onde foi feito uso de entrevistas semi-estruturadas, dirigidas aos dirigentes da alta direção da empresa, através de uma amostra não probabilística. Conforme demonstram os resultados do estudo, a empresa, na visão dos gestores entrevistados, poderia utilizar a controladoria, de modo mais eficaz, pois, proporciona informações relevantes no processo decisório, identificando as causas e ajustes em relação ao planejamento, sugerindo soluções e caminhos, otimizando resultados, mesmo com interferências que resultem em desvios de conduta.

**Palavras-chave:** Controladoria, Planejamento, Controle, Comércio varejista.

**Francisco Robério Vidal do Nascimento**

Fortaleza - CE

Contador CRC - CE 01.23.03-06

Mestre em Controladoria pelo Mestrado Profissional em  
Controladoria da UFC

Professor e Coordenador da Faculdade Integrada da  
Grande Fortaleza

Consultor de Empresas

[roberiovidal@redesplan.com.br](mailto:roberiovidal@redesplan.com.br)

**Antônio Lisboa Teles da Rosa**

Fortaleza CE

Doutor em Economia pela UFPE

Professor do Mestrado Profissional em Controladoria

[lisboa@ufc.br](mailto:lisboa@ufc.br)

**Sandra Maria dos Santos**

Fortaleza CE

Doutora em Economia pela UFPE

Professora e Coordenadora do Mestrado Profissional em  
Controladoria

[smsantos@ufc.br](mailto:smsantos@ufc.br)

**José Nelson Barbosa Tenório**

Mestre em Ciências Contábeis pelo Mestrado  
Multinstitucional da

UNB/UFPE/UFPb/UFRN

Professor do Departamento de Ciências Contábeis da  
UFPE

[nelson27@ufpe.br](mailto:nelson27@ufpe.br)

## ABSTRACT

---

*The article has the general objective of verify the perception of the high administration of the company (managing and controlling), about how the instruments of the controlling are used in a company of the retail clothes sector in Fortaleza – Ceará. The analyzed company had partner reorganization in 2002, and this strengthened the paper of the sector of controlling that was instituted in 1997. The research is of qualitative nature, is about a study of case, having itself made use of semi structuralized interviews directed to the controllers of the high direction of the company, through one show not proballistic. As demonstrate the results of the study the company, in the vision of the interviewed managers, could use in more efficient way the controlling, therefore it provides information in the decisive process, identifying the causes and adjustments in relation to the planning, suggesting solutions and ways, optimizing results, although with interferences that result in behavior shunting lines.*

**Keywords:** *Controlling, Planning, Control, Retailing.*

## 1 INTRODUÇÃO

A atividade comercial sempre traduziu devidamente as relações humanas e, atualmente, ao lado dessa atividade, convive-se com acentuado desenvolvimento tecnológico, no qual a velocidade da informação surge também como ameaça constante, nos mais diferentes produtos e processos, mudando usos e costumes do comércio em geral e das civilizações.

Como menciona Kottler (1998), a reestruturação de empresas de vários segmentos, no intuito de ajustá-las e adequá-las ao cenário de competição mais acirrada, decorrente, principalmente, da velocidade da informação, assim como, a disputa pelo consumidor, tem levado a mudanças de estratégias. Tais mudanças

ampliam diferentes tipos de comércio e modificam, em especial, o perfil varejista entendido como toda atividade envolvida diretamente na venda de bens e serviços ao consumidor final, para uso pessoal.

A disputa por clientes, as pressões da concorrência e dos consumidores, são permanentes e crescentes. Diante disto, as empresas buscam fórmulas globais de atuação e desempenhos, principalmente, as do setor varejista de vestuário, pelo grau de complexidade e particularidades, em relação ao consumidor final: aquisição, distribuição, comercialização e concorrência.

Nesse contexto e com vistas a superar a inadequação da adoção de controles exclusivamente financeiros e contábeis neste novo ambiente competitivo, tem-se a controladoria, como instrumento capaz de contribuir para o cumprimento da missão e dos objetivos da empresa.

A controladoria é um órgão da empresa que possui estrutura funcional formada por conceitos e técnicas. Estas derivam da contabilidade, economia e administração e visam desenvolver as atividades contábeis, fiscais e administrativas e/ou funções, relacionadas ao planejamento estratégico, tático e operacional, do orçamento empresarial e do sistema de custos, para avaliação e controle das operações e dos produtos. Seu objetivo é a geração de informações, úteis e necessárias, aos gestores para a tomada de decisões, na busca da eficácia empresarial.

Para Catelli (1999), a controladoria funciona como uma unidade administrativa, ou, como órgão aglutinador e direcionador de esforços dos demais gestores que conduzam à otimização do resultado global da organização. Em consonância com este autor, Catelli, Mosimann e Fisch (1999) afirmam que a controladoria tem por fim garantir informações adequadas ao processo decisório, colaborar com os gestores em seus esforços de obtenção da eficácia de suas áreas, quanto a aspectos

econômicos e assegurar a eficácia empresarial, assim como, o cumprimento da sua missão.

Conforme descreve Beuren (1998) a missão de uma organização consiste no fim mais amplo para o qual ela foi constituída, caracterizando e direcionando seu modo de atuação. Ela é orientadora das demais definições, em todos os níveis hierárquicos e áreas funcionais de uma empresa, bem como, da configuração de seus sistemas e subsistemas.

Hoje não basta pensar em vender produtos, ou criar instrumentos de medição ou avaliação, sem antes traçar os objetivos e as metas, isto é, se determinar à missão da empresa. Quando se define a missão da empresa, se estabelece a forma de atuação e orientação de todo processo de planejamento empresarial e decisório. A missão deve proporcionar visão explícita da natureza da empresa e do seu âmbito e forma de atuação.

Diante desses fatos, o presente trabalho pretende investigar como a controladoria, no uso dos seus instrumentos, poderá contribuir para o alcance da missão de empresa do comércio varejista de vestuário em Fortaleza – Ceará, na visão da alta administração.

