

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DO PARANÁ  
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO**

**ANÁLISE DO PROCESSO DE GESTÃO DE PEQUENAS E MÉDIAS  
EMPRESAS COMPETITIVO-COOPERATIVAS: ESTUDO DO PÓLO  
GASTRONÔMICO DE SANTA FELICIDADE**

**CURITIBA  
2006**

**MOACIR CARNEIRO JUNIOR**

**ANÁLISE DO PROCESSO DE GESTÃO DE PEQUENAS E MÉDIAS  
EMPRESAS COMPETITIVO-COOPERATIVAS: ESTUDO DO PÓLO  
GASTRONÔMICO DE SANTA FELICIDADE**

**Dissertação apresentada ao Programa de Pós-graduação em Administração – PPAD – Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Pontifícia Universidade Católica do Paraná, como requisito parcial à obtenção de grau de Mestre.**

**Orientador: Prof. Dr. Alceu Souza**

**CURITIBA  
2006**

TERMO DE APROVAÇÃO

**ANÁLISE DO PROCESSO DE GESTÃO DE PEQUENAS E MÉDIAS  
EMPRESAS COMPETITIVO-COOPERATIVAS: ESTUDO DO PÓLO  
GASTRONÔMICO DE SANTA FELICIDADE.**

Por

**MOACIR CARNEIRO JUNIOR**

Dissertação aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre no Programa de Pós-Graduação em Administração, área de concentração em Administração Estratégica, do Centro de Ciências Sociais Aplicadas da Pontifícia Universidade Católica do Paraná.

Prof. Dr. Eduardo Damião da Silva,  
Diretor do Programa.

Prof. Dr. Alceu Souza,  
Orientador.

Prof. Dr. Humberto Stadler,  
Examinador.

Prof. Dr. Wesley Vieira da Silva,  
Examinador.

***“Aprender é a única coisa de que a mente humana nunca tem medo, nunca se cansa e nunca se arrepende”.***

***Leonardo da Vinci***

***Dedicatória***

***Aos meus pais Moacir e Eli, exemplos de vida para mim.***

***À minha esposa Miriane, pelo amor, compreensão e incentivo nos momentos de incerteza.***

***À minha sogra Rosi Carmem, pelas orações nos momentos difíceis.***

## AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus primeiramente que foi a fonte de inspiração na elaboração deste trabalho.

Agradeço sinceramente ao Professor Dr. Alceu Souza, por aceitar o convite para ser o orientador e também pela paciência, respeito e compromisso durante o desenvolvimento da dissertação.

À Banca que inicialmente aprovou o projeto desta dissertação, composta pelos professores Dr. Alceu Souza, Dr. Wesley Vieira da Silva e Dr. Heitor José Pereira, que com as sugestões propostas contribuíram muito para dar vida a este trabalho.

Agradeço aos Colegas do curso que compartilharam momentos de alegria, tristeza, angústia, esperança e vitória. Especialmente aos Colegas Paulo Cruz Filho, o “Paulinho”, que contribuiu muito nos primeiros contatos com as empresas da região onde foi realizada a pesquisa de campo e Wellington Washington Cantelli, pelo companheirismo nesta caminhada dos últimos dois anos.

A Associação do Comércio e Indústria de Santa Felicidade – ACISF na pessoa do Sr. Antonio Madalosso que corroborou com informações sobre Santa Felicidade, meu muito obrigado. Também a todos os restaurantes que aceitaram participar da pesquisa contribuindo para conclusão deste trabalho.

À minha Família, em especial a minha esposa, que sempre me apoiou nos momentos mais difíceis.

As Srtas. Luciana Lopes e Erli Ivanildo Bianco secretárias do curso de Mestrado que, com carinho, atenção e dedicação, sempre me auxiliaram, meus agradecimentos finais.

## RESUMO

O objetivo desta pesquisa é analisar o processo de gestão de PMEs que atuam de forma competitivo-cooperativa e identificar ferramentas gerenciais de controladoria em uso. O Pólo Gastronômico de Santa Felicidade é um exemplo de sucesso de pequenas e médias empresas que atuam no mesmo ramo de atividade e compartilham a mesma região. Percebe-se que estas empresas possuem um tempo de vida superior à média nacional das demais PMEs estimada em menos de cinco anos (CHER, 1991). O eixo norteador desta dissertação é que as PMEs que tem sucesso e conseguem se manter sempre ativas seriam aquelas que utilizam um modelo informal de controladoria com foco no *core business*. Ainda como pressupostos teóricos têm-se que a maioria das ferramentas e modelos gerenciais, desenvolvidos para auxiliar o processo de gestão, foram concebidos em grandes empresas ou com inspiração em situações observadas em grandes empresas. Também que a contabilidade em empresas menores caracteriza-se muito mais como obrigação legal do que como um instrumento de apoio gerencial e ainda que a utilização ou adaptação da controladoria de grandes empresas pode contribuir no processo de gestão do pequeno e médio negócio. Os objetivos específicos desta pesquisa foram identificar quais as fontes (internas e externas) nas quais as empresas buscam atualmente as informações necessárias, identificar como são avaliados os resultados financeiro e não-financeiros nas pequenas e médias empresas competitivo-cooperativas (PMECC), como é desenvolvido o planejamento e controle financeiro, identificar o papel que a contabilidade tem desempenhado no processo de gestão e propor um modelo de controladoria sintético, específico para estas empresas e que contemple as principais informações gerenciais necessárias para a gestão do empreendimento. O universo da pesquisa são 28 restaurantes que formam o Pólo Gastronômico de Santa Felicidade, sendo utilizada uma amostra de 20 empresas, das quais 16 aceitaram participar da pesquisa. Como técnica de coleta de dados foi utilizado modelo único de questionário e os dados levantados foram interpretados por meio de análise de conteúdo. Os resultados da pesquisa demonstraram que estas empresas possuem um modelo de controladoria informal focado no *core business*. Estas empresas preocupam-se com questões que vão desde informação de custos e orçamentos até avaliação de itens não-financeiros, porém, tudo ocorre virtualmente. Com isso foi proposto um modelo de controladoria sintético e formal contemplando ferramentas que atendam as principais necessidades de informações gerenciais.

**Palavras-chave:** Controladoria, Controladoria Informal, PMEs, PMECC, *core business*, Ferramentas e Modelos Gerencias.

## ABSTRACT

This research aims to analyze the process of PME management that acts in a competitive-cooperative way and to identify management tools of managerial accounting in use. The Gastronomic Center in Santa Felicidade neighborhood is one example of successful small and medium companies, which act in the same branch of activity and share the same region. These companies seem to possess a superior lifetime than the national average of the other PMEs that last less than five years (CHER, 1991). This dissertation is guided by the PMEs that were successful, and the ones that always remain active would be those that use an informal model of managerial accounting focus on core business. Yet, as estimated theoreticians, the majority of the tools and management models developed to assist the management process, were made in big companies or inspired in situations seen in these companies, also the accounting in smaller companies is characterized very much more as legal obligation than as an instrument of management support and still, that the use or adaptation of the managerial accounting of big companies can contribute in the process of management of the small and medium business. The specific goals of this research were to identify the sources (internal and external) in which the companies search information to identify financial and non-financial results in the small and medium competitive-cooperative companies (PMECC), how the planning and controller financier are developed, to identify the role that the accounting has played in the management process and to consider a model of a synthetic, specific managerial accounting for these companies, that shows the main management information needed for the company management. The research was made in 28 restaurants that make up the Gastronomic Center in Santa Felicidade neighborhood, being used a sample of 20 companies, which 16 had accepted to participate in the research. A sort of questionnaire was used to collect the data and it was interpreted by content analysis. The results demonstrated that these companies have an informal managerial accounting model according to the core business. These companies concern about questions that include information of costs and budgets until evaluation of non-financial results, however, everything occurs virtually. Thus, a model of synthetic and formal managerial accounting contemplating tools that take care of the main necessities of management information was proposed.

**Key-words:** Managerial Accounting, Informal Managerial Accounting, PMEs, PMECC, Core business, Tools and Management Models.

## SUMÁRIO

<b>LISTA DE FIGURAS</b> .....	xi
<b>LISTA DE GRÁFICOS</b> .....	xii
<b>LISTA DE QUADROS</b> .....	xiii
<b>LISTA DE TABELAS</b> .....	xiv
<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	<b>1</b>
1.1 O TEMA .....	3
1.2 CARACTERIZAÇÃO DO PROBLEMA DE PESQUISA .....	5
1.3 OBJETIVOS DA PESQUISA.....	7
1.3.1 <i>Objetivo Geral</i> .....	7
1.3.2 <i>Objetivos Específicos</i> .....	7
1.4 JUSTIFICATIVA TEÓRICA E PRÁTICA.....	8
<b>2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICO-EMPÍRICA</b> .....	<b>10</b>
2.1 CONTROLADORIA.....	11
2.1.1 <i>O Papel da Controladoria no Processo de Gestão das Empresas</i> 13	
2.1.2 <i>Controladoria na PME</i> .....	16
2.1.3 <i>Métodos de Custeio</i> .....	18
2.1.3.1 <i>Custeio por Absorção</i> .....	19
2.1.3.2 <i>Custeio Direto</i> .....	21
2.1.3.4 <i>Contabilidade de Custos na Pequena e Média Empresa</i> .....	29
2.1.3.4 <i>Os Métodos de Custeio Indicados para PME</i> .....	30
2.1.4 <i>Planejamento e Controle Orçamentário</i> .....	31
2.1.4.1 <i>Processo Orçamentário</i> .....	33
2.1.4.2 <i>Tipos de Orçamentos</i> .....	35
2.1.4.3 <i>Orçamento na PME</i> .....	37
2.1.5 <i>BBRT – Beyond Budgeting Round Table – “Além do Orçamento”</i> .39	
2.1.6 <i>Balanced Scorecard – BSC</i> .....	43
2.1.6.1 <i>Aplicação da Abordagem BSC em uma Pequena Empresa</i> ...50	
2.1.6.2 <i>BSC em Empresas Focadas no Core Business</i> .....	52
2.2 GESTÃO DE COMPETÊNCIAS.....	53

2.3	PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS.....	57
2.3.1	<i>A Gestão nas Pequenas e Médias Empresas</i> .....	57
2.3.2	<i>Empresas Competitivo-Cooperativas</i> .....	59
2.3.2.1	Aglomerações Empresariais .....	60
2.3.2.2	<i>Clusters</i> .....	61
2.3.2.3	<i>Cluster com Alianças Estratégicas</i> .....	63
2.3.2.3	Arranjos Produtivos Locais - APLs .....	64
<b>3</b>	<b>METODOLOGIA</b> .....	<b>67</b>
3.1	ESPECIFICAÇÃO DO PROBLEMA .....	67
3.1.1	<i>Perguntas de Pesquisa</i> .....	67
3.1.2	<i>Variáveis da Pesquisa</i> .....	68
3.2	DELIMITAÇÃO DA PESQUISA.....	69
3.2.1	<i>Delineamento da Pesquisa</i> .....	69
3.2.2	<i>Universo e População</i> .....	70
3.2.3	<i>Técnicas de Coletas de Dados</i> .....	70
3.2.4	<i>Esquematização detalhada da dissertação</i> .....	71
<b>4</b>	<b>TRABALHO DE CAMPO</b> .....	<b>72</b>
4.1	CARACTERIZAÇÃO DA REGIÃO PESQUISADA – SANTA FELICIDADE..	72
4.1.1	<i>Bairro de Santa Felicidade – Breve Histórico</i> .....	73
4.1.2	<i>Pólo Gastronômico de Santa Felicidade</i> .....	76
4.2	IDENTIFICAÇÃO DAS FONTES, UNIVERSO E AMOSTRA.....	76
4.3	ELABORAÇÃO DOS INSTRUMENTOS DE COLETA.....	77
4.5	TABULAÇÃO DOS DADOS .....	78
4.6	ANÁLISE DOS DADOS.....	78
<b>5</b>	<b>RESULTADOS</b> .....	<b>79</b>
5.1	ORGANIZAÇÃO DA EMPRESA .....	79
5.2	GESTÃO ESTRATÉGICA DA INFORMAÇÃO .....	81
5.3	AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO.....	91
5.4	PLANEJAMENTO E CONTROLE FINANCEIRO.....	95
<b>6</b>	<b>FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA VIS-À-VIS RESULTADOS ENCONTRADOS</b> ....	<b>99</b>

6.1	CONTROLADORIA.....	99
6.1.1	<i>Métodos de Custeio</i> .....	101
6.1.2	<i>Planejamento e Controle Orçamentário</i> .....	104
6.1.3	<i>BBRT – Beyond Budgeting Round Table – Além do Orçamento</i> . 107	
6.1.4	<i>BSC – Balanced Scorecard</i> .....	108
6.1.5	<i>A Gestão na PME</i> .....	110
	<b>CONCLUSÃO</b> .....	<b>111</b>
	<b>REFERÊNCIAS</b> .....	<b>115</b>
	<b>ANEXO I – QUESTIONÁRIO APLICADO</b> .....	<b>120</b>

## LISTA DE FIGURAS

1	Sistemas de informações gerenciais e a controladoria .....	16
2	Lógica contábil subjacente do Custeio por Absorção .....	20
3	Lógica subjacente ao Custeio Direto .....	22
4	Esquema do ABC para 3 processos, 15 atividades e 3 produtos .....	27
5	Descrição do processo orçamentário .....	34
6	As entradas e saídas no sistema empresa .....	38
7	O BSC e o inter-relacionamento entre as quatro perspectivas .....	46
8	Ciclo de geração de estratégias e competências essenciais .....	55
9	Sistematização dos graus de cooperação entre empresas .....	59
10	Localização do bairro de Santa Felicidade em Curitiba: Composição atual .....	74
11	Sistemas de informações gerenciais e a controladoria adaptada .....	101

## LISTA DE GRÁFICOS

1	Total de funcionários por área de atuação .....	79
2	Escolaridade dos funcionários .....	80
3	Importância das informações externas “I” .....	82
4	Importância das informações externas “II” .....	83
5	Fontes das informações externas .....	84
6	Importância das informações internas “I” .....	85
7	Importância das informações internas “II” .....	86
8	Importância das informações internas “III” .....	87
9	Importância das informações internas “IV” .....	87
10	Fontes das informações internas .....	88
11	Empresas com o serviço de contabilidade terceirizado .....	89
12	Contribuição da contabilidade na gestão da empresa .....	90
13	Responsáveis pela avaliação do desempenho financeiro .....	92
14	Indicadores do desempenho financeiro .....	93
15	Responsável pela avaliação do desempenho não-financeiro .....	94
16	Indicadores utilizados na avaliação do desempenho não-financeiro ...	95
17	Empresas que utilizam planejamento e controle financeiro .....	96
18	Responsável pelo planejamento e controle financeiro .....	97

## LISTA DE QUADROS

1	Variações das abordagens e conceitos de orçamento .....	37
2	Descrição do caso Borealis .....	41
3	Esquematização da pesquisa .....	71
4	Mapa de indicadores em cada perspectiva .....	109
5	Controladoria adaptada as PMECC .....	110

## LISTA DE TABELAS

1	DRE a Partir do Custeio Direto .....	103
2	Orçamento Flexível para Vários Níveis de Atividade.....	105
3	Fluxo de Caixa para as PMECC .....	106

## 1 INTRODUÇÃO

É conhecida a importância da pequena e média empresa na economia de um país. No Brasil, as pesquisas realizadas por instituições como o SEBRAE (Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas) e IBGE (Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística), têm mostrado a representatividade dessas empresas e sua relevância sócio-econômica, hoje amplamente divulgada na mídia.

Em 1979, um estudo realizado pelo Banco do Brasil<sup>1</sup> (PINHEIRO, 1996) ressaltou a importância das pequenas e médias empresas - PMEs, conforme descrito abaixo:

- Atendimento das necessidades de consumo de grande parcela da população de baixa renda;
- Atuação fomentadora do processo de desenvolvimento das áreas periféricas;
- Fixação de renda em áreas pouco desenvolvidas, contribuindo com distribuição de riqueza e atenuando os desequilíbrios regionais;
- Função complementar a grande empresa;
- Instrumento de políticas de desconcentração espacial das atividades econômicas;
- Maior capacidade de absorção de mão-de-obra.

Entretanto, estas empresas encontram significativas dificuldades para sobreviverem. Isto pode ser evidenciado pela taxa de vida útil destas empresas, estimada em cinco anos para 92% das organizações de pequeno porte (CHER, 1991).

Vários fatores provocam esta vida efêmera. A opressão das grandes empresas, concentração de capital e tecnologia, limitações do mercado,

---

<sup>1</sup> BANCO DO BRASIL S/A. Diretoria de Planejamento. Coordenadoria de Análise Sócio Econômica (COESE). Micro, pequenas e médias empresas: uma abordagem analíticas das suas dificuldades e possíveis medidas para solucioná-las nas áreas gerenciais, de produção, de mercado, fiscal e financeira. Brasília, 1979.

dificuldades de obtenção de recursos financeiros, entre outros fatores econômicos, sociais, tributários e políticos. Além destes fatores, existe um que é altamente influente e interno à empresa: a baixa capacidade gerencial.

Segundo Relatório de Pesquisa SEBRAE (2003) dentre as três principais causas do fechamento de pequenas empresas, duas delas estão relacionadas a falhas gerenciais. É mencionada, quase sempre, como um problema, a gestão da pequena empresa, devido ao pouco conhecimento das técnicas de gestão por parte do proprietário-dirigente. Minozzi *apud* Albuquerque (2004) afirma que o dirigente não domina a tecnologia organizativa da PME. Destaca com relação a aqueles poucos que buscam cursos escolares, mas são treinados para uma realidade específica de grandes organizações.

Ainda, o empresário da pequena empresa costuma ter dificuldade em identificar o que é problema e o que é sintoma, assim como idealizar e operacionalizar as soluções. Constantemente ele depara-se com problemas e não sabe defini-los com precisão, sendo a solução uma tarefa desgastante e de resultados poucos significativos (BORTOLI NETO *apud* ALBUQUERQUE 2004). A deficiência em capital de giro, por exemplo, normalmente é considerada um problema pelos empresários, e não um sintoma, fruto da má aplicação dos recursos disponíveis.

Uma característica importante é que o Brasil é um dos países com o maior número de empreendedores por necessidade, ou seja, não têm condições de encontrar qualquer outro trabalho que lhes pareça conveniente (Relatório GEM - *Global Entrepreneurship Monitor*, 2002).

Com isso, pressupõe-se que o proprietário-dirigente não dispõe de uma consciência administrativa. Estes precisariam ter a noção da realidade administrativa de suas empresas e percepção dos benefícios, conveniências e alcance da utilização de técnicas gerenciais. Observa-se que o pouco conhecimento de gestão do empresário é um fator que afeta a sobrevivência da empresa e aumenta o risco de sua gestão. Entretanto, é necessário enfatizar a realidade de que a maioria dos dirigentes de pequenos empreendimentos não tem educação formal, pairando uma improvisação sobre a gestão desses empreendimentos.

## 1.1 O TEMA

A baixa capacidade gerencial somada a falta de educação formal nas áreas de gestão parecem ser bons motivos para o insucesso da PME. Interessante é que a alta taxa de mortalidade das PMEs não significa a extinção desta categoria, mas evidencia a rotatividade como uma característica deste segmento. Assim enquanto muitas estão saindo do mercado outras estão surgindo e desempenhando novas e diferentes funções.

É notório que para alguns empreendimentos como bares e casas noturnas a duração determinada é resultado de uma estratégia específica para estes ramos de atividade. O público alvo desses empreendimentos é altamente influenciado por “*modismos*”, e de tempos em tempos é necessário fechar o negócio para uma adequação as novas tendências. Esses empreendimentos geralmente permanecem com os mesmos sócios ocupando a mesma localização física.

Ainda assim existe um grupo de PMEs que permanecem sempre ativas, quebrando o paradigma de que pequenas e médias empresas têm tempo de vida limitado.

Questiona-se quanto ao diferencial que essas empresas possuem e que lhes permite a continuidade do negócio indo contra o padrão de tempo de vida da maioria das organizações do mesmo porte. Esta questão tem sido tema de várias pesquisas que buscam identificar fatores associados ao “sucesso” e ao “insucesso” da capacidade de sobrevivência.

Existe um pressuposto de que as pequenas e médias empresas que conseguem se manter sempre ativas superando a média – Brasil, em termos de continuidade do negócio, seriam aquelas que possuem um modelo informal de controladoria na administração de seus empreendimentos com foco no *core business*.

Os agrupamentos geográficos de empresas, geralmente pequenas e médias, revelam-se um fenômeno de continuidade.

O tema deste trabalho será o processo de gestão de pequenas e médias empresas que atuam em agrupamentos geográficos sob uma forma de cooperação-competição.

Um exemplo de um grupo de pequenas e médias empresas competitivo-cooperativas – PMECC de sucesso, em termos de continuidade, é o Pólo Gastronômico de Santa Felicidade, que se caracteriza como região de destaque na gastronomia no sul do país e é composta, em sua maioria, por pequenas e médias empresas com média de vida superior a quinze anos. Este será o local para realização da pesquisa de campo.

## 1.2 CARACTERIZAÇÃO DO PROBLEMA DE PESQUISA

É fácil observar que a maioria das ferramentas e modelos gerenciais, desenvolvidos para auxiliar no processo de gestão, foram concebidos em grandes empresas ou com inspiração em situações observadas em grandes empresas. “A aplicação desses modelos à gestão das pequenas empresas são sempre inadequadas em função das especificidades dessas empresas” (PINHEIRO, 1996).

Basicamente, toda teoria administrativa – do movimento da administração científica ao movimento da contingência – foi desenvolvida a partir de estudo nas grandes corporações para atender a suas demandas (ALBUQUERQUE, 2004).

Esta situação, muitas vezes, cria uma lacuna entre o pequeno empresário e as modernas abordagens da administração, principalmente por acreditar que sua empresa é pequena para aplicação de uma mesma ferramenta utilizada por uma multinacional.

Com isso, as informações gerenciais necessárias para gerir o negócio ainda são desconhecidas pela maioria dos pequenos e médios empresários.

Salienta-se o pressuposto de que as pequenas e médias empresas que conseguem se manter sempre ativas, superando a média – Brasil em termos de continuidade do negócio, seriam aquelas que possuem um modelo informal de controladoria na administração de seus empreendimentos com foco no *core business*.

Se este pressuposto fosse confirmado ainda restaria identificar o que exatamente, daquilo que é ensinado pelas escolas de administração e contabilidade como sendo fundamentos de gestão, está sendo utilizado ou adaptado pelas PMEs neste modelo de controladoria informal.

Observando o modelo de controladoria em grandes corporações, percebe-se que ele contempla inúmeras ferramentas gerenciais fundamentais para o levantamento das informações necessárias para o desenvolvimento do processo de gestão destas empresas.

Porém, existe dúvida quanto à necessidade da PME utilizar todo este arcabouço para que tenha uma gestão bem estruturada. Certamente algumas ferramentas são essenciais, porém, resta saber quais.

Assim o problema de pesquisa pode ser caracterizado pela inadequação da aplicação direta das ferramentas de gestão de grandes corporações na gestão da PME. Ainda tem-se a seguinte pergunta de pesquisa: Como adaptar as ferramentas gerenciais da controladoria de grandes empresas para a realidade empresarial das PMEs?

### **1.3 OBJETIVOS DA PESQUISA**

#### 1.3.1 Objetivo Geral

Analisar o processo de gestão das PMECC pertencentes ao Pólo Gastronômico de Santa Felicidade e identificar ferramentas gerenciais de controladoria em uso.

#### 1.3.2 Objetivos Específicos

Os objetivos específicos da pesquisa são:

- a) Identificar quais as fontes (internas e externas) nas quais as empresas buscam atualmente as informações necessárias;
- b) Identificar como são avaliados os resultados: financeiro e não-financeiros nas PMECC;
- c) Identificar como é desenvolvido o planejamento e controle financeiro na PMECC;
- d) Identificar o papel que a contabilidade tem desempenhado no processo de gestão das PMECC;
- e) Propor um modelo de controladoria sintético, específico para as PMECC, que contemple as principais informações gerenciais necessárias para a gestão do empreendimento.

## 1.4 JUSTIFICATIVA TEÓRICA E PRÁTICA

O tema de pesquisa proposto, envolvendo a análise do processo de gestão de pequenas e médias empresas competitivo-cooperativas – PMECC possui grande relevância para entidades tais como SEBRAE, BNDES, Incubadoras de Empresas, Instituições Financeiras em geral e ainda profissionais e pesquisadores das áreas de administração, controladoria e finanças, uma vez que trata de tema relacionado à continuidade dos empreendimentos.

No Brasil, segundo dados do Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE, 2003), as micro, pequenas e médias empresas representam um universo de 4,5 milhões de estabelecimentos industriais, comerciais e de serviços, responsáveis por 48% do total de produção nacional, 42% dos salários, 59% dos postos de trabalho e cerca de 30% do PIB. A Organização Internacional do Trabalho (OIT *apud* KASSAI, 1996), afirma que estas empresas emergem nas economias industrializadas e nos países em desenvolvimento como motores do crescimento de empregos devido à maior flexibilidade e à menor necessidade de capital, gerando novos postos de trabalho.

Isto não só justifica qualquer pesquisa que possa contribuir para o aumento das discussões acerca deste tipo de organização, como também é um motivador para novos pesquisadores.

Salienta-se ainda o pressuposto de que as pequenas e médias empresas que conseguem se manter sempre ativas superando a média – Brasil, em termos de continuidade do negócio, seriam aquelas que utilizam um modelo informal de controladoria na administração de seus empreendimentos com foco no *core business*.

Se confirmado este pressuposto, poderia se estabelecer um modelo de ferramentas gerenciais que oportunamente atenderiam as reais necessidades de informações gerenciais das PMEs.

Ainda destaca-se a relevância da pesquisa por não ser conhecido algum estudo realizado na região de Santa Felicidade com estas características específicas.

## 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICO-EMPÍRICA

A fundamentação teórico-empírica que dará respaldo a este estudo está dividida em três partes. Na primeira é apresentada a controladoria como órgão administrativo com missão, funções e princípios norteadores definidos no modelo de gestão do sistema empresa. Também são abordados modelos e ferramentas que corroboram na formação de parte das informações geradas e utilizadas pela controladoria com objetivo de contribuir no processo de gestão de grandes empresas, são eles:

- Métodos de Custeio;
- Planejamento e Controle Orçamentário;
- *BBRT – Beyond Budgeting Round Table*; e
- *BSC – Balanced Scorecard*.

A segunda parte traz uma breve introdução ao modelo de gestão de competências, tratando do conceito de competências essenciais o que é importante para empresas com foco no *core business*.

A terceira parte traz uma abordagem sobre as PMEs, seu processo de gestão e as formas conhecidas de aglomerações empresariais. Fundamental se faz esta abordagem uma vez que a região a ser desenvolvida a pesquisa é caracterizada como um tipo aglomeração empresarial composta em sua maioria por pequenas e médias empresas que atuam de forma competitivo-cooperativa. Ainda será realizado um breve apontamento sobre a região de Santa Felicidade, destacando seus aspectos históricos e culturais.

## 2.1 CONTROLADORIA

O avanço econômico e tecnológico no decorrer das últimas décadas tornou ainda mais evidente a necessidade que as empresas sempre tiveram de mostrar suas informações ao público (interno e externo) de uma forma coerente, sintética e explicativa.

Com isso, constata-se a importância real de uma ciência que, usada inicialmente como complemento de uma série de anotações, passou a ser o meio de registro dos mais diversos tipos de negócio e hoje pode ser considerada como principal instrumento de controle de uma empresa, objetivando a tomada de decisões, além de fornecer base de dados para uma perfeita elaboração de planejamento.

Assim é a Controladoria, uma atividade de grande importância dentro das organizações, pois é por meio de uma análise de dados por ela gerados que se discutem os rumos a seguir, observando-se, evidentemente, as tendências mercadológicas e organizacionais, bem como os fundamentos macroeconômicos.

Segundo Mosimann (1993) a controladoria consiste em um corpo de doutrinas e conhecimentos relativos à gestão econômica e pode ser visualizada sob dois enfoques:

- Como um órgão administrativo com uma missão, funções e princípios norteadores definidos no modelo de gestão do sistema empresa, e
- Como uma área do conhecimento humano com fundamentos, conceitos, princípios e métodos oriundos de outras ciências.

Enquanto órgão administrativo, a controladoria tem por finalidade garantir informações adequadas ao processo decisório, colaborar com os gestores em seus esforços de obtenção da eficácia de suas áreas quanto aos aspectos econômicos e assegurar a eficácia empresarial, também sob aspectos econômicos, através da coordenação dos esforços dos gestores das áreas (MOSIMANN, 1993).

Kanitz (1976) afirma que os controladores foram inicialmente recrutados entre os indivíduos das áreas de contabilidade ou de finanças da empresa por possuírem, em função do cargo que ocupavam, uma visão ampla da empresa que os habilitava a enxergar as dificuldades como um todo e propor soluções gerais.

Segundo Mendes (2002) “A controladoria preencheu o vácuo deixado pela contabilidade, qual seja, atender às expectativas por informações que subsidiassem o gestor em sua tomada de decisão”.

Garrison *apud* Mosimann (1993) afirma que o *Controller* faz parte da cúpula administrativa e participa ativamente no processo de planejamento e controle empresarial.

Nakagawa (1970) sugere que o *Controller* atue como o executivo criador e comunicador de informações na organização. Dessa forma poderá auxiliar, por exemplo, o executivo da área de marketing em suas meta de lucratividade em termos geográfico e de consumidores.

Vários autores estabelecem como função primordial da controladoria a direção e a implantação dos sistemas de:

- Informação – compreendendo os sistemas contábeis e financeiros da empresa, sistema de pagamento e recebimentos, folha de pagamento etc.;
- Motivação – referente aos efeitos dos sistemas de controle sobre o comportamento das pessoas diretamente atingidas;
- Coordenação – visando centralizar as informações com vistas à aceitação de planos sob o ponto de vista econômico e a assessoria da direção da empresa, não somente alertando para situações desfavoráveis em alguma área, mas também sugerindo soluções;
- Avaliação – com o intuito de interpretar fatos e avaliar resultados por centros de resultados, por área de responsabilidade e desempenho gerencial;

- Planejamento – de forma a determinar se os planos são consistentes ou viáveis, se são aceitos e coordenados e se realmente poderão servir de base para uma avaliação posterior;
- Controle – relativo á contínua verificação da evolução dos planos traçados para fins de correção de falhas ou revisão do planejamento.

A controladoria como área do conhecimento ou uma ciência, consiste em um agregado, um conjunto de princípios, leis e axiomas que dão a explicação dos fenômenos, suas propriedades, suas relações, suas causas e seu fim (PFALTZGRAFF, 1961).

Uma visão mais participativa da controladoria foi apresentada por Mosinann (1993) como o conjunto de princípios, procedimentos e métodos oriundos das ciências da Administração, Economia, Psicologia, Estatística e principalmente da Contabilidade, que se ocupa da gestão econômica das empresas com fim de orientá-las para a eficácia.

Nesta pesquisa será utilizada a primeira definição dada a controladoria, ou seja, como órgão administrativo.

### 2.1.1 O Papel da Controladoria no Processo de Gestão das Empresas

O processo de gestão pode ser visto como um instrumento da controladoria (CATELLI, 2001). Neste processo, os gestores devem planejar suas ações, *implementar* planos adequados e proceder a uma avaliação sistemática do desempenho realizado ante os planos idealizados. Este processo de gestão compõe-se das seguintes etapas:

- Planejamento estratégico, operacional e programação;
- Execução;
- Controle.

Ansoff (1990) menciona três níveis de planejamento: Planejamento estratégico, em que as decisões a serem tomadas abrangem toda a organização

sendo projetado em longo prazo; Planejamento administrativo ou integrativo, no qual a preocupação volta-se para a melhor estruturação possível dos recursos (humanos, físicos e financeiros); Planejamento Operacional, em que as atividades previstas buscam a utilização dos recursos da empresa da maneira mais eficiente possível, projetado para o curto prazo.