## **2 O PAPEL DA CONTROLADORIA NO PROCESSO DE GESTÃO**

Quando se observam modos de operação e características da administração das diversas organizações, nota-se as mais diferenciadas preocupações, principalmente, sobre o funcionamento da empresa como um todo. Dessa maneira, é possível observar inúmeras diferenças quanto ao enfoque dado ao processo de planejamento e controle e à utilização dos recursos disponíveis, tais como: financeiros, físicos, humanos e posicionamento em relação à concorrência.

Segundo Caggiano e Figueiredo (1997), a causa desses diferentes posicionamentos fundamenta-se em crenças, valores, convicções e expectativas dos empreendedores e administradores da empresa, os quais, determinam o conjunto de regras que compõem

as diretrizes básicas da empresa; portanto, seu modelo de gestão. A controladoria presta assistência ao processo de gestão empresarial como responsável pelo sistema de informações. Como afirma Julião (2004), o processo de gestão, denominado também de processo decisório, é definido como um processo de planejamento e controle, influenciado pela filosofia da empresa, pelo seu modelo de gestão e pelas variáveis ambientais que exercem influência sobre a empresa.

Nesse sentido, Mosimann e Fisch (1999, p.89), afirmam que:

A controladoria, assim como todas as áreas de responsabilidade de uma empresa, devem esforçar-se para garantir o cumprimento da missão e a continuidade da organização. Seu papel fundamental, nesse sentido, consiste em coordenar os esforços para conseguir um resultado global sinérgico, isto é, superior a soma dos resultados de cada área.

Desse modo, a controladoria tem a função de coordenar os esforços dos gestores no sentido de garantir o cumprimento da missão da empresa e assegurar sua continuidade, gerando informações relevantes, fidedignas e tempestivas para tomada de decisões dos gestores, ou ainda, prover informações que induzam alcançar um resultado global sinérgico na busca da eficácia empresarial e garantir sua sobrevivência.

Consoante Beuren e Moura (2000), esse processo de gestão é que viabiliza a otimização de resultados objetivando a sobrevivência da empresa. De acordo com Mosimann e Fisch (1999), o processo de gestão empresarial divide-se em três fases: a) Planejamento: nessa fase são feitas as projeções de cenários, a definição de objetivos, a avaliação de ameaças e oportunidades ambientais, a detecção de pontos fortes e pontos fracos, a formulação e avaliação de planos alternativos; b) Execução: é a fase em que começa a realização de tudo que foi anteriormente planejado e com os recursos disponíveis; e c) Controle: essa fase está associada a todas as fases do processo. Controle está intimamente ligado à função de planejamento, quando se propõe assegurar que as

atividades da empresa estão em conformidade com os planos.

Para Catelli (2001), a função do planejamento é assegurar a eficácia empresarial por meio da consideração cuidadosa de todos os fatores relevantes antes do momento da sua

implementação. Desse modo, assegura-se que as decisões se conformem com uma estratégia racional para o futuro da empresa. Planejar pode ser visto como uma atividade consistente em quatro grandes estágios, conforme pode ser observado no Quadro 1:

**Quadro 1 - Fases do processo de gestão no modelo de gestão econômica**

ESTÁGIO	PRINCIPAIS ATIVIDADES
Planejamento Estratégico	1. Oportunidades 2. Ameaças 3. Pontos fortes 4. Pontos fracos 5. Produtos dessa fase; diretrizes estratégicas, políticas e os macroobjetivos organizacionais.
Planejamento Operacional	1. Pré-planejamento: onde se estabelecem planos, a partir de alternativas operacionais. 2. Planejamento operacional de longo prazo: detalhamento de alternativa escolhida, em termos de volumes, prazos, preços recursos consumidos e produtos gerados, em termos de impactos patrimoniais, de resultados e financeiros. 3. Programa (ajustes no plano): adequação do plano operacional às mudanças que podem ter ocorrido entre o momento do planejamento inicial e o da execução do plano, no período.
Execução	4. Fase em que o plano é implementado. Os recursos são consumidos e os produtos gerados.
Controle	5. Fase em que os desvios do plano são identificados e as ações corretivas são empreendidas.

Fonte: Catelli (2001, p.157).

Enquanto o planejamento diz respeito à tomada de decisões, o controle é uma fase do processo decisório no qual, mediante comparação entre as situações alcançadas e as previstas, com base no sistema de informação, é avaliada a eficácia empresarial de cada área, resultando em ações destinadas a corrigir eventuais distorções. Nesse sentido, a função do controle é assegurar que o desempenho real possibilite o alcance dos objetivos anteriormente estabelecidos.

Para Mosimann e Fisch (1999), no relacionado à finalidade do controle de gestão, o

controle do sistema empresa visa salvaguardar o patrimônio e definir o destino da empresa, garantindo sua continuidade e o cumprimento da sua missão. Para tanto, exige a da definição de metas e padrões. Um pré-requisito indispensável para o desempenho satisfatório da função de controle é um eficiente sistema de informações, capaz de revelar a necessidade de ações corretivas em tempo hábil, possibilitando aos gestores julgar se seu plano ainda é apropriado diante de mudanças ambientais acontecidas mês a mês, ano a ano (CAGGIANO; FIGUEIREDO, 1997).

Na opinião de Atkinson et al. (2000, p.587):

A avaliação do desempenho propicia um vínculo crítico entre planejamento, que identifica os objetivos da empresa e desenvolve as estratégias e os processos para alcançá-los, e o controle, que faz os membros da empresa mantê-lo no caminho em direção ao alcance de seus objetivos.

Ainda segundo estes autores (2000), o processo de controle possibilita se comparar as metas alcançadas com as desejadas pela organização, para, a partir de então, se decidir se novas metas e objetivos devem ser formuladas.

De acordo com Oliveira (2002, p. 23), pode-se definir sistema como um conjunto de partes interdependentes, que formam um todo unitário, com objetivo determinado, desempenhando função específica. Portanto, observa-se que o sistema empresa é formado por um conjunto de subsistemas ou partes integrantes e interdependentes, com objetivos comuns e com funções específicas, dentro de um contexto amplo e dinâmico. A empresa, como um sistema aberto, transforma ou produz bens e serviços, fornece-os ao ambiente externo, por meio da utilização ou uso dos seus diversos recursos.

Guerreiro (1989) afirma que o sistema de informação tem o objetivo de promover o adequado suporte informativo ao sistema de gestão, tanto no nível gerencial - planejamento e controle – como no nível da execução das atividades operacionais.

Um sistema de informação pode ser definido como um conjunto de componentes inter-relacionados trabalhando juntos para coletar, recuperar, processar, armazenar e distribuir informações, com a finalidade de facilitar o planejamento, o controle, a coordenação à análise e o processo decisório em empresas e organizações (LAUDON; LAUDON, 1999). Sendo assim, a empresa pode fazer uso de vários sistemas de informação, que podem estar disponibilizados de forma integrada ou não com o objetivo de subsidiar seu processo de decisão. Destacando-se: sistema de informação gerencial,

sistema de informação contábil, sistema de marketing entre outros.

### 3 METODOLOGIA

O enfoque da pesquisa foi qualitativo em virtude das características a seguir relacionadas (MOREIRA, 2002): a) foco na interpretação: interesse na interpretação que os próprios participantes terão da situação sob estudo; b) ênfase na subjetividade: o foco de interesse será justamente a perspectiva dos participantes; c) flexibilidade no processo de conduzir a pesquisa: irá se trabalhar com situações complexas, que não permitirão a definição exata à priori dos caminhos que a pesquisa irá seguir; d) orientação para o processo e não para o resultado: a ênfase estará no entendimento e não um objetivo predeterminado; e) preocupação com o contexto, no sentido de que o comportamento das pessoas e a situação se ligarão intimamente na formação da experiência; e f) por fim, o reconhecimento do impacto do processo de pesquisa sobre a situação de pesquisa: o pesquisador poderá exercer influência sobre a situação de pesquisa e será ela também influenciada.

De acordo com Yin (1989), existem várias possibilidades de condução dos estudos de caso. Para isso, o referido autor estabelece duas dimensões de estudo. A primeira relaciona-se com a quantidade de casos a serem trabalhados (único ou múltiplo), enquanto a segunda está relacionada com a quantidade de unidades de análise.

Em face do exposto, considera-se o trabalho um estudo de caso do tipo único ou holístico, pois focaliza a percepção da controladoria em uma empresa do setor varejista de vestuário, em eventos contemporâneos, sob condição de ambiente e contexto da vida real não controlado.

A pesquisa de campo foi realizada durante o período de outubro/2004 a fevereiro/2005 em uma empresa do comércio varejista e atacadista – setor de vestuário no Ceará, com sede administrativa em Fortaleza, operando por meio de uma rede de lojas situadas

em 17 cidades de 10 Estados brasileiros. Comercializa produtos variáveis, de tecidos, confecção masculina e feminina, a calçados e acessórios, com ênfase em marcas próprias, bem como decoração, cama, mesa e banho, artigos para viagem, perfumaria, entre outros.

A abordagem deste estudo de caso se limita à verificação da percepção da direção da empresa com relação aos instrumentos utilizados pela controladoria, e sua contribuição para a missão, na sede administrativa da empresa seja atingida.

Quanto à escolha da empresa pesquisada, decorreu da acessibilidade às informações, assim como a facilidade da coleta de dados mediante aplicação de questionário a diretores e gerentes.

Segundo Richardson (1999, p. 157) a população ou universo da pesquisa corresponde a um conjunto definido de elementos com determinadas características. Como afirma este autor (1999), o conjunto de indivíduos que trabalham em um mesmo lugar, sendo cada unidade ou membro de uma população, ou universo, denomina-se elemento, e quando se toma certo número de elementos para averiguar algo sobre a população a que pertence, fala-se de amostra. Define-se amostra, portanto, como qualquer subconjunto do conjunto universal ou da população.

De acordo com a pesquisa, a população da empresa era constituída de 38 gerentes e 5 diretores, dos quais dois deles executivos da empresa (não sócios). Mas a pesquisa foi realizada apenas com os gestores na sede administrativa da empresa representando 35% do total da população.

Adotou-se como tipo de amostra a não-probabilística e intencional, pois considera a conveniência da população mais acessível. Mattar (1996) assegura que a fonte de informação precisa de uma predefinição de pessoas entrevistadas. Ainda segundo este mesmo autor (1996), os elementos que formam uma amostra intencional ou de seleção natural relacionam-se intencionalmente de acordo com

certas características, estabelecidas nos pressupostos formulados no estudo.

Quanto às fontes de evidência utilizadas para a coleta de dados, registra-se: 1) documentação; 2) entrevistas; e 3) observação direta. Neste contexto, Yin (1989) descreve cada uma delas: 1) As informações documentais são relevantes a todos os tópicos do estudo de caso. A documentação pode assumir várias formas e deve ser objeto de planos explícitos da coleta de dados; 2) A entrevista é uma das mais importantes fontes de informações para um estudo de caso, e apresenta como pontos fortes o direcionamento e a percepção, os quais enfocam diretamente o tópico do estudo de caso e fornecem inferências causais percebidas, respectivamente e 3) A observação direta é útil para fornecer informações adicionais sobre o tópico que está sendo estudado, ou seja, durante o trabalho de campo escolhido para o estudo de caso, encontrar-se-ão disponíveis para observação alguns comportamentos ou condições ambientais relevantes.

Neste trabalho utilizou-se a escala de Likert, que representa a variação mais frequentemente usada da escala de classificação somatória (RICHARDSON, 1999). As escalas somatórias consistem em afirmações que expressam atitudes favoráveis, ou desfavoráveis, em relação ao objeto de interesse. Cada resposta recebe uma classificação numérica, para refletir seu grau de favorecimento de atitude, e esses números podem ser somados para mensurar atitudes do entrevistado (RICHARDSON, 1999).

No questionário solicitou-se ao entrevistado enumerar as questões primeiramente por ordem de importância, com a numeração de 1 a 7, na maioria das perguntas e, em seguida, por grau, com as opções “muito importante”, “importante” e “menos importante”.

Para a análise das respostas obtidas foi utilizado um sistema de escores ranking, conforme indica (RICHARDSON, 1999, p. 271). Nele, o método adotado foi uma atribuição numérica: a) a ordem de importância das respostas, com intervalos de 10 unidades, onde:

1=100, 2=90, 3=80, 4=70, 5=60, 6=50 e 7=40, e ausência de resposta = 0; e b) ao grau de importância indicado a cada possível resposta, com intervalos de 2 unidades, onde: muito importante = 5, importante = 3 e menos importante = 1, e ausência de resposta = 0.