Já o Controle tem como finalidade assegurar que os resultados do que foi planejado se ajustem tanto quanto possível aos objetivos previamente estabelecidos. A mesma classificação citada para o planejamento aplica-se ao controle, pode-se assim falar em controle estratégico, administrativo e operacional (ANSOFF, 1990).

Ao órgão controladoria, compete lidar com os aspectos da gestão econômica, exercendo suas função em todas as fases do processo de gestão: planejamento execução e controle (MOSIMANN, 1993).

Dentro deste contexto a controladoria exerce função de um órgão de linha e de “*staff*” ao mesmo tempo, pois a ele compete a busca da informação a respeito dos problemas de ordem econômica propondo soluções aos gestores sobre os problemas de suas áreas por meio da coordenação do processo de planejamento e controle, tendo em vista a gestão econômica.

Para que a controladoria possa coletar, analisar, classificar e divulgar as informações úteis no processo decisório das empresas é necessário a existência de um sistema específico para tais finalidades. Trata-se do chamado Sistema de Informações Gerenciais – SIG, que tornou possível acompanhar a velocidade e integração das informações do atual mundo dos negócios, atualmente com maciça utilização das tecnologias de informação.

Sistema de informações é a combinação de um conjunto de dados sobre os quais se aplica determinada rotina de trabalho, manual ou com utilização dos recursos computacionais, para a obtenção de informação de saída. Parte dos dados entra no sistema de forma articulada; encontra-se com outros conjuntos de dados ou tabelas mantidas em arquivo, gerando informações, que podem ser: demonstrações contábeis, relatórios

administrativos e gerenciais, listagens, gráficos de atividades, mapas, demonstrativos de desempenho, análises comparativas, entre outros.

O que distingue “dado” de “informação” (que auxilia no processo decisório) é o conhecimento que esta última propicia aos tomadores de decisões.

Para Oliveira *et alli.* (2005) o entendimento do significado do SIG e sua importância para a controladoria, se dão com a definição dos seguintes conceitos:

- Dado – é qualquer elemento identificado em sua forma bruta, que por si só não conduz a uma compreensão de determinado fato ou situação. Pode ser entendido como a “matéria-prima” que necessita ser trabalhada dentro de determinado contexto para, de forma sistêmica e ordenada, transformar-se no “produto acabado”, representado pela informação;
- Informação – trata-se do “produto acabado” em decorrência da “lapidação” dos dados disponíveis, pronto para ser consumido pelos gestores da corporação, de forma útil e capaz de proporcionar o retorno necessário á realização dos objetivos estratégicos estabelecidos;
- Gerencial: é o processo administrativo (planejamento, organização, direção e controle) voltado para resultados.

A partir destas definições pode-se definir o SIG como o processo de transformação de dados em informações, que são utilizadas na estrutura decisória da empresa como ferramenta que possibilita a sustentação administrativa para *otimizar* os resultados esperados.

Tem-se ainda que o sistema de informações gerenciais objetiva fornecer condições para que os resultados reais das operações sejam apurados e comparados com os orçados.

A controladoria por sua vez, utiliza o SIG para assessorar os diversos gestores (das áreas comerciais, industrial, recursos humanos, financeira, etc.) no processo de tomada de decisões.

A Figura 1 demonstra a contextualização do SIG na controladoria.

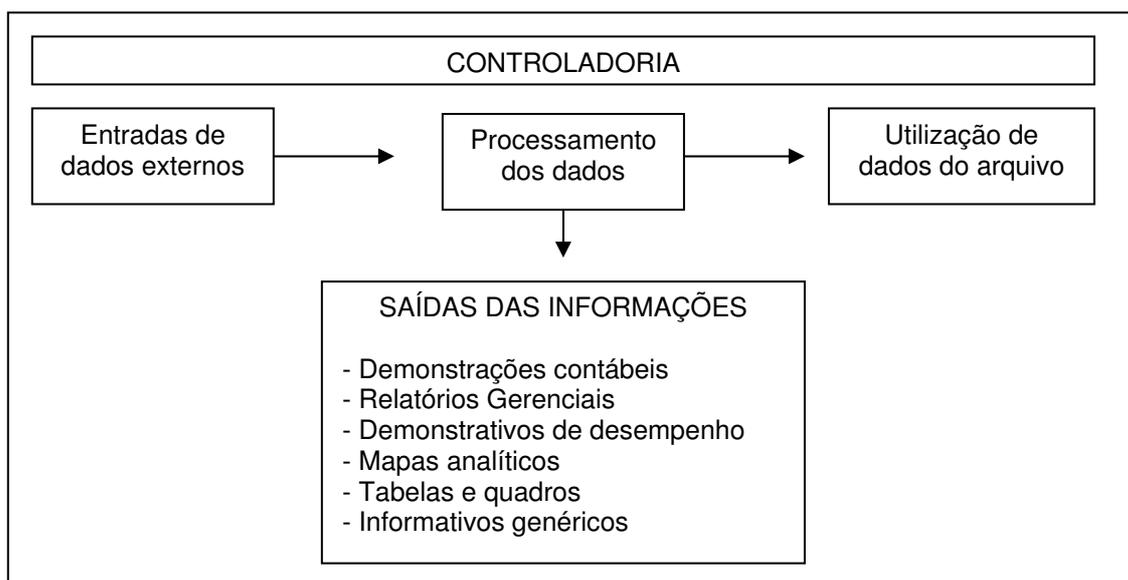


Figura 1 – Sistema de informações gerenciais e a controladoria

FONTE: Oliveira *et alli.* (2005)

Assim, a controladoria, como um órgão da estrutura empresarial, cabe administrar o sistema de informações gerenciais da empresa e coordenar os esforços de cada área, no intuito de maximizar os resultados globais da empresa.

### 2.1.2 Controladoria na PME

A contabilidade tem uma rica base conceitual a qual a empresa deve se utilizar, interagindo de forma multidisciplinar com os demais do conhecimento. Como uma evolução natural da contabilidade tradicional, tem-se a controladoria (CATELLI, 2001), cujo campo de atuação é as organizações.

Sabe-se que o ensino tradicional de controladoria enfatiza a maximização da riqueza do acionista, o gerenciamento da estrutura de capital da empresa e o processo de fusões e incorporações. Esse enfoque é aplicável primordialmente às empresas de capital aberto, que atuam em um mercado de capitais desenvolvido e assim, não atendem às efetivas necessidades da pequena empresa brasileira.

Certamente não seria viável para a PME criar uma estrutura com várias divisões e funcionários intitulada “controladoria” para auxiliar a tomada de decisão do administrador. Isto representaria custos fixos adicionais insuportáveis e certamente acabaria tornando-se um emaranhado de relatórios e planilhas com pouca utilidade gerencial.

Porém, algumas competências e ferramentas gerenciais da controladoria das grandes empresas poderiam contribuir no gerenciamento do pequeno e médio empreendimento sem a necessidade de grandes investimentos na estrutura física.

Esta pasta de elementos gerenciais deveria ser composta por informações sobre custos para precificação de produtos, informações para planejamento e controle orçamentário possibilitando a definição dos objetivos da empresa em médio e longo prazo, informações que avaliassem o desempenho financeiro e não financeiro da empresa visando auxiliar sua continuidade.

O responsável por esta pasta de elementos gerenciais deveria ser um profissional que tivesse conhecimento das necessidades básicas de informações para o desenvolvimento de um processo mínimo de gestão.

Este papel poderia ser desempenhado pelo contador, que é um personagem presente em todas as empresas e que tem uma visão holística do empreendimento. Porém, verifica-se que, aparentemente, a participação da contabilidade e do contador na gestão da PME, tem sido muito mais a de obrigatoriedade legal para fins fiscais, do que como um instrumento de apoio gerencial.

Percebe-se que muitas vezes esta limitação na função do contador parte do próprio empresário/dirigente que, desconhecendo as técnicas de gestão propostas pela teoria contábil/administrativa, entende que qualquer serviço adicional realizado pelo profissional da contabilidade vai representar apenas custos adicionais, o que sabidamente não se confirma na prática.

Com isso, deveria haver uma conscientização conjunta do profissional da contabilidade e o empresário/dirigente, e utilizar as ferramentas da controladoria como contribuição no processo de gestão do empreendimento.

### 2.1.3 Métodos de Custeio

Conforme afirma Porter (1986) a liderança no custo total é uma vantagem competitiva. Certamente as informações de custos participam como uma das competências essenciais da controladoria. Estas competências contribuem para o contínuo e completo aperfeiçoamento dos produtos, processos e colaboradores em qualquer empresa. Compreender a sistemática dos métodos de custeio é, sem dúvida, fundamental para entender que análises gerenciais eles permitem, bem como para que a informação de custos passe de mera técnica contábil para o patamar de uma competência essencial em pequenas e médias empresas.

São três os métodos de custeio que mais receberam a atenção nas literaturas sobre custos: Custeio por Absorção, Custeio Direto e Custeio Baseado em Atividades – ABC. Segundo afirma Souza *et alli.* (2003), cada modelo foi concebido em um contexto histórico distinto para atender as necessidades distintas. Assim, surgem as críticas aos métodos de custeio por produzirem informações defasadas e inadequadas para o processo decisório, exatamente por se buscar informações em determinado método para o qual ele não foi desenvolvido.

Parte dessas críticas resulta das mudanças introduzidas por novas tecnologias de produção e de gestão (SOUZA *et alli.*, 2003). As novas tecnologias de produção trouxeram maior flexibilidade às indústrias, possibilitando-lhes maior rapidez na adaptação às variedades da demanda, como também à fabricação de uma maior diversidade de produtos. A flexibilidade dos sistemas de produção propiciou a mudança de uma economia de escala de produtos padronizados (produção em Massa) para uma economia de variedade de pequenos lotes de produtos quase personalizados (Produção Enxuta). Essas tecnologias de base microeletrônica, introduzidas nas empresas com o objetivo de torná-las mais competitivas, e tendo como característica básica a predominância da tecnologia (Custos Indiretos de Fabricação) sobre a mão-de-obra (Custos de Mão-de-obra Direta) deslocaram o foco de análise dos custos industriais (SOUZA *et alli.*, 2003).

De acordo com Martins (1985) o uso indiscriminado de “Pacotes” de Sistemas, já pré-moldados e desenhados, pode, na maioria das vezes, provocar extraordinários insucessos. O que um vizinho necessita em termos de informações não é necessariamente o que o outro precisa, e o que funcionou bem com um, talvez não seja um bom remédio para o outro.

#### 2.1.3.1 Custeio por Absorção

Os precursores do Custeio por Absorção conceberam um sistema em que se é possível apropriar aos produtos todos os custos incorridos para a sua fabricação. O sistema concebido, pela sua própria origem de chão de fábrica, tem como pressuposto teórico que é a produção de bens o elemento gerador de riqueza para a firma e, por isso, visa monitorar a produção em termos de volume e de custos incorridos (SOUZA *et alli.*, 2003).

Para operacionalizar o Custeio por Absorção, inicialmente, os custos industriais são classificados em diretos e indiretos. Classificam-se como custos diretos todos aqueles que forem fácil e confiavelmente contáveis por unidade de produto.

Todos os custos de fabricação que não puderem ser classificados como diretos, são então classificados como indiretos. No contexto em que foi concebido Custeio por Absorção, os custos indiretos de fabricação eram, na verdade, residuais. Os custos mais acentuados eram o de material direto e o da mão-de-obra direta (SOUZA *et alli.*, 2003).

Salienta Souza *et alli.* (2003) que “Até os anos 60, enquanto o contexto de chão de fábrica da produção em massa não se modificou substancialmente, o Custeio por Absorção atendeu muito bem aos propósitos para os quais foi concebido”.

A Figura 2, a seguir, demonstra a lógica contábil subjacente do Custeio por Absorção.

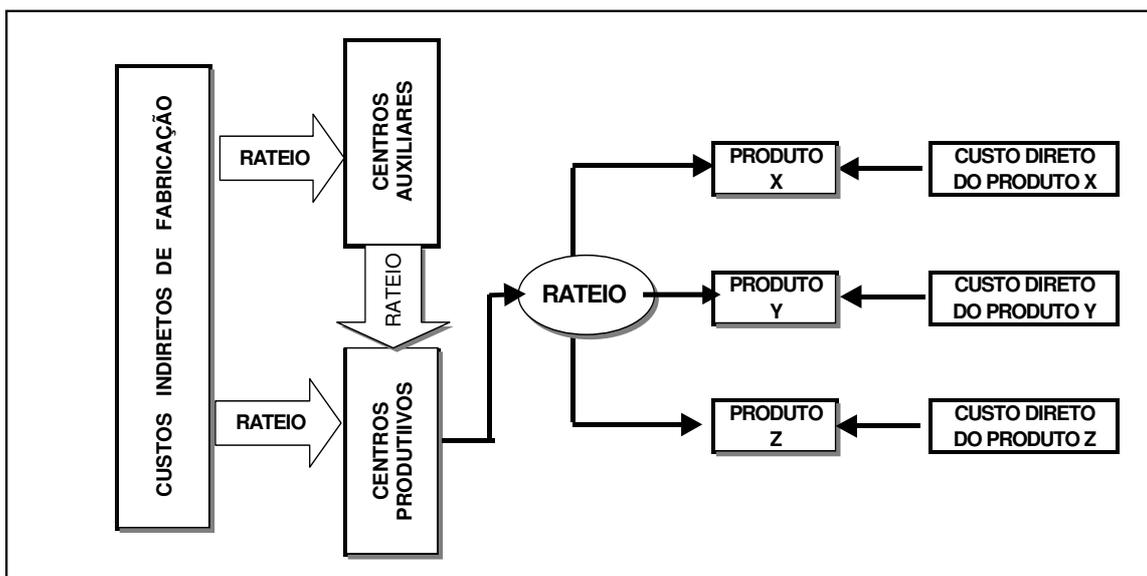


Figura 2 - Lógica contábil subjacente do Custeio por Absorção

FONTE: Souza *et alli.* (2003)

Padoveze (2003), afirma que o Custeio por Absorção é caracterizado por:

- Utilizar os custos diretos industriais;
- Utilizar os custos indiretos industriais, por meio de critérios de apropriação ou rateio;
- Não utilizar gastos administrativos;
- Não utilizar gastos comerciais, sejam diretos ou indiretos;
- O somatório do custo dos produtos e serviços vendidos no período dá origem à rubrica custo dos produtos e serviços, na demonstração de resultados do período;
- O somatório do custo dos produtos e serviços ainda não vendidos dá origem ao valor dos estoques industriais no balanço patrimonial do fim do período (estoques em processo e estoque de produtos acabados).

Segundo Leone (1985) “O sistema de Custeio por Absorção faz alocação dos custos indiretos com um alto grau de arbitrariedade, o que é injustificável”. De acordo com Silva *apud* Motta (2000) “Este argumento é seguido por muitos estudiosos e, portanto, a maioria condena a utilização deste sistema para fins gerenciais”. Porém, vale ressaltar que esta arbitrariedade não é decorrente do método, mas sim do analista que estabelece o critério de rateio.

Com os avanços tecnológicos dos processos industriais contemporâneos os métodos tradicionais de alocação dos custos indiretos de fabricação se apresentaram inadequados para espelhar a quantidade recursos efetivamente consumidos pelos produtos (SOUZA *et alli.*, 2003).

O Custeio por Absorção é o método legal e fiscal recomendado pela legislação brasileira e também atende a Lei 6.404/76 (Leis das Sociedades Anônimas).

#### 2.1.3.2 Custeio Direto

O Custeio Direto tem a sua origem na sociedade norte americana no início dos anos 30. Esse sistema tem como pressuposto teórico de que a venda é o elemento gerador de riqueza para a firma. Assim, ele foi concebido para espelhar o resultado operacional da empresa como uma função da quantidade vendida (SOUZA *et alli.*, 2003).

O Custeio Direto, inicialmente, classifica os custos em fixos e variáveis. Consideram-se como custos fixos todos aqueles custos que ocorrem periodicamente e não são afetados pela quantidade produzida no período. Consideram-se como custos variáveis todos aqueles custos que variam proporcionalmente ao volume produzido.