#### **4 CONTEXTUALIZAÇÃO DA EMPRESA “ BETA CONFECÇÃO DE VESTUÁRIO S/A ”**

As informações a seguir foram obtidas por meio de documentos da empresa “Beta” em análise, levantamentos de dados e entrevistas com aplicação de questionário, além de depoimentos complementares dos respondentes que, por medida de segurança, não permitiram sua divulgação.

A empresa Beta opera no ramo de varejo – lojas de departamento (magazine). A constatação da diminuição progressiva de faturamento no setor, principalmente no departamento de tecidos, responsável até 1997 pela maior participação e contribuição com, aproximadamente, 55% do faturamento, induziu a empresa em estudo, a reavaliar seu posicionamento mercadológico e buscar auxílio no ramo de varejo, o que deu origem a uma série de mudanças, decisões e reposicionamento estratégico. Entre as mudanças efetivadas estava a criação de uma unidade de controladoria (1997) que, a princípio, em virtude da complexidade e volume de informações, foi dividida em administrativa e comercial (esta última com informações direcionadas à administração do estoque: aquisição, rotatividade, preços e outras), objetivando apontar os resultados e auxiliar a gestão, mediante planejamento e controle.

Após a análise da situação, a empresa passaria a adotar o formato de cadeia de loja, magazine, e a comercializar linhas de produtos nas quais cada item seria operado por um departamento, administrado por comprador especializado.

Para acontecer todas as mudanças previstas e diagnosticadas, a partir de 1997, a empresa adotou a criação de grupo de estudo

contínuo das tendências do varejo, que tinha por objetivo, manter o formato do negócio ajustado às novas tendências, mediante pesquisas e reconhecimento de público alvo, tecnologia, além de novas linhas de produtos e processos. Segundo depoimentos dos entrevistados e documentos da empresa, houve necessidade de uma estratificação de linhas de produtos, intensificando investimentos em confecção masculina, feminina, infantil e outros, além de cama, mesa, banho e complementos da moda.

Outro ponto destacado pelos entrevistados, conforme se pode verificar nos documentos da empresa, foi à informatização. Criou-se um plano estratégico de informática, com a finalidade de tornar a empresa integrada, por meio de sistemas adquiridos da empresa especializada. Este trabalho envolveu o redimensionamento e a estruturação da equipe de trabalho, com revisão das necessidades de equipamentos, planejamento, soluções de “software”, além de recursos financeiros e contou com o auxílio de equipe de consultoria especializada.

Ainda conforme documentos da “Beta” e informações coletadas em entrevistas, a empresa se viu obrigada a promover algumas reformulações, entre as quais: a) Na área de logística, para desenvolver sistemas de parcerias junto a fornecedores, assim como, investimentos em processos de recebimentos e distribuição de mercadorias; b) Criação do sistema de atendimento ao consumidor, bem como, implementar um cartão, com a finalidade de funcionar nos moldes dos cartões das administradoras atuantes no mercado; c) Mudança da logomarca e na forma de comunicação, para expressar as mudanças ocorridas naquele ano (1997); d) Abertura de lojas em shopping center, com reformulações de leiaute e arquitetura, como parte de mudança em toda estrutura; e) Criação de divisão de negócio para atender à venda de tecidos, isto é, houve mudança ou transferência de setor para atendimento aos pequenos e micro-empresários. Essa nova etapa foi uma forma de rentabilizar o departamento de tecidos.

As modificações e implementações no modelo de gestão e formato do negócio induziram a empresa a uma transformação profunda, inclusive na estrutura do seu capital, que culminaram com um processo de reorganização societária e administrativa, no ano de 2002. Este processo resultou de um planejamento estratégico, cujos objetivos

principais foram o reposicionamento da marca, o melhoramento da criatividade, no sortimento e a busca de nova clientela ou a identificação de outro tipo de público alvo como alternativa para não perder mercado. Os Quadros 2 e 3 comparam alguns aspectos do processo de mudanças implementado na empresa.

**Quadro 2 - Principais aspectos da empresa “Beta – Confecção de Vestuário S/A ”**

<b>EMPRESA</b>	<b>DADOS (antes da reorganização societária em abril/2002)</b>	<b>DADOS (após a reorganização societária e administrativa em abril/2002)</b>
Razão social	Empresa Beta Ltda.	– Comercial Varejista de Confecção S/A.
Data da constituição	A empresa foi constituída em maio de 1949, sob a forma de sociedade limitada de capital fechado.	Abril de 2002.
Número de funcionários	4.000 funcionários.	Aproximadamente 1.500 funcionários
Estabelecimentos	35 lojas espalhadas por todo Norte, Nordeste, Centro-Oeste e Sudeste.	25 lojas nas regiões Nordeste e Sudeste
Objetivo	A empresa tinha como finalidade trazer as últimas novidades da moda, com ênfase em tecidos nacionais e importados.	A empresa tem como finalidade trazer as últimas novidades da moda em combinação com um <i>mix</i> variado, com ênfase em confecção e campanhas publicitárias, identificando seu público alvo.
Implantação da Controladoria	A partir de 1997.	A partir de 1997, continuou com a área; dando mais autonomia para opinar.
Missão	Satisfazer clientela através das últimas novidades da moda.	Ser uma empresa competitiva no mercado e identificada pelos clientes por oferecer produtos com preços justos, variedade e qualidade, acompanhando as tendências da moda com excelência em serviço.

Fonte: Relatórios da empresa “Beta”, obtidos na pesquisa de campo feita pelo autor, 2003.

Durante a pesquisa, conforme documentos da empresa, verificou-se que mesmo com a redução de lojas (em torno de 28%), do seu quadro funcional (aproximadamente 63%) e do seu capital, este último na ordem de 40%, a empresa “Beta” está sempre buscando acompanhar as exigências do mercado, modernizando as lojas, incluindo padronização visual, comunicação e implementação de sistemas de auto-serviço em cada departamento, reciclagem de profissionais, contratação de consultorias especializadas, aquisição de equipamentos, software e hardware, sempre com

vistas ao equilíbrio entre tecnologia e recursos humanos.