Historicamente, o material direto e a mão-de-obra direta têm sido considerados como custos variáveis (SOUZA *et alli.*, 2003). Nota-se, aqui também, que as atuais políticas salariais colocam a mão-de-obra mais como custo fixo do que variável.

A grande mudança conceitual introduzida pelo Custeio Direto é que apenas os custos totalmente variáveis são atribuídos aos produtos enquanto que os custos fixos são considerados como custos da estrutura e, portanto, não atribuíveis aos produtos e eliminando, dessa forma, a necessidade de rateio. Essa mudança conceitual, aparentemente, contornaria um dos maiores problemas do Custeio por Absorção que é o do rateio dos CIFs. (SOUZA *et alli.*, 2003).

A Figura 3, a seguir, demonstra a lógica subjacente ao Custeio Direto.

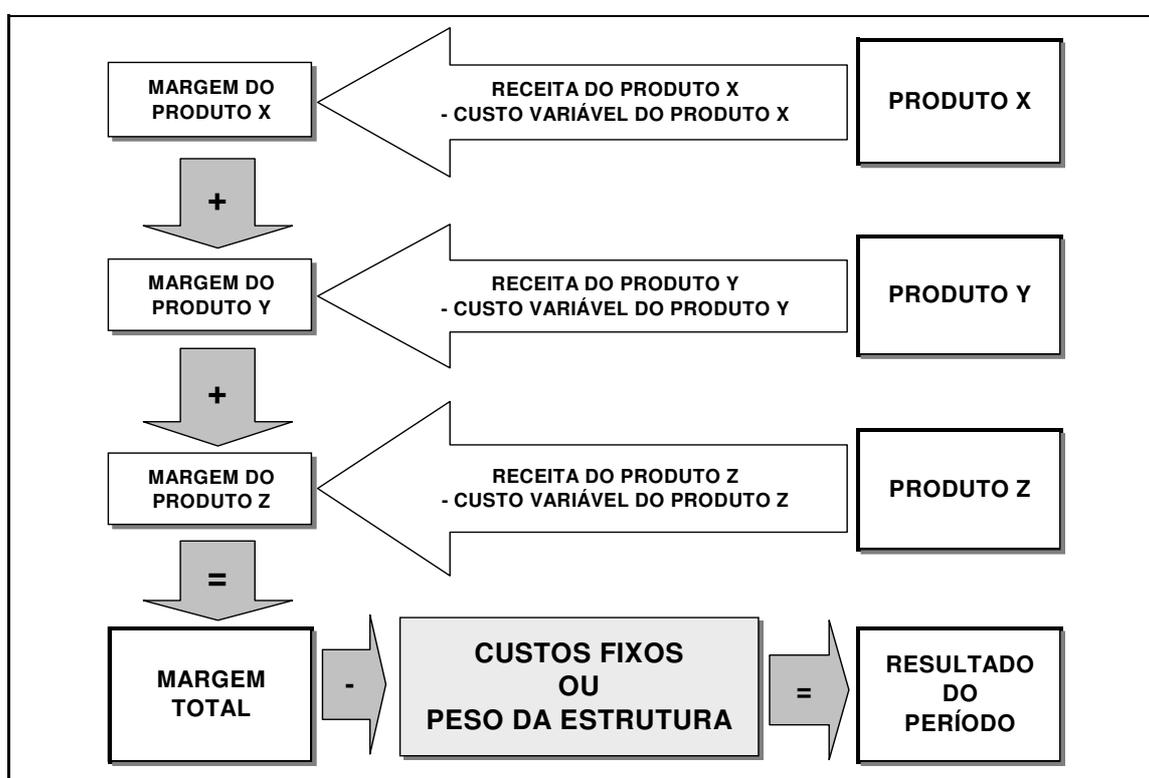


Figura 3 – Lógica subjacente ao Custeio Direto

FONTE: Souza *et alli.* (2003)

A separação dos custos em fixos e variáveis permitiu uma expansão das possibilidades de análise de gastos e das receitas da empresa, em relação aos volumes produzidos ou vendidos, determinando pontos importantes para fundamentar futuras decisões de aumento ou de diminuição dos volumes de produção, corte ou manutenção de produtos existentes, mudanças no *mix* de produção ou ainda incorporação de novos produtos (PADOVEZE, 2003).

Este método de custeio proporciona melhores condições e informações para a tomada de decisão, pois ressalta a participação dos custos fixos na estrutura de custos. O Custeio Direto fere os princípios contábeis, como o Regime de Competência e a Confrontação, pois de conformidade com estes, deve-se apropriar as receitas e delas deduzir todos os sacrifícios envolvidos para a sua obtenção.

Ao considerar o Método Direto como um princípio de custeio, se estaria diferenciando a alocação dos custos aos produtos, sendo os custos indiretos fixos iguais as despesas no curto-prazo (BORNIA, 2002). Neste método a discriminação ou separação dos custos, considerada no processo de custeio, está relacionada com a quantidade de níveis de informações de custos obtidas por produto para os gestores. Porém, o custeio variável é amplamente utilizado pelos administradores, quando há necessidade de tomar decisões operacionais de curto prazo. É utilizado com sucesso nas situações em que a indústria precisa saber, com segurança, quais produtos, linhas, departamentos, unidades, clientes, estão sendo mais lucrativas.

Segundo Padoveze (2003), as vantagens do Custeio Direto são:

- Os custos dos produtos são mensuráveis objetivamente, pois não sofrerão processos arbitrários ou subjetivos de distribuição dos custos comuns;
- O lucro líquido não é afetado por mudanças de incremento ou diminuição de inventários;
- O dado necessário para a análise da relação custo-volume-lucro é rapidamente obtido do sistema de informação contábil;
- É mais fácil para os gerentes industriais entenderem o custeamento dos produtos sob o Custeio Direto, pois os dados são próximos da fábrica e de sua responsabilidade, possibilitando a correta avaliação de desempenho setorial;
- O Custeamento Direto é totalmente integrado com o Custo-Padrão e o Orçamento Flexível, possibilitando o correto controle de custos;

- Constitui um conceito de custeamento de inventário que corresponde diretamente com os dispêndios necessários para manufaturar os produtos;
- Possibilita mais clareza no planejamento do lucro e na tomada de decisões.

A consequência dos custos variáveis unitários constantes se reflete em uma margem de contribuição unitária também constante (SOUZA *et alli.*, 2003). Em nível de produto, no Custeio Direto o parâmetro de análise é a margem de contribuição unitária (substitui o lucro unitário utilizado no Custeio por Absorção). Gerencialmente, a margem de contribuição unitária pode ser interpretada como o quanto cada unidade vendida contribui inicialmente para a cobertura dos compromissos financeiros fixos (custos e despesas) e depois para o lucro da empresa.

Outro conceito é o do ponto de equilíbrio, que evidencia, em termos quantitativos, o volume que a empresa precisa produzir e vender para que consiga pagar todos os custos e despesas fixas, além dos custos e despesas variáveis em que necessariamente ela tem de incorrer para fabricar e vender o produto (PADOVEZE, 2003).

Tão importante quanto determinar o ponto de equilíbrio é analisar a sua posição relativa à capacidade máxima de produção. A proximidade entre o ponto de equilíbrio e a capacidade máxima pode ser interpretada como uma medida do risco operacional da empresa. Se apresentar lucros apenas a níveis elevados de utilização da capacidade instalada, pode-se concluir que o risco envolvido é elevado (SOUZA *et alli.*, 2003).

Padoveze (2003) destaca que as desvantagens do custeio variável são:

- A exclusão do custo fixo indireto para valoração dos estoques causa sua subavaliação, fere os princípios contábeis e altera o resultado do período;
- Na prática, a separação de custos fixos e variáveis não é tão clara como parece, pois existem custos semivariáveis e semifixos,

podendo o custeamento direto incorrer em problemas semelhantes de identificação dos elementos de custeio;

- O Custeamento Direto é um conceito de custeamento e análise de custos para decisões de curto prazo, mas subestima os custos fixos, que são ligados à capacidade de produção e de planejamento de longo prazo, podendo trazer problemas de continuidade para a empresa.

Vale ressaltar com relação às desvantagens destacadas, que o modelo de Custeio Direto para fins gerenciais, não precisa atender aos princípios contábeis e sim as necessidades de informações do gestor. Com relação à separação dos custos semivariáveis e semifixos o analista pode recorrer a métodos estatísticos (regressão linear múltipla). Ainda assim, os defensores do Custeio Direto classificam como falsa a afirmação de que este sistema é indicado apenas para decisões de curto prazo subestimando os custos fixos.

#### 2.1.3.3 Custeio Baseado em Atividades – ABC

Muito se escreve sobre gerenciamento de custos, como ferramenta indispensável para as organizações competitivas e sempre é destacado o problema dos critérios inadequados de rateio de custos indiretos de fabricação. O método ABC foi inicialmente desenvolvido como solução para estes problemas por dois professores da Universidade de Harvard, Robert Kaplan e Robin Cooper. Eles identificaram três fatores independentes, mas que em conjunto concorrem para a necessidade de utilização do método ABC (KAPLAN e COOPER, 1998):

- 1) A estrutura de custos das empresas modificou-se completamente. No início do século XX, o trabalho direto representava cerca de 50% dos custos totais de produção, com as matérias primas representando 35% e o "overhead" 15%. Atualmente, o "overhead" ronda 60% dos custos de produção, os custos das matérias primas cerca de 30% e o trabalho direto 10%. É obvio que na atual

estrutura de custos das empresas, a utilização do trabalho diretamente à produção como base de repartição já não faz sentido;

- 2) O nível de concorrência que as empresas enfrentam cresceu substancialmente. Conhecer quais são os reais custos de produção é um fator chave da sobrevivência empresarial;
- 3) O custo da medição das atividades decresceu substancialmente com o desenvolvimento dos sistemas e tecnologias de informação.

Como tantas outras criações humanas também este método só pôde passar à prática por meio da utilização de modernos e eficientes sistemas de informação com um poder computacional que, só muito recentemente se encontram ao alcance de todas as empresas. Só agora é possível aproveitar todas as reais potencialidades de gestão proporcionadas pela *implementação* do método ABC (KAPLAN e COOPER, 1998).

De acordo com Abbas (2001), tanto o ABC, quanto o ABM são termos novos, porém, suas técnicas subjacentes têm uma longa história. No livro *“Improving and Profits in Wholesale Distribution – The Minifying Glass Technique”* é encontrada uma metodologia detalhada usando uma abordagem baseada em atividades. O livro foi publicado no ano de 1981 pelos autores Artur Andersen, Robert L. Grottker e James W. Norris (PLAYER *et al.*, 1997).

São também discutidos conceitos parecidos no livro *“Activity Costing and Input – Output Accounting”* do professor George J. Stabus publicado em 1971 por Richard D. Irwin (PLAYER *et al.*, 1997).

Conceitualmente, a grande mudança introduzida pelo ABC foi à decomposição do negócio em processos e a decomposição dos processos em atividades. O novo objeto de custeio (nível de agregação da informação) deixou de ser o produto e passou a ser as atividades, pois são estas que consomem os recursos da empresa. Assim, pode-se dizer que o Custeio ABC é um método de análise e gerenciamento de custos que busca rastrear os gastos de uma empresa pelo monitoramento, em termos de consumo de recursos, das múltiplas atividades por ela executadas. (SOUZA e CLEMENTE, 2005).

Inicialmente o ABC classifica os custos em diretos e indiretos. Os Custos Indiretos são rateados aos processos. Os processos são fracionados em atividades. Num segundo estágio os custos de cada processo são rateados para o conjunto de atividades que compõe o processo. Em um terceiro estágio, o ABC atribui os custos das atividades (rateio proporcional ao número de participações da atividade no produto) aos produtos. Finalmente o Custo Direto de cada produto é adicionada aos Custos Indiretos das atividades que ele consumiu. (SOUZA e CLEMENTE, 2005). A Figura 4, a seguir, apresenta este esquema.

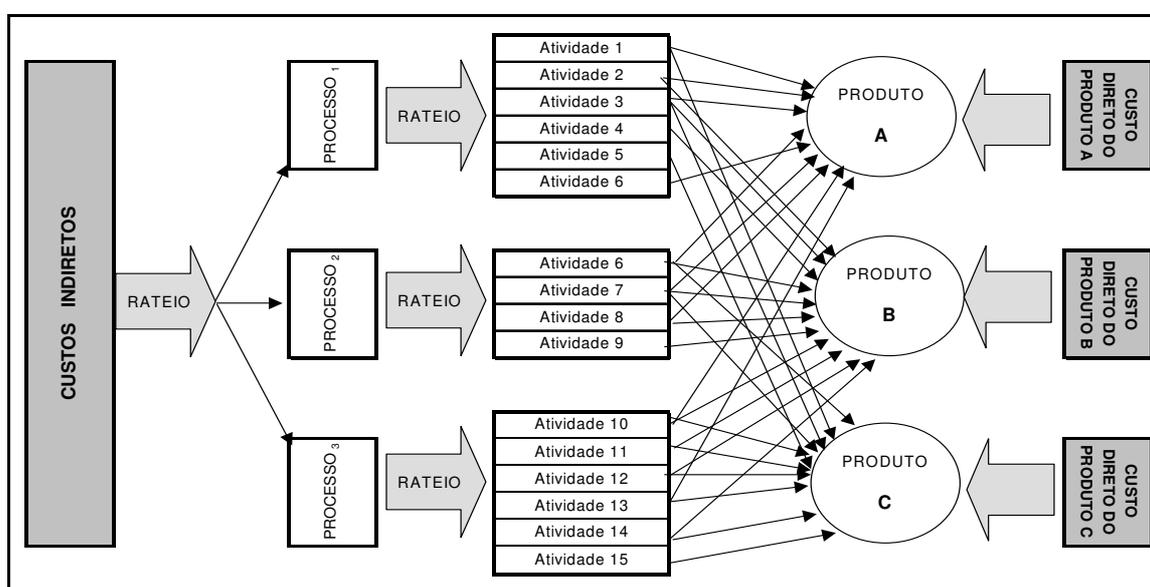


Figura 4 – Esquema do ABC para 3 processos, 15 atividades e 3 produtos  
 FONTE: Souza e Clemente (2005)

Analisando a sistemática do método ABC percebe-se que os custos indiretos chegam aos produtos por um método diferenciado de rateio. É inegável o potencial da utilização do modelo por atividades para mapear processos, porém, a afirmação de que este modelo veio para resolver os problemas da alocação dos custos indiretos aos produtos com o fim da necessidade de rateio, como foi demonstrado na figura anterior, não procede.

Kaplan *et al.* (2004), considerado um dos idealizadores do custeio baseado em atividades, comenta em seu artigo publicado na *Harvard Business Review – HBR* (novembro–2004) outros problemas na implantação do modelo “Muitas empresas abandonaram o custeio baseado em atividades porque o

sistema não captava a complexidade de suas operações, levava muito tempo para ser implantado e era caro demais de montar e manter”. Kaplan *et al.* (2004) salienta ainda que para uma empresa que possui, por exemplo, cento e cinquenta atividades em seu modelo ABC, se usar seu modelo todo mês durante dois anos teria uma base de dados com mais de dois bilhões de itens, situação que esgota a capacidade de planilhas genéricas, e até mesmos muitos softwares específicos para o modelo.

Outro ponto mais sutil surge no momento de implantação do modelo. Segundo Kaplan *et al.* (2004) no processo de entrevista e sondagem para definição do tempo estimado para realização de uma atividade os indivíduos sempre indicam percentagens cuja soma resulta em 100%, poucos consideram o seu tempo ocioso e não utilizado. Isso é agravado porque os sistemas implantados são atualizados com pouca frequência (em razão do custo de novas rodadas de entrevista e sondagens), as estimativas de custos de processos, produtos e clientes do modelo logo perdem validade.

Segundo Padoveze (2003), os defensores do método de custeio variável não reconhecem vantagens adicionais do método baseado em atividades, tratando-o meramente como uma nova versão do Custeio por Absorção ou Custeio Integral.

Ainda conforme Martins (1985), qualquer que seja o Sistema a ser adotado, qualquer que seja o número de detalhes necessários à sua alimentação e qualquer que seja a finalidade da sua implantação, sempre existirão problemas com a resistência do pessoal da produção, principalmente quando pela primeira vez são solicitados diversos dados dela.