Atualmente a “Beta” apresenta um modelo de administração, resultante da convergência de interesses entre a alta administração (presidente da empresa e três acionistas diretores – 1 - comercial, mercado nacional varejo; 2- comercial atacado (importação de tecidos); e 3 - financeiro, voltado para o equilíbrio financeiro da companhia, principalmente no relacionado à preocupação de faturar e receber):

**Quadro 3 - Comparação antes X depois da implantação da controladoria**

ANTES DA CONTROLADORIA	APÓS IMPLANTAÇÃO DA CONTROLADORIA
Informações elaboradas de forma manual e isolada pelas áreas.	Todas as informações passaram a ser administradas pela controladoria, com utilização de sistemas informatizados.
Decisões tomadas de forma isolada (por gerentes de departamento, setor ou área) e diretor imediato.	Toda decisão passou a ser tomada pela a direção da empresa, com subsídios nas informações da controladoria, baseada em elementos suficientes para as tomadas de decisões.
Inexistência de controle das informações de gestão econômica da empresa; somente informações contábeis de cunho histórico.	Com a utilização de sistemas integrados, a empresa passou a dispor de vários relatórios e recursos, assegurando credibilidade sobre a gestão econômica da mesma.

Fonte: O autor.

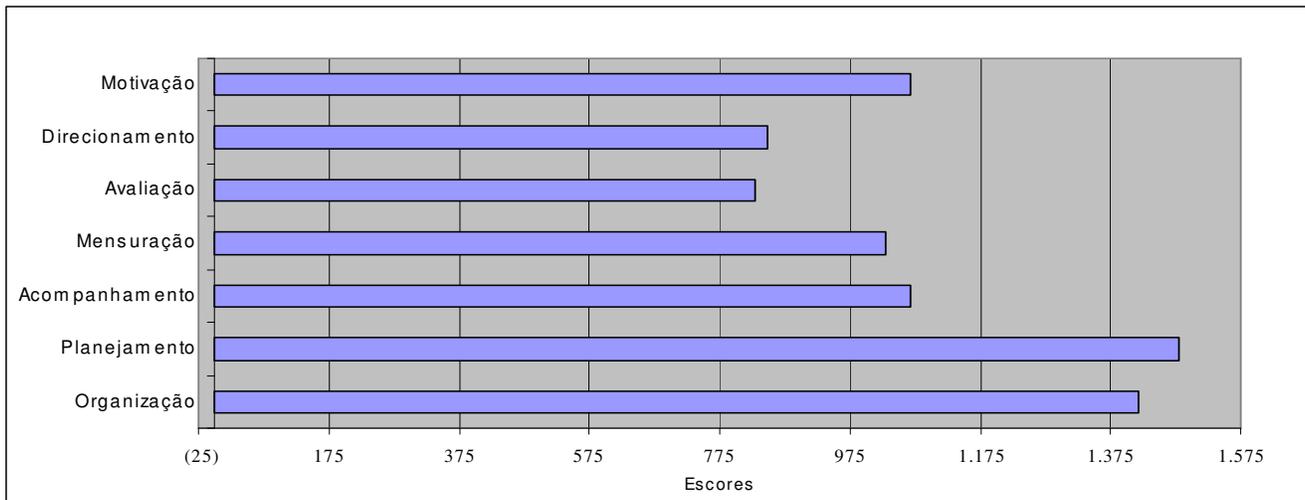
**5 RESULTADOS DA PESQUISA**

A análise contempla a percepção dos gestores em relação à empresa, controles e informações. Compreende a verificação da controladoria como unidade de planejamento e controle, além dos sistemas gerenciais integrados utilizados e instrumentos de avaliação de desempenho, com vistas à

otimização dos resultados, os quais contribuem para o aumento da competitividade e para o cumprimento da sua missão.

O Gráfico 1 aborda a percepção dos gerentes e diretores em relação à controladoria como ferramenta de planejamento e controle. Na análise utiliza-se, também, a Tabela 2, onde consta o percentual de importância da variável controladoria.

**Gráfico 1 – Controladoria: planejamento e controle**



Fonte: Do autor.

Conforme o Gráfico 1, verificou-se que o item considerado mais relevante foi o planejamento, sua elaboração e execução. Com base nos resultados apresentados, constatou-se, na Tabela 2, que nos quesitos organização, planejamento, mensuração e avaliação, 80% dos respondentes entendem que a controladoria é muito importante, como fonte de subsídios aos gestores da empresa, e que as informações fornecidas, por esta, são fundamentais nas

tomadas de decisões e até para a continuidade do negócio, pois, sinalizam e orientam todas as áreas. Nesse sentido, na opinião dos entrevistados, a controladoria age no sentido de otimizar o resultado econômico da organização, coordenando a interação entre suas áreas, de forma organizada, planejada, acompanhando, por meio de avaliações, os objetivos propostos pela alta direção da empresa.

**Tabela 2 – Percentual do grau de importância das variáveis: controladoria**

Variáveis	(% ) Grau de Importância			
	Muito Importante	Importante	Menos Importante	Total
Motivação	0	13	87	100
Direcionamento	20	0	80	100
Avaliação	80	20	0	100
Mensuração	80	20	0	100
Acompanhamento	73	27	0	100
Planejamento	80	20	0	100
Organização	80	20	0	100

Fonte: Do autor.

Outro ponto alvo de destaque na opinião dos entrevistados, ratificado no referencial teórico por Mosimann e Fisch (1999), é que o controle adotado e desenvolvido pela controladoria objetiva salvaguardar o patrimônio e definir e/ou redefinir rumos à empresa, o que assegura o cumprimento da sua missão. Não obstante, os respondentes alertaram para as interferências sempre feitas pela alta direção da empresa, ocasionando opiniões adversas às demonstradas pela controladoria.

Já no quesito direcionamento nos planos, segundo visualizaram 80% dos respondentes, a controladoria não consegue cumprir seu papel na sua totalidade, atribuindo *menor importância* a esse item. Conforme depoimentos dos entrevistados, uma explicação observada para esse fato seria em razão da alta administração da empresa geralmente comunicar as mudanças de curso nos planos, assim como, opinar sobre o aspecto motivacional junto aos colaboradores nos objetivos definidos, o que acaba, geralmente, inibindo - e algumas vezes dificultando - ações

que seriam conduzidas pelo órgão com maior probabilidade de interação com os demais setores. Contudo, de acordo com 13 dos respondentes (87%), a controladoria não consegue a motivação necessária perante seus colaboradores. Na opinião dos respondentes, a controladoria deveria desenvolver um papel de apoio estratégico, apesar da cultura organizacional da empresa.

Consoante depoimentos dos respondentes, antes da implantação do setor de controladoria na empresa não havia uma integração entre as áreas internas. Todos os processos envolvendo estrutura administrativa, planejamento, mensuração e avaliação aconteciam de forma individualizada, e os resultados interpretados sempre tomavam como base períodos de sazonalidade atribuído ao comércio.

Ainda sobre o aspecto de atuação da controladoria, verificou-se limitações em relação à atuação da controladoria na implementação dos seus planos, conforme mostra o Quadro 4.

**Quadro 4 - Características limitantes à atuação da controladoria**

<b>CARACTERÍSTICAS LIMITANTES OBSERVADAS NA EMPRESA EM ESTUDO</b>	<b>LIMITAÇÕES</b>
Planejamento: direcionamento e motivação	As mudanças de curso e decisões não são baseadas em informações concretas, portanto, apresentam grande probabilidade de erro e desmotivação do grupo.
Instrumentos de avaliação de desempenho	Essa ferramenta é utilizada pela direção da empresa como instrumento de cobrança dos desempenhos dos gerentes e não como ferramenta que poderia redirecionar ou explicar o porquê das metas e objetivos não estarem sendo atingidos.

Fonte: O autor.

Entretanto, os entrevistados asseguram que a contabilidade, via controladoria, vem cumprindo o seu papel, mediante planejamento e controle, alertando e até sugerindo mudanças de curso aos gestores. Esse papel, todavia, é dificultado por decisões, muitas vezes

Conforme na Tabela 3, os respondentes ratificam, em sua totalidade, a necessidade dos

precipitadas, por parte da alta administração da empresa.

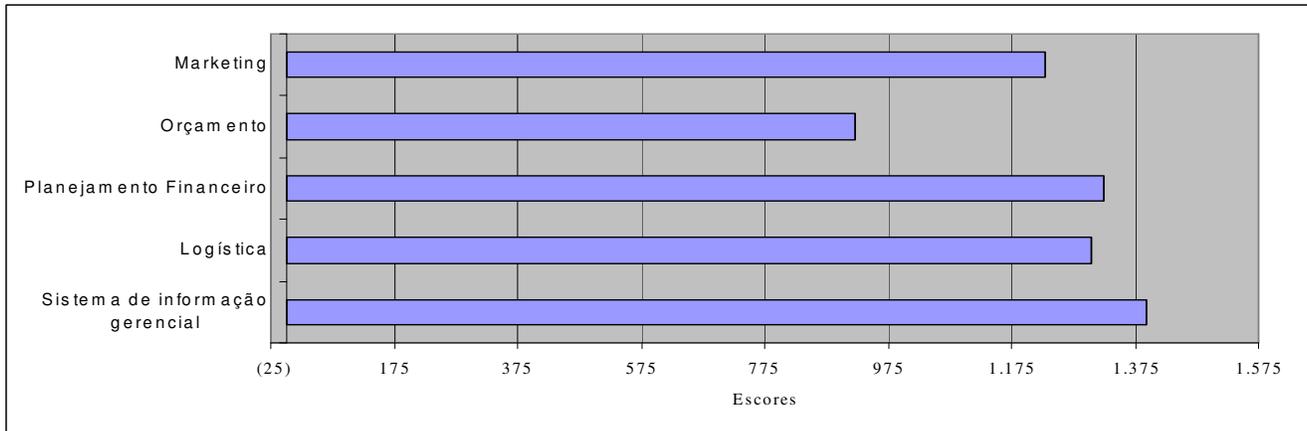
No Gráfico 2 consta a opinião dos respondentes em relação ao aproveitamento dos sistemas integrados utilizados pela empresa pesquisada.

sistemas de informação gerencial, logística e planejamento financeiro, principalmente por

entenderem que a concorrência faz uso de vários recursos materiais e tecnológicos de

forma tempestiva, objetivando o alcance de suas metas.

**Gráfico 2 - Sistemas gerenciais integrados**



Fonte: Do autor.

**Tabela 3 – Percentual do grau de importância dos sistemas gerenciais integrados**

Variáveis	(% ) Grau de Importância			
	Muito Importante	Importante	Menos Importante	Total
Sistema marketing	0	20	80	100
Sistema orçamento	0	20	80	100
Sistema de planejamento financeiro	100	0	0	100
Sistema recepção logística	100	0	0	100
Sistema Informação gerencial	100	0	0	100

Fonte: Do autor.

O nível de detalhamento das informações - estoque (recepção, giro, pontas de estoque, cobertura e distribuição), vendas, créditos (pagamentos e recebimentos) e fluxo de caixa são alguns dos principais aspectos verificados, uma vez que as lojas do setor varejista de vestuário concorrem não somente com as do mesmo segmento, como também com outros formatos de varejo, entre eles supermercados e hipermercados, além do comércio informal. Exigem, portanto, informações seguras e rápidas para assegurar e/ou aumentar sua competitividade.

Na confirmação proposta por Caggiano e Figueiredo (1997), o modelo de informação utilizado pela empresa, objetiva a adequação do

sistema de informação ao processo decisório, fornecendo informações cujas tendências sejam, levar a decisões ótimas em relação ao resultado econômico, induzindo os gestores a selecionar, entre várias alternativas, àquelas que otimizem o resultado.