Com isso, fica duvidosa a utilização, de forma eficaz, do modelo de custeio por atividades nas PMEs. Se este modelo tem problemas de implantação em grandes empresas que normalmente direcionam recursos e tempo para esta área, na PME, onde existe uma escassez de recursos, o empresário dificilmente aceitaria usar um sistema de custos tão caro. Outro fator colocado pelo próprio Kaplan é a flexibilidade das atividades das empresas. Para realmente funcionar, o custeio ABC necessita que as atividades estejam mapeadas e as alterações nos processos sejam previamente atualizadas na base de dados. Nas PMEs a

flexibilidade, muito rápida, das atividades e produtos é uma vantagem competitiva, que parece perder o efeito se estiver condicionada a atualização constantes de dados.

#### 2.1.3.4 Contabilidade de Custos na Pequena e Média Empresa

Dados levantados por uma pesquisa realizada pelo SEBRAE (*apud* JULIATTO *et al.*, 1996) evidenciam que muitas empresas utilizam-se da intuição de seus administradores para gestão de seus empreendimentos, inclusive em relação ao sistema de custeio. Foi constatado que 45% das empresas pesquisadas não utilizavam sistema de apuração de custos. Esta intuição poderia inclusive ser um modelo informal de controladoria.

Outra pesquisa realizada por Guimarães (1990) em Santa Catarina, constatou que aproximadamente 40% das pequenas e médias empresas estudadas não possuíam um sistema de custos. Dentre aquelas que possuíam muitas não utilizavam o sistema corretamente, pois este tinha a finalidade apenas de mero provedor de dados contábeis, esquecendo do papel maior do custo que é o de fornecer subsídios ao planejamento de decisões.

As empresas que não possuíam sistemas de custos atribuíam preços aos produtos a partir de métodos empíricos. Algumas marcavam seus preços de venda em função do preço do mercado.

Outros critérios empíricos utilizados eram a atribuição de percentual sobre a mão-de-obra direta empregada no produto ou sobre a matéria-prima utilizada na fabricação deste. O percentual atribuído era estipulado pelo empresário baseado em sua experiência e o resultado era o preço de venda que deveria ser suficiente para cobrir todos os custos incorridos pela empresa e ainda gerar lucro.

Outra constatação desta pesquisa foi que as empresas não estavam preocupadas em calcular discriminadamente os seus custos, o que evidencia o despreparo dos empresários frente a este instrumento de apoio gerencial.

Esta situação pode ser parcialmente explicada pela afirmação de Resnik (1990): “Muitos proprietários-gerentes chegam ao mundo das pequenas empresas ignorando os números e com uma sutil aversão por eles,....,as funções contábeis e de controle são tidas como não produtivas.”.

Carmello *et al.* (1968) realizaram uma pesquisa e levantaram as alegações dos dirigentes das pequenas empresas para explicarem a ausência de apuração adequada de seus custos:

- Falta de pessoal preparado tecnicamente, em virtude de ausência de preparo especializado no campo de custos;
- Despesa elevada de instalação e manutenção de um sistema de custos;
- Dificuldade de ordem legal, em face das exigências normativas do fisco para a contabilidade oficial.

#### 2.1.3.4 Os Métodos de Custeio Indicados para PME

Hoje ainda a bibliografia sobre este assunto é escassa. Muitas obras destacam a importância das informações de custos para o gerenciamento das empresas, inclusive as pequenas e médias. Porém, poucos são os autores que abordam a adequação e a utilização dos sistemas de custeio para a PME.

Destaca-se que para a PME é importante a análise do comportamento dos custos variáveis, de uma forma diferenciada da análise dos custos fixos. Estes estão condicionados ao tempo e não ao volume de vendas e em geral são resultados de decisões fixadas por algum tipo de contrato (aluguéis, salários entre outros) e, portanto estes custos são estruturais e mais difíceis de administrar, pois continuarão a existir mesmo que o nível das operações da empresa oscile para mais ou para menos. Já os custos variáveis estão diretamente relacionados com o volume de produção, e por suas características permitem um controle mais flexível.

A análise dos custos fixos e variáveis também é importante para o cálculo do volume mínimo em que a empresa pode operar para não incidir em prejuízo, a chamada análise de *Breakeven Point* (Ponto de Equilíbrio).

Assim, a recomendação seria a utilização pela PME do modelo de Custeio Direto que equivale em parte ao emprego do regime de caixa e não de competência. Para empresas desta categoria a visualização das saídas efetivas no período é muito importante uma vez que se tem uma escassez de recursos e muitas vezes o responsável pela análise de custos será o mesmo responsável pela área financeira. O regime de competência, para fins gerenciais, não é recomendado para a PME.

Quanto ao Custeio por Absorção, este inevitavelmente será utilizado, uma vez que é o sistema aceito pela legislação em vigor. Salienta-se que a utilização deste modelo para fins gerenciais em termos de gestão de ganhos não é recomendada, já que não foi este o propósito de sua criação, e também por utilizar-se do regime de competência. Ainda destaca-se o aspecto negativo da possível arbitrariedade do responsável pelos custos nos critérios de rateio a serem utilizados.

Tratando-se do custeio ABC, dificilmente ele seria aplicado com êxito em uma PME, pois além das dificuldades de implantação e das elevadas despesas de manutenção do sistema, este utiliza o mesmo critério do custeio por Absorção, ou seja, rateios e regime de competência.

#### 2.1.4 Planejamento e Controle Orçamentário

Conforme exposto anteriormente o processo de gestão é considerado como um instrumento da controladoria, composto por três etapas: planejamento, execução e controle. Desta forma, o planejamento e controle orçamentário também, desde que aplicado corretamente, pode ser considerado participante nas competências essenciais da controladoria.

A palavra "orçamento" é de origem italiana: "*orzare*", que significa "fazer cálculos".

O modelo de planejamento e controle orçamentário tradicionalmente utilizado nos dias de hoje, foi desenvolvido na década de 20, para ajudar os gerentes financeiros a controlar os custos das grandes organizações como a Dupont, General Motors, ICI e Siemens (PARISI *et al.*,2003). Foi desenhado para executar a condução da produção no negócio e com o passar dos tempos enfrentou um aumento de complexibilidade identificando cada atividade distinta de linha de produtos, por região, ou tecnologia, conforme ilustra Johnson e Kaplan em seu livro *The Relevance Lost* (1987).

Sua abrangência tornou-se maior, pois atingia as unidades de negócio ou divisão, indo ao detalhe de separar cada uma das variáveis por compartimentos na disciplina financeira.

Corroborando com a necessidade de evolução através dos tempos, Johnson e Kaplan (1987), ilustram quando afirmam que todas as práticas de gestão contábeis usadas até os dias de hoje foram desenvolvidas em 1925: como os custos de mão-de-obra, material, custos fixos; orçamento de caixa, receitas, capital; orçamento flexível, previsão de vendas, custo padrão, análise de variação, transferência de preço e medidas de desempenho divisional. Estas práticas evoluíram para servir às necessidades de informação e controle dos gerentes para as organizações cada vez mais complexas e diversas.

Como exemplo desta evolução histórica tem-se o orçamento, cuja obra de Moreira (2002) ilustra bem quando aborda que o orçamento tradicional “é um sistema de planejamento global com um conjunto de planos e políticas que, formalmente estabelecidos e expressos em resultados financeiros, permite a alta administração conhecer, *a priori*, os resultados operacionais da empresa. Em seguida executar os acompanhamentos necessários para que esses resultados sejam alcançados e os possíveis desvios sejam analisados, avaliados e corrigidos”. Os gestores partem da premissa que “Se você não pode medir, então você não pode gerir”, porém, esta revelação, caminha junto com uma torrente crítica da mídia sobre como muitas empresas têm gerido os números, especialmente depois do desastre de organizações americanas tais como a Enron e Worldcom, que causou muito mais ênfase na ligação entre os objetivos

fixados e dos contratos fixos de desempenho no orçamento atual e as indesejáveis práticas de gestão.

Finney (2000) propicia um modelo de desenvolvimento de orçamento focalizando o orçamento de ponto de vista do trabalho dos gerentes e seu pessoal-chave, para ajudar os gerentes a ter uma melhor atuação gerencial.

Fundamentalmente, o modelo de orçamento utilizado pela maioria das empresas implica em técnicas e procedimentos contábeis segundo os PCGA (Princípios Contábeis Geralmente Aceitos) e aplicados antecipadamente aos fatos decorrentes de planos, políticas e metas para a consecução de um resultado desejado.

#### 2.1.4.1 Processo Orçamentário

O processo orçamentário pode ser dividido em três grandes segmentos (ver Figura 5): Orçamento Operacional, Orçamento de Investimentos e Financiamentos, Projeção dos Demonstrativos Contábeis (PADOVEZE, 2005).

O orçamento operacional é o que contém a maior parte das peças orçamentárias, pois abarca todos os orçamentos específicos que atingem a estrutura hierárquica da empresa, englobando as áreas administrativa, comercial e de produção.

Já o orçamento de investimentos e financiamentos é o segmento do plano orçamentário que demonstrará quais as aquisições de investimentos, imobilizado e diferidos a serem realizadas, quais serão as fontes de financiamento para estas ações e qual a previsão de despesas financeiras decorrentes desta decisão. Geralmente esse segmento do plano orçamentário fica restrito a algumas pessoas de um nível hierárquico superior, normalmente o responsável pela tesouraria ou o *controller* (PADOVEZE, 2005).

O ponto-chave do orçamento operacional é o orçamento de vendas. Na realidade o orçamento de vendas é o ponto de partida de todo o processo de



A conclusão do processo orçamentário se dá com a projeção das demonstrações financeiras, quando todas as peças orçamentárias são reunidas dentro do formato dos demonstrativos contábeis básicos.

Segundo Padoveze (2005) a projeção dos demonstrativos contábeis, encerrando o processo orçamentário anual, permite à alta administração da empresa fazer as análises financeiras e de retorno de investimento que justificarão ou não todo o plano orçamentário.

Os demonstrativos a serem projetados são:

- 1) Demonstração dos Resultados;
- 2) Balanço Patrimonial;
- 3) Fluxo de Caixa;
- 4) Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos.

#### 2.1.4.2 Tipos de Orçamentos

Conforme afirma Padoveze (2005), existem dois tipos clássicos de orçamento:

- Orçamento Estático;
- Orçamento Flexível.

O primeiro é o mais comum, elaboram-se todas as peças orçamentárias a partir da fixação de determinados volumes de produção ou vendas. Esses volumes por sua vez, também determinarão o volume das demais atividades e setores da empresa. O orçamento é considerado estático quando a administração do sistema não permite nenhuma alteração nas peças orçamentárias.

Já o Orçamento Flexível, em vez de um único número determinado de volume de produção ou vendas, ou volume de atividade setorial, a empresa admite uma faixa de nível de atividades, em que tendencialmente se situarão tais volumes de produção ou vendas. Segundo Horngren (1985) o Orçamento

Flexível é um conjunto de orçamentos que podem ser ajustados a qualquer nível de atividade. O Orçamento Flexível permite que os gestores calculem um conjunto mais vasto de variações que o Orçamento Estático. Observa-se assim que o Orçamento Flexível fornece os custos para uma faixa de atividade, podendo, desta forma, ser usado para planejamento ao mostrarem variação dos custos em função da variação dos níveis de atividade. Ainda destacam-se as mesmas potencialidades indicadas no Custeio Direto, ou seja, análise do *Breakeven Point* (Ponto de Equilíbrio), Margem de Contribuição, *mix* de produtos, entre outras.

Alguns autores defendem desvantagem na utilização desse Modelo de orçamentação, entre eles Welsch (1983) destaca os problemas em relação ao conceito de Orçamento Flexível:

- Definição de custos em função do volume de produção ou atividade;
- Escolha de uma base de atividade que avalie adequadamente o volume de operação de um departamento;
- Métodos de análise de custos para identificar separadamente os componentes fixos e variáveis.

Ainda segundo Padoveze (2005) a metodologia proposta pelo Modelo Flexível foge ao fundamento do orçamento que é prever o que vai acontecer, além de dificultar a projeção dos demonstrativos contábeis.

Vale ressaltar com relação às desvantagens, assim como citado no método de Custeio Direto, para fins gerenciais, o analista pode recorrer ao método estatístico de regressão linear múltipla para definição da base de atividade que avalie adequadamente o volume de operação bem como para a separação dos custos semivariáveis e semifixos.

Resumidamente as variações de abordagem e conceitos de orçamentos estão demonstradas no Quadro 1:

Quanto à base de dados para projeções	- Orçamento de Tendências;	Utilização de dados passados para projeções futuras.
	- Orçamento Base Zero – OBZ;	Não são considerados dados históricos para as projeções.
	- Orçamento Kaizen.	Melhoramento contínuo dos números orçados.
Quanto ao período de duração	- Orçamento Periódico.	Orçamentos realizados em período fechado. Ex.: janeiro à dezembro.
	- Orçamento Contínuo – <i>Rolling Forecasting</i> ou <i>Rolling Budgeting</i>	Orçamentos ou previsões elaboradas períodos constantes. Ex.: 12 meses.
Quanto envolvimento organizacional	- Orçamento <i>Top-Down</i> ;	Planejamento e controle realizados dos níveis estratégicos aos operacionais.
	- Orçamento <i>Botton-Up</i> ;	Orçamento a partir das unidades de negócios.
	- Orçamento <i>U-Planning</i> .	Interação entre níveis estratégico, tático e operacional.
Quanto ao método de custeio	- Orçamento estático;	Orçamento a partir do Custeio Absorção.
	- Orçamento baseado em atividades	Orçamento a partir do Custeio Baseado em Atividades.
	- Orçamento flexível	Orçamento a partir do Custeio Direto.

Quadro 1 – Variações das abordagens e conceitos de orçamento

FONTE: O autor

#### 2.1.4.3 Orçamento na PME

Em linha geral, a maioria das PMEs apresenta problemas de caixa limitado em algum momento. Isto se deve, em parte, porque poucas têm cultura de planejamento formal de suas atividades para um horizonte de médio a curto-prazo. Tem-se conhecimento de novos negócios previstos, porém, estes não são contextualizados dentro do sistema global da empresa, ou seja, todas as entradas decorrentes dos novos negócios, o processamento das informações, materiais, conhecimento, e por fim as saídas em forma de produtos e serviços.

Assim a empresa permanece apenas com uma idéia das entradas e saídas de caixa e que vai diminuindo de forma exponencial à medida que se distancia o horizonte de previsão.

A Figura 6 traz, de forma reduzida, uma visão mínima, mas essencial, do sistema empresa, que o gestor da PME deve considerar para o desenvolvimento do planejamento e controle orçamentário.

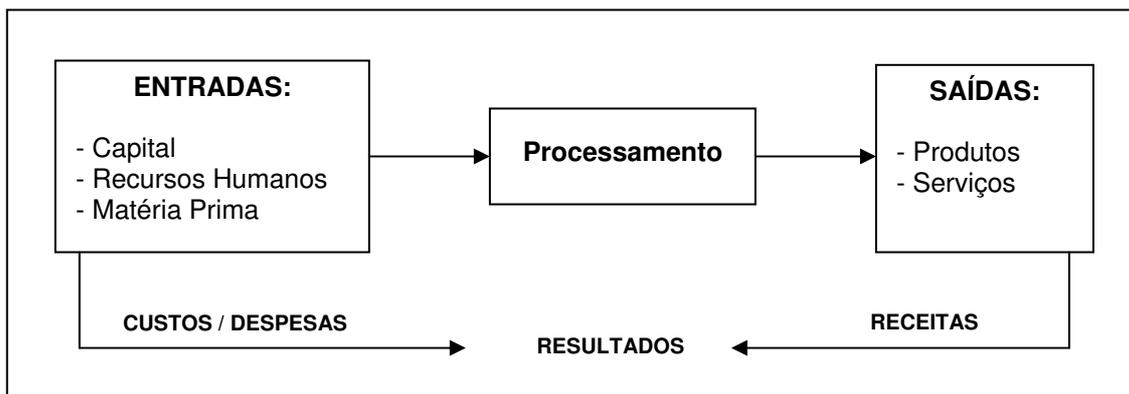


Figura 6 – As entradas e saídas no sistema empresa.

FONTE: Adaptado de Welsch (1983)

Os gestores das PMEs poderiam, por meio do esquema demonstrado na estrutura da Figura 6, considerar todos os aspectos relacionados a um novo negócio, ou seja, a partir da identificação de uma demanda a ser atendida o gestor deve projetar todas as entradas decorrentes deste fato, como se dará o processamento e, assim, identificar as despesas e os envolvidos neste processo e, a partir das receitas esperadas, projetar um resultado para o período.

Muitos autores destacam ser um erro das empresas, durante seus processos orçamentários, projetarem apenas relatórios de receitas e despesas, pois a orçamentação de ativos e passivos é fundamental para uma visão holística da empresa.

No caso de PME, a indicação é que as empresas, já que na sua maioria não elaboram planejamento e controle orçamentário formal, façam a projeção apenas das receitas, despesas e custos. Isto se deve principalmente por dois motivos: primeiro que as PME em sua maioria são entidades por quotas de responsabilidade limitada não possuindo acionista ou operações em mercado de capitais e segundo relacionado aos problemas de caixa encontrados em empresas desta categoria. O orçamento seria um instrumento de apoio principalmente nos aspectos financeiros da empresa e nas projeções dos demonstrativos contábeis, já que utilizam o regime de competência, para fins gerenciais não seriam tão essenciais. Lembrando que os demonstrativos contábeis efetivamente realizados são fundamentais para confrontação dos

valores totalizados, a sugestão de ausência limita-se as demonstrações projetadas.

Finalizando o tema, ainda faz-se a indicação, em harmonia ao método de custeio sugerido, a utilização na PME do Orçamento Flexível.

#### 2.1.5 *BBRT – Beyond Budgeting Round Table* – “Além do Orçamento”

O *Beyond Budgeting*, um assunto ainda não conhecido e não integrado ao cotidiano das organizações no Brasil, porém, já difundido em várias organizações em vários países da Europa, América do Norte e parte da Oceania.

A abordagem surgiu de uma instituição denominada *Beyond Budgeting Round Table - BBRT*, segundo Fraser e Hope *apud* Padoveze (2005), é um consórcio britânico de 20 grandes empresas que investiga a vida empresarial sem o plano orçamentário.

O modelo “*Beyond Budgeting*”, segundo seus idealizadores (CAM-I. *BBRT*, 2001) é desenhado para superar as barreiras impostas por um planejamento e controle orçamentário rígido e criar uma organização flexível e adaptável que ofereça aos gerentes autoconfiança e liberdade para pensar diferentemente, tomar decisões rápidas, e sentir-se confortável sobre o envolvimento em projetos inovadores com equipes multifuncionais, por meio da empresa e fora da empresa. Ao utilizar o modelo *BBRT*, significa que está sendo introduzido um novo processo de gestão de desempenho.

No modelo *BBRT* (CAM-I. *BBRT*, 2001) existem doze princípios que fornecem aos gerentes uma infra-estrutura robusta para ser *implementada*. Os princípios de um a seis estão preocupados com a devolução e de sete ao doze estão preocupados com o processo de gestão flexível. As metas, medidas e recompensas são desconectadas, e não tratadas conjuntamente como contrato de desempenho fixo.

Para ilustrar melhor, a seguir, encontram-se os doze princípios do *BBRT* conforme é descrito no artigo *BBRT Benchmarking Project* (CAM-I. *BBRT*, 2001):

a) *Devolução:*

- 1 Governança - Estabelece uma infra-estrutura para transmitir uma proposta que esclareça, princípios e valores, e não exerce um controle central por meio de regras e procedimentos;
- 2 *Empowerment* - Concede liberdade às pessoas e capacita-as para agir, não mantém controle e restrições sobre elas;
- 3 Responsabilidade de prestação de contas - Faz com que as pessoas se responsabilizem pelos números na busca de resultados competitivos, não apenas reuniões de objetivos funcionais;
- 4 Organização - Organiza uma rede interdependente de unidades orientadas ao cliente, e não a uma hierarquia de funções e departamentos;
- 5 Coordenação - Coordena interações cruzadas na empresa por meio de tendências, e não de um planejamento central, orçamento e controle;
- 6 Liderança - Desafia e treina as pessoas, e não apenas as comanda e controla.

b) *Processo de Gestão:*

- 7 Conjunto de Metas - Bater na concorrência, e não no orçamento;
- 8 Processo estratégico - Faz com que a estratégia seja contínua e inclusive o processo, e não de cima para baixo em um evento anual;
- 9 Sistemas de previsão - Usar sistemas de previsão para informar a estratégia, e não correções de curto prazo para “manter-se no caminho”;
- 10 Utilização de recursos - Providencia recursos no tempo como requerido, e não alocá-los na base do orçamento uma vez ao ano;

11 Mensuração e controle - Providências rápidas e informações abertas para vários níveis de controles, e não detalhes de micro gestão;

12 Motivação e recompensa - Base de recompensas na empresa e unidade de nível competitivo de desempenho, e não metas negociadas e fixadas antecipadamente.

Um exemplo da aplicabilidade do modelo *BBRT* é o caso Borealis a qual foi estudada em todos os seus detalhes por Jorgensen (2002), e serve como um estudo de caso e demonstração de como se pode abandonar o modelo tradicional de orçamento e buscar um novo modelo de gestão para a empresa.

Borealis tem o seu escritório central localizado em Copenhague, Dinamarca. É a fusão ocorrida em 1994 entre divisões petroquímicas de duas companhias Escandinavas de petróleo, Statoil da Noruega e Neste Oy da Finlândia. Borealis têm locais de produção na Áustria, Bélgica, Finlândia, França, Alemanha, Noruega, Portugal e Suécia. Sua capacidade de produção está avaliada em 3.340 quilotons por ano. É a maior produtora de polímeros na Europa e a quinta maior mundialmente. Este produto é usado na fabricação de muitos itens, de fraldas a painel de instrumentos de automóveis. Suas vendas estão ao redor de 3 bilhões de Euros ao ano, com o total de 5.400 empregados locados em todos os países descritos acima.

Uma grande pergunta estava constantemente na cabeça dos seus executivos: Borealis poderia ser gerida em função da sua magnitude?

No limiar da fusão, em 1994, os executivos disseram que tinham uma oportunidade única para criar uma empresa inteiramente “nova, diferente e melhor” e uma maneira inteiramente nova de gerir um grande avanço em relação à concorrência existente. A meta era ser capaz de responder mais rapidamente a situação cíclica em que viviam os seus negócios e as mudanças contínuas no negócio de plásticos.

A empresa abandonou o seu modelo de orçamento tradicional e implementou uma nova maneira de atingir os seus objetivos, recompensas, plano de ação, gerir os recursos, coordenação das ações, mensuração e controle de desempenho.

Os objetivos a serem realizados pelo sistema eram::

- Melhorar a gestão financeira e a mensuração de desempenhos.
- Descentralizar autoridade e decisões.
- Simplificar o processo de orçamento.
- Reduzir os recursos usados no processo de gestão de desempenho.

A equipe responsável pela implantação do modelo selecionou quatro importantes ferramentas que, conjuntamente, iriam substituir o orçamento:

- *Rolling Financial Forecast*
- *Balanced Scorecard*
- *Activity Based Costing*
- Gestão de Investimentos.

A implantação consistia em duas fases sobrepostas. Na primeira fase, que durou quase três anos, a Borealis abandonou o seu processo de orçamento. Na segunda fase, a Borealis implantou mensurações alternativas e sistemas de controles.

A Borealis criou *Rolling Forecasts* para os cinco trimestres seguintes. O objetivo do processo era alcançar uma simples e clara fotografia do desempenho financeiro esperado.

Adotou o *Balanced Scorecard* para comunicar os objetivos estratégicos e as medidas para os empregados e estimulá-los a estabelecer objetivos próprios que estariam ligados às estratégias da empresa. Melhor do que comunicar o desempenho da empresa através do orçamento, a empresa podia agora avaliar o desempenho em relação aos indicadores de desempenho chave relacionados aos negócios.

No antigo processo de orçamento, os custos fixos eram orçados e monitorados pelas linhas e categorias de despesas do orçamento. Os custos eram rastreados e monitorados por níveis de departamentos. A Borealis adotou os custos baseados em atividades (*ABC*) para rastrear os custos por atividades. O *ABC* forneceu uma linguagem comum para descrever os custos e para cruzar com os *benchmarks* das fábricas com as outras empresas.

A quarta ferramenta foi a *gestão de investimentos* descentralizada. A Borealis eliminou os orçamentos de capital centralizado e implementou a tomada de decisão e controles pelos gerentes e empregados que estavam próximos do mercado e dos clientes. Os projetos de investimentos foram separados com base no tamanho.

Durante os anos de operação com o novo sistema, empregados geraram muitas idéias para melhorar o desempenho organizacional. Em 1998, a Borealis concluiu 40 aplicações de patentes e publicou 80 invenções. A Borealis modificou a sua política de investimento, substituindo o uso de limites de aprovação por decisões de investimentos por uma avaliação ampliada do impacto que o investimento teria nos seus objetivos estratégicos.

## Quadro 2 – Descrição do caso Borealis

FONTE: Jorgensen (2002)

Para validação desta metodologia de abolir o planejamento e controle orçamentário ficam algumas indagações:

- A comprovação empírica quanto a sua eficácia em outras empresas e realidades econômicas distintas;
- A aplicação de seus princípios implicará na geração de conhecimento sobre modelos alternativos de processo de gestão (planejamento, execução e controle), modelos organizacionais descentralizados, critérios de mensuração de desempenho e análise e evolução das ferramentas de gestão propostas atualmente (*EVA, BSC, Rolling Forecast, etc.*).

Vale ressaltar que segundo Pflaeging (2003) ainda não existem empresas brasileiras que já tenham implantado o modelo proposto.

Ainda segundo Padoveze (2005) estudos indicam que é possível para a empresa criar valor para os acionistas com planejamento e controle orçamentários que incluam:

- Melhores previsões;
- Melhor formulação de estratégias;
- Processos de planejamentos e orçamentação que priorizem a eficiência na gestão de custos; e
- Subordinação de planos e orçamento às estratégias acima de tudo.

#### 2.1.6 *Balanced Scorecard – BSC*

Vários autores indicam o *BSC* como a melhor proposta de avaliação de desempenho desenvolvida nas últimas décadas. Sua importância para a controladoria pode ser verificada quando se tem que controlar ou avaliar o desempenho de um processo ou situação que foge da esfera financeira. Nesta situação o *BSC* torna-se um mecanismo muito útil para a controladoria, que no processo de controle por meio dos modelos de custos e orçamento visualiza, na maioria das vezes, situação somente sob a ótica financeira. Assim, o *BSC* também é *a priori* classificado como participante das competências essenciais da controladoria no processo de gestão.

A idéia similar ao *Balanced Scorecard* pode ter surgido durante os anos sessenta na França, onde se utilizava uma ferramenta chamada *Tableau de Board* (PRADO, 2002). Era uma tabela que incorporava diversos rateios para o controle financeiro da empresa. Com o passar dos tempos passou a incorporar também indicadores não financeiros, que permitiam controlar ainda os diferentes processos de negócios. Nos Estados Unidos, também na mesma década, a General Electric desenvolveu uma tabela de controle para gerenciar os processos de negócios da empresa. A partir de oito áreas chaves de resultados, que incluíam temas como: rentabilidade, quota de mercado, formação e responsabilidade pública, a GE definia indicadores para saber e conhecer o seu

seguimento e controlar a concessão de objetivos tanto no curto como no longo prazo.

Pode-se dizer com mais precisão que os estudos que deram origem ao *Balanced Scorecard* remonta aos anos 90, quando o Instituto Nolan Norton, uma unidade de pesquisa da KPMG<sup>2</sup>, patrocinou um estudo de um ano com diversas empresas, intitulado “*Measuring performance in the organization of the future*”, cuja motivação surgiu da crença de que os métodos existentes de avaliação do desempenho empresarial, em geral apoiados nos indicadores contábeis e financeiros, estavam prejudicando a capacidade das empresas de criar valor econômico para o futuro (KALLÁS, 2003).

David Norton, executivo principal do Nolan Norton, foi o líder do grupo, que teve Robert Kaplan como consultor acadêmico. Kaplan já era conhecido no meio acadêmico por suas publicações a respeito de critérios de mensuração, como o custeio ABC. Representantes de dezenas de empresas, de diversos setores da economia, reuniram-se a cada dois meses durante o ano de 1990, com a finalidade de desenvolver um novo modelo de medição de desempenho (KALLÁS, 2003). As conclusões deste estudo foram sintetizadas em um artigo publicado na *Harvard Business Review – HBR* (KAPLAN e NORTON, 1992), com o título “*The Balanced Scorecard – Measures that Drive Performance*”.

As aplicações em diversas empresas demonstraram que o *BSC* avançava além de um simples sistema de indicadores para um modelo de gestão, sua utilização passava não apenas a esclarecer e comunicar a estratégia, mas também para gerenciá-la. Estas constatações levaram a elaboração de mais dois artigos na *HBR* “*Putting the Balanced Scorecard to Work* (KAPLAN e NORTON, 1993)”, “*Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System* (KAPLAN e NORTON, 1996)”.

Com base nos três artigos publicados, na experiência adquirida e atendendo as solicitações de passar informações complementares sobre como construir e *implementar* o *BSC*, os autores lançaram em 1997 o livro “*Balanced Scorecard: A Estratégia em Ação*”.

---

<sup>2</sup> KPMG é uma consultoria multinacional de gestão norte-americana.

Segundo os seus idealizadores, o *Balanced Scorecard* é um sistema gerencial, organizado em torno de quatro perspectivas – financeira, do cliente, processos internos e aprendizagem e crescimento.

O *BSC* reflete o equilíbrio entre objetivos de curto e longo prazo, entre medidas financeiras e não-financeiras, entre indicadores de tendências (*leading*) e ocorrências (*lagging*) e, ainda, entre as perspectivas interna e externa de desempenho (KAPLAN e NORTON, 1997). Este conjunto abrangente de medidas serve de base para o sistema de medição e gestão estratégica por meio do qual o desempenho organizacional é mensurado de maneira equilibrada sob as quatro perspectivas. Desta forma, contribui para que as empresas acompanhem o desempenho financeiro, monitorando, ao mesmo tempo, o progresso na construção de capacidades e na aquisição dos ativos intangíveis necessários para o crescimento futuro.

Na opinião de Epstein e Manzoni (1998), as empresas podem criar outras “caixas” de indicadores, além das quatro perspectivas propostas por Kaplan e Norton. Alguns indicadores endereçam para “outras dimensões”. O *Balanced Scorecard* não é uma camisa de força e, sim, um sistema (framework). Por outro lado, este sistema protege os usuários potenciais de dois perigos: o primeiro deles, de uma perspectiva vir a dominar as outras à revelia e, o segundo, de perder uma das quatro dimensões.

Segundo Kaplan e Norton (2000), muitos executivos, quando tentam programar a estratégia do negócio, fornecem aos empregados apenas algumas descrições limitadas sobre o que deveriam fazer e por que aquelas tarefas são importantes. Sem informações mais claras ou detalhadas é quase impossível colocar a estratégia em execução. É preciso utilizar ferramentas que auxiliem a comunicar tanto a estratégia quanto os processos e sistemas que ajudarão na sua implantação. O papel dos mapas estratégicos é, justamente, fornecer uma representação visual dos objetivos críticos da companhia e os principais relacionamentos entre eles que dirigem o desempenho organizacional.

A Figura 7, a seguir, apresenta o *Balanced Scorecard* e o inter-relacionamento entre as quatro perspectivas.