Ainda segundo relataram os respondentes, os sistemas de informação suportam as atividades essencialmente gerenciais, no intuito de fornecer subsídios às

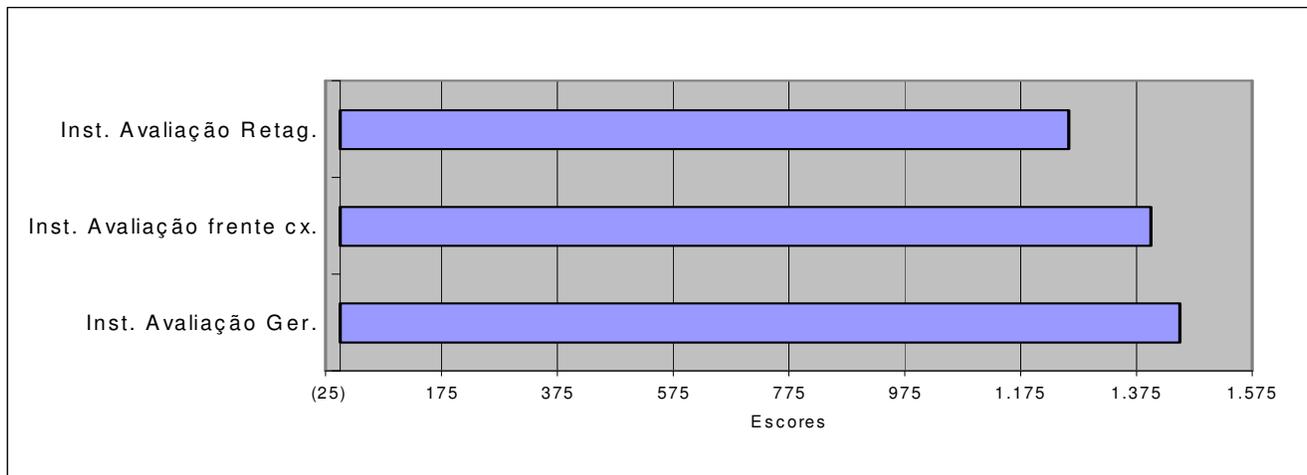
diversas áreas funcionais, mediante assistência à tomada de decisão, identificando pontos falhos e corrigindo problemas de competência gerencial, conforme defendido por Schmidt (2002).

Por outro lado, 80% dos entrevistados asseguram que a empresa pesquisada trata com menor importância os sistemas de orçamento e de marketing, pois, normalmente, a alta direção da empresa redefine as estratégias a serem tomadas, a partir da observação do planejado *versus* realizado, inclusive, apontando as correções e mudanças de cursos ou políticas a

serem seguidas. Dessa forma, como se verificou, na opinião dos respondentes, o desenvolvimento de novos produtos, publicidade e material promocional, normalmente ocorre após a iniciativa da concorrência direta do setor, daí a razão de considerá-los de pouca importância nesse quesito.

O Gráfico 3 demonstra a opinião dos diretores-funcionais e gerentes quanto aos instrumentos de avaliação de desempenho utilizados pela controladoria na verificação da otimização dos resultados da empresa.

**Gráfico 3 - Instrumentos de avaliação de desempenho**



Fonte: Do autor.

**Tabela 4 – Percentual do grau de importância dos instrumentos de avaliação de desempenho**

Variáveis	(% ) Grau de Importância			
	Muito Importante	Importante	Menos Importante	Total
Instrumentos da avaliação de retaguarda	0	13	87	100
Instrumentos de avaliação frente de caixa	0	20	80	100
Instrumentos de avaliação gerencial	0	17	83	100

Fonte: Do autor.

Apesar dos entrevistados entenderem como muito importante à utilização de instrumentos de avaliação, objetivando a otimização dos resultados, 87% responderam que a empresa pesquisada por meio da controladoria não faz uma leitura adequada ou pelo menos não tira vantagem competitiva como deveria dos

instrumentos de avaliação gerencial de retaguarda. Conforme depoimentos dos respondentes, esses instrumentos de avaliações são utilizados pela direção da empresa como instrumentos de cobrança do desempenho de cada gerente, e não como ferramentas possíveis de redirecionar ou explicar o porquê das metas e

objetivos não serem atingidos.

Ainda segundo os relatos, as análises dos instrumentos de avaliação são, por vezes, desconsideradas pela direção da empresa, que opta por decisões baseadas em fatos e experiências vividas no setor, não levando em conta a importância das informações, como instrumento de análise e autogestão das etapas do processo. Em relação aos instrumentos de avaliação frente de caixa, 80% dos entrevistados confirmou que a alta direção dá uma importância menor, a esse quesito. Conseqüentemente, ocorrem à fragilidade dos controles e o acúmulo de processos judiciais, solucionados, por vezes, mediante acordos com clientes, que se sentiram lesados a partir de determinadas falhas, tais como baixa de pagamentos não realizadas, preços, condições de pagamentos, entre outras. Seguindo ainda esse raciocínio, 83% dos respondentes também ratificou que os instrumentos de avaliação gerencial não são utilizados como ferramenta de orientação e apoio na busca de competitividade.

## 6 CONCLUSÃO

Os resultados encontrados nesta pesquisa, sobre empresa do comércio varejista de vestuário em Fortaleza – Ceará comprovam a preocupação da alta administração da empresa com a continuidade do negócio, com a concorrência, cada vez mais acirrada, com as novidades do setor e, especialmente, com o controle das informações.

Desde sua criação, até 1997, a empresa “Beta” não se preocupava, efetivamente, com a mensuração dos níveis de desempenho e resultados. As decisões eram tomadas em curto prazo e de forma isolada, bem como os investimentos, as compras de mercadorias e contratações de pessoal. Portanto, não se atentava para a empresa como um sistema dinâmico integrado.

Contudo, o mercado tornou-se cada vez mais competitivo e houve a real necessidade da

empresa se reposicionar e reavaliar sua forma de atuação no setor, a fim de se manter e assim ganhar competitividade. Com vistas a esse objetivo, realizou-se um trabalho de remodelação e reestruturação que culminou com a criação do setor de controladoria. Este passou a exercer forte influência nas decisões da empresa, incluindo o controle das informações sobre sua gestão econômica. A partir desse momento, todas as informações das diversas áreas da empresa passaram a ter origem na unidade administrativa de controladoria, o que antes não ocorria.