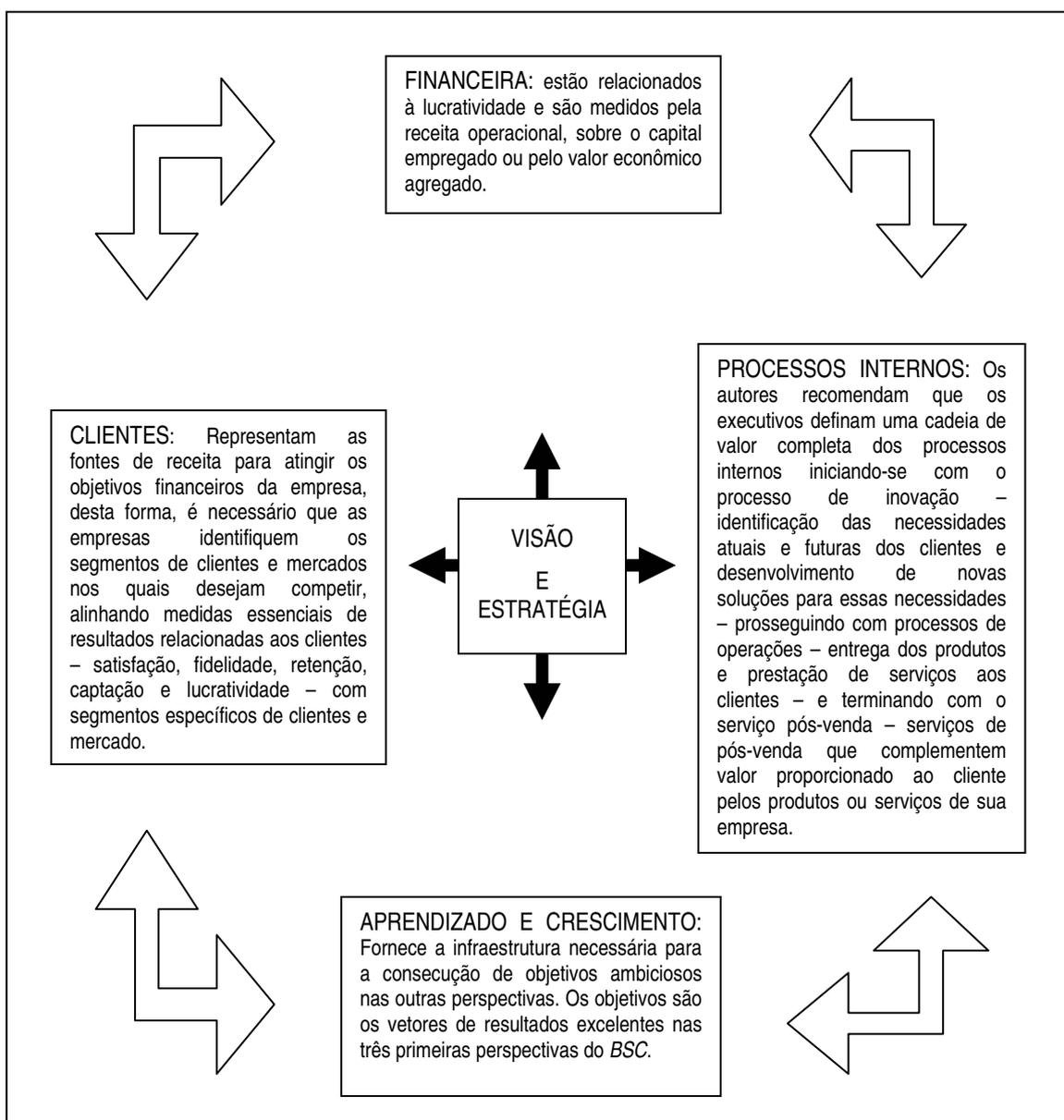


Figura 7 – O BSC e o inter-relacionamento entre as quatro perspectivas

FONTE: Adaptado de Kaplan e Norton (1996)

Segundo Steele (2001), o BSC está sendo implantado em 40% das empresas norte americanas. No Brasil, a aplicação do BSC ainda é muito limitada. De acordo com pesquisas da Fundação Dom Cabral (FRANÇA JÚNIOR *apud* OTTONI, 2002), de noventa das maiores empresas brasileiras citadas pela revista Exame, pelo menos vinte delas já trabalham com o BSC. São citadas como exemplos a EMPRAPA, a Suzano (empresa de papel e celulose) e, também a Alcoa Brasil.

O *scorecard* possibilita aos gerentes introduzir quatro novos processos de gerenciamento que, isoladamente e em combinação, contribuem para ligar objetivos estratégicos de longo prazo com ações de curto prazo (KAPLAN e NORTON, 1996).

O primeiro processo – *traduzir a visão* – auxilia os gerentes a obter consenso em torno da estratégia e da visão organizacional. Para que as pessoas atuem sobre as declarações da visão e da estratégia, estas devem ser expressas como um conjunto integrado de objetivos e medidas, acordados por todos os gerentes *senior*, que descrevem os direcionadores de sucesso de longo prazo. Deste modo, o *BSC* auxilia a esclarecer a visão e a estratégia e, também, estabelecer o consenso.

O segundo processo – *comunicação e ligação* – permite aos gerentes comunicar a estratégia para cima e para baixo na organização e ligá-la aos objetivos departamentais e individuais. O *scorecard* dá aos gerentes meios de assegurar que todos os níveis da organização entendam a estratégia de longo prazo e que os objetivos individuais e departamentais sejam alinhados a ela. Para alinhar o desempenho individual dos empregados com a estratégia global, os usuários do *scorecard* geralmente engajam em três atividades: comunicação e educação, composição de metas e ligação de recompensas às medidas de desempenho.

O terceiro processo – *planejamento do negócio* – permite às companhias integrar seus planos de negócios e financeiros. A criação do *BSC* força as companhias a integrar o planejamento estratégico e os processos de orçamentação, assegurando, assim, que o orçamento suporte suas estratégias. Ao definir a estratégia e os direcionadores, o *scorecard* influencia os gerentes a concentrar-se em melhorar ou reconstruir os processos mais críticos para o sucesso estratégico da organização. Deste modo, mais claramente, o *scorecard* liga e alinha ações com a estratégia.

O quarto processo – *feedback e aprendizagem* – possibilitam a aprendizagem estratégica das companhias. Com o *BSC* no centro dos sistemas de gerenciamento, a companhia pode monitorar resultados de curto prazo de três perspectivas adicionais – clientes, processos internos de negócio e

aprendizado e crescimento – e avaliar sua estratégia à luz do desempenho recente. Assim, o *scorecard* capacita as companhias a modificar sua estratégia para refletir aprendizagem em tempo real. O *BSC* fornece três elementos essenciais ao aprendizado estratégico: (1) articula a visão compartilhada da companhia, definindo os resultados em termos claros e operacionais que a mesma, em time, está tentando alcançar; (2) fornece o sistema de *feedback* estratégico; e (3) facilita a revisão da estratégia que é essencial para o aprendizado estratégico.

Para Mooraj *et alli.* (1999), o *BSC* é uma ferramenta que adiciona valor por meio da informação relevante e equilibrada, criando um ambiente que conduzirá a organização para a aprendizagem e eliminando a necessidade dos gerentes escolherem que tipo de sistemas de controle adotar num determinado tempo.

Epstein e Manzoni (1998) destacam quatro importantes características do *BSC*:

- 1) Apresenta, em um simples documento, uma série de indicadores que fornecem uma visão mais completa do desempenho da companhia;
- 2) Supõe-se que este documento seja conciso e esteja conectado ao sistema de informação da empresa para detalhes adicionais;
- 3) Em vez de listar indicadores de maneira *ad hoc*, ou seja, cada empresa seleciona os indicadores à sua maneira, os grupos de indicadores do *BSC* são colocados dentro das quatro “caixas”, cada uma delas captando uma perspectiva distinta do desempenho da empresa;
- 4) Finalmente, os indicadores de desempenho, apresentados no *BSC*, devem ser escolhidos com base na ligação deles com a visão e a estratégia da empresa. O processo de seleção, em vez de começar do conjunto de medidas de desempenho já disponíveis na empresa, deverá exigir um esforço consciente e dedutivo, começando dos objetivos que a empresa está tentando encontrar e

o meio crítico de obtê-los. Este processo, freqüentemente, resulta na seleção de indicadores de desempenho que não estão disponíveis atualmente e para os quais o processo de coleta de dados deve ser desenvolvido.

Kaplan e Norton (1997) destacam cinco princípios observados nas organizações focados na estratégia:

- Princípio 1: traduzir a estratégia em termos operacionais: o *BSC* recorre a mapas estratégicos, que representam uma arquitetura genérica para a descrição da estratégia. Cada indicador do *BSC* passa a integrar uma cadeia lógica de causa e efeito que conecta os resultados almejados da estratégia com vetores que induzirão a essas conseqüências. Desta forma, o mapa estratégico descreve o processo de transformação dos ativos intangíveis em resultados tangíveis para os clientes e, conseqüentemente, em resultados financeiros;
- Princípio 2: alinhar a organização à estratégia: é necessário criar sinergias por meio da integração das atividades, caso a empresa possua unidades segregadas e independentes. Estas sinergias resultantes das interações devem ser reconhecidas explicitamente nas estratégias e nos *scorecards* das unidades individuais;
- Princípio 3: transformar a estratégia em tarefa de todos: para tornarem-se organizações focalizadas na estratégia é essencial comprometer e alinhar todos os empregados com a estratégia, pois, na verdade, os empregados é que irão, efetivamente, implantar a estratégia;
- Princípio 4: converter a estratégia em processo contínuo: é preciso utilizar um processo de “*loop duplo*”, integrando gestão dos orçamentos e das operações com a gestão estratégica. Na gestão de operações, o orçamento atua como sistema de planejamento e controle. Na gestão da estratégia, os relatórios do *BSC* possibilitam monitorar o progresso em relação à estratégia e adoção de ações

corretivas necessárias. Desta forma, o *scorecard* atua como elemento central de coesão do processo de aprendizado estratégico, conectando o processo de controle das operações com o processo de controle e aprendizado para monitoramento da estratégia;

- Princípio 5: mobilizar a mudança por meio da liderança executiva: o *BSC* pode ser considerado uma ferramenta gerencial para motivar e empreender a mudança e a liderança executiva que cria o *BSC* se transforma em coalizão orientadora para induzi-la por toda a organização.

#### 2.1.6.1 Aplicação da Abordagem *BSC* em uma Pequena Empresa

O *Balanced Scorecard*, como abordado tem sido muito aplicado em grandes empresas como uma opção na melhoria do processo de gestão estratégica.

Entretanto, questiona-se quanto a aplicação do *BSC* em uma pequena empresa, com um número de funcionários bem menor do que uma grande organização, estrutura física e quantidade de processos reduzidos, mercado limitado e grande números de concorrentes.

Uma pesquisa realizada por Ottoboni<sup>3</sup> (2002), com o tema “*Uma proposta de abordagem metodológica para implementação do Balanced Scorecard (BSC) em pequenas empresas*”, buscou analisar a aplicação da ferramenta em uma pequena empresa do ramo Eletroeletrônica, informática e telecomunicações na região de Itajubá – MG.

Os objetivos estabelecidos pela pesquisadora foram:

- 1) Analisar a metodologia para desenvolvimento e implantação do *BSC* utilizada pelas grandes empresas;

---

<sup>3</sup> Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção da Universidade Federal de Itajubá.

- 2) Analisar as dificuldades encontradas pelas pequenas empresas para utilização de sistemas de gerenciamento do desempenho;
- 3) Estudar a viabilidade de desenvolvimento e utilização do *BSC* pelas pequenas empresas;
- 4) Propor uma abordagem metodológica e realizar a estruturação inicial para aplicação em uma pequena empresa.

Como resultado da pesquisa verificou-se que as críticas feitas ao modelo *BSC* tornam-se ainda mais relevantes no caso das pequenas empresas considerando que, na maioria dos casos, pelas suas características, estas empresas não desenvolveram a cultura de planejamento, muitos de seus procedimentos não estão devidamente formalizados, não possuem disponibilidade de recursos para investirem em novas tecnologias, particularmente tecnologia de informação, e contratação de pessoal especializado, etc.

Segundo Ottoboni (2002) a falta de planejamento estratégico é uma das principais limitações encontradas quando se pretende utilizar uma abordagem metodológica de gerenciamento estratégico do desempenho, baseado no *BSC*, voltado para as pequenas empresas.

Outra limitação importante é que na pequena empresa, como a sua estrutura é enxuta e a equipe administrativa é bem pequena, a comunicação flui naturalmente, não havendo necessidade de relatórios formais. Deste modo, é necessário um cuidado especial na implantação do *BSC* para não criar burocracia desnecessária e não contar com informações imprecisas, uma vez que não há registro do que realmente acontece.

A pesquisadora conclui, dizendo que acredita que o *BSC*, uma ferramenta bastante utilizada pelas grandes empresas, também possa ser implantada e utilizada no gerenciamento estratégico das pequenas empresas, considerando que estas empresas necessitam se orientarem estrategicamente.

### 2.1.6.2 *BSC em Empresas Focadas no Core Business*

Como comentado anteriormente, a falta de planejamento estratégico aliado a outras questões como aquelas relacionadas a padronização das atividades para a posterior avaliação dificultam a implantação do *BSC* em uma PME. Além disso a implantação do *BSC* parece ter mais aceitação e eficácia a partir de consultoria externa do que como uma rotina interna na empresa.

Porém, mesmo dentro da categoria de PME encontram-se particularidades específicas de cada grupo de empresas. No caso das pertencentes ao Pólo Gastronômico de Santa Felicidade, percebe-se que as empresas são altamente focadas no *core business*, que é qualidade no serviço. Estes itens não poderiam ser avaliados diretamente por indicadores financeiros. Certamente existe a necessidade de uma ferramenta que possibilite a avaliação de itens não financeiros de forma direta. Com isso surge outra possibilidade, que seria a adequação do modelo tradicional do *BSC*, traduzida na forma de um plano de metas ou um programa de objetivos. Aparentemente isso utilizaria os principais conceitos desta ferramenta e também atenderia as principais necessidades do empreendimento. Esta adaptação, com mais detalhes, será abordada no Capítulo 6.

## 2.2 GESTÃO DE COMPETÊNCIAS

O tema competências é de fundamental importância para a compreensão das organizações. Esta abordagem é necessária por se tratar neste trabalho com um tipo particular de empresas focadas no *core business*, que exigem competências essenciais dos indivíduos que nelas atuam.

O primeiro conceito a ser tratado é a definição de competência, que segundo estabelecido por Fleury e Fleury (2001), é adquirir, usar, mobilizar, integrar, desenvolver e transferir conhecimentos, recursos, habilidades e experiências que agreguem valor à organização e valor social ao indivíduo.

Segundo Zarifian (2001) a competência é um entendimento prático de situações, se apoiando em conhecimentos adquiridos e os transformando na medida em que aumenta a diversidade das situações. É a capacidade de mobilizar pessoas em torno dos mesmos propósitos e fazer com que elas atuem como co-responsáveis por suas ações.

Na busca pela maximização de resultados, as empresas estão repensando seus modelos de gestão e conseqüentemente investindo em seu patrimônio e capital intelectual. O segredo do sucesso e o diferencial estão nas pessoas. Dessa forma, o grande desafio passa a ser como buscar e preparar as pessoas que ajudarão a empresa a atingir os resultados, identificando as competências que vão garantir a manutenção do sucesso no presente e, principalmente, no futuro.

No final dos anos 80, Prahalad e Hamel deram uma contribuição significativa para a construção da definição de competência ao proporem o conceito de competências essenciais (*core competence*). Estas seriam as competências centrais para elaboração das estratégias e chave para a sobrevivência das empresas, principalmente aquelas altamente focadas no *core business*.

Prahalad e Hamel (1995), ainda abordando o conceito de competência essencial defendem que as reais fontes de vantagem competitiva de uma organização estão na habilidade de gerenciamento em consolidar tecnologias de

escopo corporativo e técnicas de produção em competências que propulsionem os negócios individuais a adaptarem-se rapidamente, transformando mudança em oportunidade. A competência essencial, conforme os autores, pode ser entendida como comunicação, envolvimento e um profundo conhecimento em trabalhar na corporação por meio das suas fronteiras organizacionais. Outro fato interessante é que para os autores as competências essenciais não diminuem como o decorrer do tempo, como ocorre com os ativos físicos, que se depreciam.

Baldicero e Figueiredo (2003) propõem a seguinte definição para competência essencial: “uma competência essencial é uma combinação de habilidades complementares e conhecimentos embutida em um grupo ou time que resulta na habilidade de executar um ou mais processos críticos num padrão classe-mundial”.