Ainda consoante revelado pelo estudo, com a implantação da controladoria na empresa pesquisada, houve fortes evidências de obtenção de melhoria nos processos, atividades e decisões, refletindo, positivamente, nos resultados, de forma genérica. Alguns desafios, entretanto, devem ser, definitivamente, perseguidos e implantados, objetivando, verdadeiramente, o cumprimento de sua missão. Entre eles mencionam-se: subordinação desta unidade à presidência da empresa e não à diretoria administrativa; indução às melhores decisões para a empresa como um todo e de forma imparcial; clara definição sobre as tomadas de decisões, em razão do conhecimento dos números apresentados (mensuração correta dos eventos de forma imparcial), exercendo com mais freqüência à persuasão e a motivação em todas as áreas operacionais envolvidas.

Desta maneira, segundo se concluiu, para a otimização dos resultados, o processo de gestão pode ter como forte aliado a controladoria, por sua capacidade de servir como instrumento de planejamento, controle e diferencial competitivo, objetivamente, mediante geração de informações. Tais informações são necessárias e úteis em tempo real. Delas se utilizarão os gestores para as tomadas de decisões na busca da eficácia empresarial, mesmo com interferências que resultem em desvios de ações, apontadas por essa unidade administrativa, visto que ela está presente em todos os processos, desde o planejamento até o controle final das atividades.

## 7 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ATKINSON, Anthony A. et al. **Contabilidade gerencial** (Tradução: André Olímpio Mosselman e Du Chenoy Castro). São Paulo: Atlas, 2000. 812p.
- BEUREN, Ilse Maria. **Gerenciamento da informação**: um resumo estratégico no processo de gestão empresarial. São Paulo: Atlas, 1998.
- BEUREN, Ilse Maria; MOURA, Verônica de M. O papel da controladoria como suporte ao processo de gestão empresarial. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília, p. 59-67, nov./dez. 2000.
- CAGGIANO, P. C.; FIGUEIREDO, S. **Controladoria**: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 1997.
- CATELLI, Armando. **Controladoria**: uma abordagem da gestão econômica. São Paulo: Atlas, 1999.
- CORONADO, Osmar. **Controladoria no atacado e varejo**. São Paulo: Atlas, 2001.
- GUERREIRO, Reinaldo. **Modelo conceitual de sistema de informação de gestão econômica**: uma contribuição à teoria da comunicação da contabilidade. Tese (Doutorado em FEA-USP; São Paulo, 1989).
- HICKS Jr. James ° LEININGER, Wayne F. **Accounting Information Systems**. Library of Congress; St. Paul: 1981.
- HORNGREN, Charles T. et al. **Contabilidade de custos**. 9. ed. (Tradução: José Paravato). Rio de Janeiro: LTC, 2000.
- JULIÃO, Anderson. **Avaliação de desempenho na visão da controladoria**. Disponível em: <http://www.ufrgs.br>. Acesso em 14 dez.2004.
- KOTLER, Philip. **Administração de marketing** – Análise, Planejamento e Implementação e Controle. São Paulo: Atlas, 1979.
- \_\_\_\_\_. **Administração de marketing** – Análise, planejamento, implementação e controle. São Paulo: Atlas, 1998.
- KUMSCHLIES, G.; CÉLIA Maria. Fatores de competitividade no varejo de auto-serviço: um estudo de caso na maior cooperativa de consumo da América Latina. In: Encontro da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração, 28. **Anais da 28ª Reunião Anual da ANPAD**. Curitiba, 2004. 1CD-ROM.
- LAUDON, Kenneth C.; LAUDON Jane Price. **Sistemas de informação** (Tradução: Dalton Conde de Alencar). 4. ed. Rio de Janeiro: LTC, 1999.
- MATTAR, Fauze Najib. **Pesquisa de marketing**. São Paulo: Atlas, 1996.
- MOREIRA, Daniel Augusto. **O método fenomenológico na pesquisa**. São Paulo: Pioneira, 2002.
- MOSCOVE, Stephen A .; SIMKIN, Mark G.; BAGRANOFF, Nancy A . **Sistemas de informações contábeis** (Tradução: Geni G. Goldschmidt). São Paulo: Atlas, 2002.
- MOSSIMAN, Clara Pellegrinello; FISCH, Silvio. **Controladoria**: seu papel na administração de empresa. São Paulo: Atlas, 1999.
- NAKAGAWA, Masayuki. **Introdução a controladoria**: conceitos, sistemas, implementação. São Paulo: Atlas, 1993.

- NOVAES, Luiz F.C. **Varejo: modernização e perspectiva**. São Paulo: Atlas, 1994.
- 'OBRIEN, James. **Sistemas de informação e as decisões gerenciais na era da internet** (Tradução: Cid Knipel Moreira). 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.
- OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças. **Sistemas de informações gerenciais**. São Paulo: Atlas, 2002.
- PARENTE, Juracy. **Varejo no Brasil**. São Paulo: Atlas, 2000.
- RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: Maria BEUREN, Ilse Maria (org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2003.
- RELATÓRIOS da empresa "Beta". Fortaleza, 2003.
- RIBEIRO, Maria Tereza Franco. Competitividade X desenvolvimento: desafio e importância da convergência. In: Encontro da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração, 27. **Anais da 27ª Reunião Anual da ANPAD**. Atibaia- SP, 2003. 1 CD-ROM.
- RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. São Paulo: Atlas, 1999.
- SANTOS, Milton. **Práticas de gerenciamento estratégico da informação: como as empresas brasileiras estão utilizando a informação para a competitividade**. In: Encontro da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração, 28. **Anais da 28ª Reunião da ANPAD**. Curitiba, 2004. 1CD-ROM.
- SCHMIDT, Paulo. **Controladoria: agregando valor para a empresa**. São Paulo: Bookman, 2002.
- TENÓRIO, J.N.B **Um estudo sobre a utilização do sistema integrado de informações empresariais – SIIIE – nas empresas de confecções do Recife**. 2004. 32f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação – UnB/UFPB/UFPE/UFRN.
- YIN, R. K. **Pesquisa estudo de caso: métodos e projetos**. New York, CA: Sage Publications, 1989.
- ZWICKER, R. Gestão de sistemas: o desafio do pós-implementação. In: Encontro da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração, 28. **Anais da 28ª Reunião Anual da ANPAD**. Curitiba, 2004. 1CD-ROM.