Fleury e Fleury (2001) afirmam que a definição das competências essenciais de uma organização está intimamente relacionada com a estratégia de negócio que a empresa adota, além do levantamento dos recursos que a empresa dispõe (capitais do conhecimento). Mapear as competências essenciais e individuais da organização torna-se vital para garantir a sobrevivência das organizações. E, a partir desses dados, a empresa poderá realmente conhecer seu potencial humano.

Segundo Prahalad e Hamel (1995) uma empresa não pode administrar ativamente as competências essenciais se os gerentes não compartilham da visão de quais são essas competências.

Entretanto, Ornelas (2003) salienta que “É difícil falar de forma generalizada em competências essenciais para as organizações. São muitos os aspectos a serem considerados, dos internos as organizações, como sua cultura, sua estrutura e modelo de gestão, sua história e desafios”.

Nesse sentido, ainda que Hamel e Prahalad (1990) afirmam que as competências essenciais não correspondem a uma tecnologia específica. Podem ser o resultado da excelência em qualquer função do negócio e são resultantes do aprendizado coletivo na organização, especialmente da coordenação das

diversas habilidades de produção e a integração de múltiplas correntes de tecnologia.

A Figura 8, na visão de Fleury e Fleury (2001), ilustra a dinâmica do surgimento das estratégias e das competências essenciais dentro das organizações.

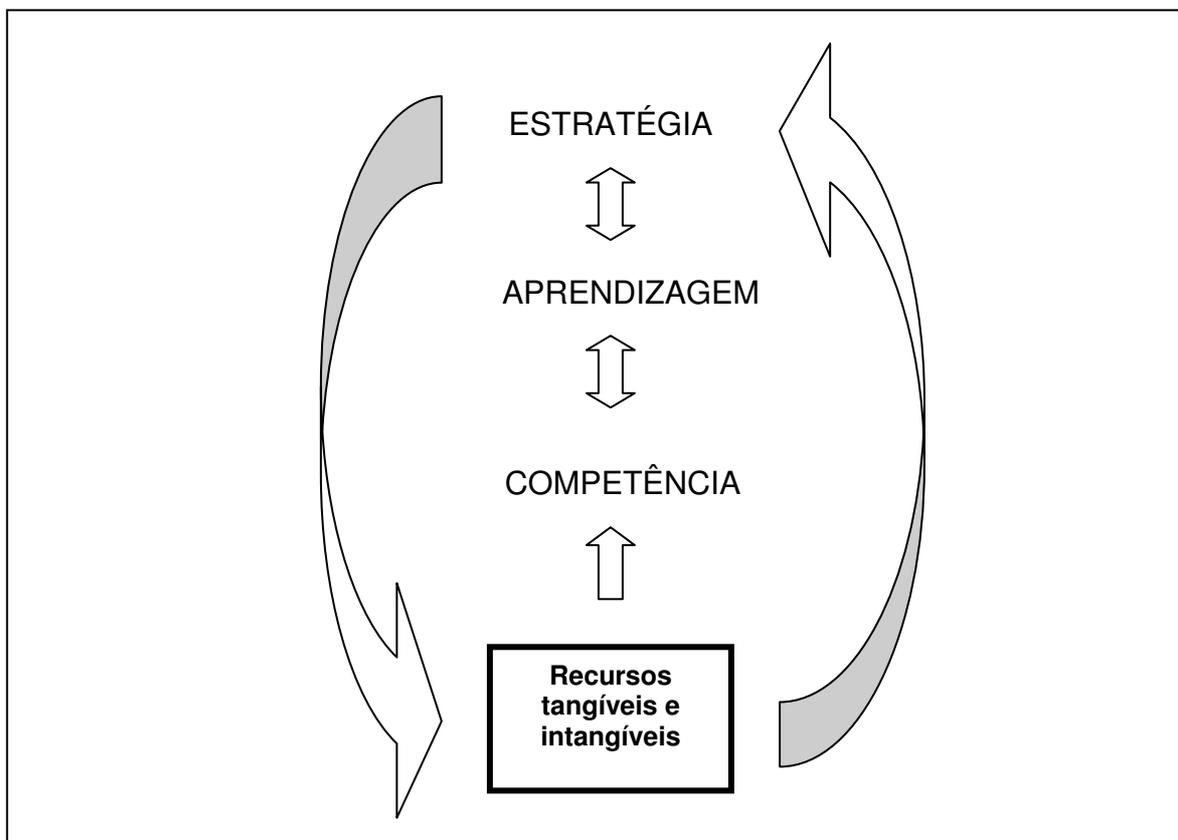


Figura 8 – Ciclo de geração de estratégias e competências essenciais  
FONTE: Fleury e Fleury (2001)

Prahalad e Hamel (1990) diferenciam competências organizacionais e competências essenciais. As competências essenciais seriam aquelas que obedecem a três critérios:

- Oferecem reais benefícios aos consumidores;
- São difíceis de imitar;
- E dão acesso a diferentes mercados.

Ao definir sua estratégia competitiva, a empresa identifica as competências essenciais do negócio e as competências necessárias a cada função – as competências organizacionais. Dessa maneira, pode-se dizer que a organização possui diversas competências organizacionais, localizadas em diversas áreas; destas, apenas algumas são as competências essenciais, aquelas que a diferenciam e que lhe garantem uma vantagem competitiva sustentável perante as demais organizações.

Essas competências essenciais são o que caracterizam o foco no *core business* das empresas pertencentes ao Pólo Gastronômico de Santa Felicidade, e a utilização ou adaptação de algumas das ferramentas da controladoria de grandes empresas possivelmente faz parte deste leque de competências essenciais que tem garantido a estas PMEs um tempo de vida superior a média Brasil.

## 2.3 PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS

### 2.3.1 A Gestão nas Pequenas e Médias Empresas

Realizando uma ligeira comparação entre as pequenas e médias empresas *vis-à-vis* grandes empresas, percebe-se algumas peculiaridades que as primeiras têm em relação à segunda. Estas peculiaridades lhes conferem vantagens e desvantagens competitivas em relação às empresas de maior vulto.

Com relação às vantagens competitivas das PME's normalmente citadas nas literaturas tem-se: flexibilidade, estrutura menos complexa, proximidade dos clientes e atuação em mercados de demanda flutuante.

A *flexibilidade* se refere a capacidade das PME's em responder rapidamente as mudanças nas demandas de seu mercado, mediante a adaptação de seus produtos e serviços. Isto é resultante da estrutura menos formalizada e também de equipamentos menos especializados e que permitem introduções de alterações e adaptações mais rápidas que em grandes empresas com equipamentos delicados e complexos.

A *estrutura menos complexa* destas empresas permite que estas realizem trabalhos mais "artesaniais" e "personalizados" e isto é uma vantagem em um mercado que busca produtos cada vez mais específicos.

Outra vantagem das PME's está no fato delas estarem mais *próximas dos clientes*, conseguindo com isso identificar rapidamente mudanças de demanda e então se adequarem a nova realidade.

Outro aspecto que também converge em vantagem é a atuação das PME's em *mercados de demanda flutuante*. As grandes empresas, antes de arriscarem investimentos, precisam determinar quais as tendências e se o mercado tem potencial suficiente para produzir resultados significativos. Já as PME's sendo capazes de reagirem rapidamente de acordo com as alterações das condições do mercado, estão mais aptas a atuarem nestes nichos. Esta é a capacidade da PME's em aproveitarem vantagens de curto prazo que muitos autores se referem.

Todos estes aspectos citados que se caracterizam como vantagens para as PME também levam a impressão de uma postura mais arrojada do que grandes empresas, que muitas vezes são mais cautelosas em decisões estratégicas.

Almeida *apud* Albuquerque (2004) destaca as principais características das PME, quanto à administração:

- Estrutura familiar;
- Preocupação com a rotina;
- Falta de *feedback*.

A estrutura familiar é a característica mais acentuada na PME, que pode influir de modo determinante no estabelecimento de estratégias e, portanto no modo de administrar. A pequena empresa pode ter como parte de sua missão dar emprego aos familiares dos proprietários, mesmo que não sejam preparados para administrarem. Assim, se forma a administração não-profissionalizada. Outra característica da empresa familiar é a pessoalidade.

A preocupação com a rotina é o maior problema do executivo-chefe de um pequeno negócio, é a preocupação voltada apenas para o dia-a-dia, o que não deixa tempo disponível para o planejamento das necessidades de longo prazo. A falta de tempo dos executivos dessas empresas acaba por delinear outra característica da PME que é a informalidade. A maior parte das pequenas e médias empresas não utilizam instrumentos formais para tratar de seus problemas, pois as coisas são resolvidas mais rapidamente por contatos diretos e pessoais entre as pessoas.

Ainda a falta de *feedback* na PME, em razão de sua falta de estrutura administrativa. Faltam relatórios que demonstrem seu desempenho. Essa falta de *feedback* é um dos fatores que dificultam a delegação de poder.

É importante salientar que estes fatores não são totalmente negativos para a empresa, mas que eles devem ser analisados para que se reconheçam seus benefícios e assim se consiga obter vantagens destas condições.

### 2.3.2 Empresas Competitivo-Cooperativas

A aglomeração geográfica de empresas, compostas principalmente pelas de pequeno e médio porte e localizadas em diversas regiões vem apresentando êxito nas últimas décadas, no que se refere à longevidade, à competitividade à geração de empregos, entre outros fatores. O caso com maior número de referências na literatura internacional são os distritos industriais italianos, onde se desenvolveu uma série de exemplos bem sucedidos de pequenas empresas concentradas geograficamente voltadas à produção de bens de consumo, de maneira diferente da produção de escala até então tido como processo padrão. Nos Estados Unidos, o caso mais conhecido é o do Vale do Silício, situado na Califórnia, região que se especializou na produção de bens ligados a microeletrônica.

A Figura 9, a seguir, traz uma síntese dos conceitos utilizados neste trabalho para caracterizar as estratégias competitivo-cooperativas das organizações.

	<b>AGLOMERAÇÃO</b>	<b>CLUSTER</b>	<b>CLUSTER COM ALIANÇA ESTRATÉGICA</b>	<b>APL</b>
<b>Características</b>	Simple concentração geográfica de empresas de um mesmo ramo de atividades.	Concentração geográfica de empresas de um mesmo ramo de atividade com alianças fracas.	Concentração geográfica de empresas de um mesmo ramo de atividades com alianças fortes. Há um planejamento e coordenação que visa o posicionamento competitivo do grupo de empresas associadas	Idêntico ao Cluster. Além disso, o planejamento estratégico deve incorporar um comprometimento com o desenvolvimento local.

Figura 9 – Sistematização dos graus de cooperação entre empresas

Fonte: Rosa e Souza (2005)

No Brasil, pode-se citar o caso do *cluster* de confecções em Cianorte–PR; o Vale dos Sinos no Rio Grande do Sul onde se desenvolveu a indústria de calçados femininos; Cricúma–SC que se concentra a indústria de revestimentos cerâmicos. Todos estes casos já foram objetos de estudos na literatura nacional.

Outro exemplo que tem tido destaque é o arranjo produtivo local de bonés em Apucarana–PR. De acordo com o SEBRAE/PR, Apucarana é um dos grandes pólos na confecção de bonés e produtos associados (bandanas, bolsas, porta CDs e camisetas), com uma produção mensal em torno de quatro milhões de peças mês, o que representa mais da metade da produção nacional do setor. Os elos da cadeia produtiva estão presentes em Apucarana, que hoje encontra no mercado local a matéria-prima e o maquinário necessários à produção do boné.

### 2.3.2.1 Aglomerações Empresariais

As aglomerações empresariais caracterizam-se principalmente em função da concentração em um determinado espaço geográfico e ocorrem principalmente devido a atrativos regionais que favoreçam de alguma forma de desenvolvimento econômico empresarial; podem ocorrer em diversos segmentos da economia como turismo, transportes, móveis, comércio, importação e exportação, etc.

Diversas expressões são utilizadas neste mesmo sentido, entretanto, aglomeração empresarial vem sendo utilizada como sinônimo de *cluster*, o que efetivamente possui características que distinguem um do outro. Schmitz e Musyck *apud* Rosa e Souza (2005), para caracterizar as aglomerações setoriais ressaltam a proximidade geográfica, a especialização setorial, a predominância de pequenas e médias empresas, a colaboração e a competição entre firmas; destacam ainda a presença de uma identidade sócio-cultural que facilita as relações entre firmas, entre empregadores e trabalhadores qualificados; esta caracterização, talvez por falha na tradução, considera “aglomerações” como sinônimo de “*cluster*”.

Também Porter (1986) trata os dois termos como sinônimos. Entretanto, o que se observa é que a aglomeração de empresas em determinado espaço geográfico em si não necessariamente implica em ter que haver uma cooperação entre estas, pois, uma vez que tenha ocorrido esta interação e

cooperação, a classificação deste aglomerado passa a ter a configuração de um *cluster* ou de alianças estratégicas inseridas em um *cluster*.

Como exemplos de aglomerações pode-se citar o setor de restaurantes italianos no Bairro do Bexiga em São Paulo-SP; ou ainda de clubes com piscinas térmicas em Caldas Novas-GO. Nestes casos, especificamente, a concentração geográfica não enseja nenhuma interação ou colaboração entre as empresas, todas competem no mesmo mercado, tendo cada uma seus diferenciais competitivos e inexistente pelo, menos explícita, uma coordenação no sentido de associar colaboração com competição.

### 2.3.2.2 *Clusters*

O termo *Cluster* vem sendo utilizado pela literatura acadêmica de forma muito ampla, carecendo de um levantamento e caracterização em termos conceituais de sua abrangência e significância. Órgãos de apoio e consultoria, como o SEBRAE-SP (2002), consideram *cluster* como sinônimo de APLs, e consideram que na composição de um *cluster*, além da proximidade física e da forte relação com os agentes da localidade, há em comum o fato de possuírem a mesma dinâmica econômica.

A dinâmica de um *cluster* pode ser determinada pelo fato de as empresas nele inseridas realizarem atividades semelhantes e (ou) utilizarem mão-de-obra específica disponível em poucas regiões, ou utilizarem as mesmas matérias-primas, ou necessitarem das mesmas condições climáticas ou de solo para a sua produção, por fornecerem para o mesmo cliente que exige proximidade, ou ainda por processos históricos ou culturais. Pereira *apud* Rosa e Souza (2005) classifica o termo *cluster* partindo da formação dos mesmos: os *clusters* endógenos são aglomerações que advêm de empresas que são constituídas pela tradição e vocação de determinada região.

Não existe um esforço deliberativo nesta modalidade, sendo as próprias competências originais de uma localidade que ensejam o aparecimento de empresas no mesmo ramo de atividade ou de ramos complementares.

Aspectos econômicos, geográficos e naturais contribuem para formação de um *cluster*. Os *clusters* deliberados, conforme Pereira *apud* Rosa e Souza (2005) tem a sua constituição de forma racional e planejada, podendo ser produto de ações da iniciativa privada, como também, ser resultado de políticas públicas que tenham o objetivo de promover o crescimento ou o desenvolvimento regional, todas envolvendo de forma predominante, empresas de pequeno porte. Galvão *apud* Rosa e Souza (2005) conceitua *clusters* como qualquer aglomeração de atividades geograficamente concentradas e setorialmente especializadas, independentemente da estrutura da unidade produtiva e da natureza da atividade econômica desenvolvida, podendo ser da indústria de transformação, do setor de serviços e até da agricultura; esta conceituação aproxima-se mais do conceito de aglomerado.

Bispo (2003) propõe a observação dos *clusters* sob duas perspectivas:

1. Quanto à sua formação;
2. Quanto à sua configuração.

Com relação à formação os *clusters* podem ser considerados deliberados ou endógenos, quanto à configuração, podem apresentar-se vertical e horizontalmente.

Assim, pode-se perceber que no *cluster* existe uma interdependência, horizontal ou vertical entre empresas concentradas geograficamente, não havendo no *cluster* interação entre as empresas de caráter organizacional intrínseco, ou seja, constituem-se alianças fracas. Como exemplos, podem-se citar o setor de prestação de serviços e autopeças que se instalam nas proximidades de montadoras de veículos, como, por exemplo, junto à FIAT, em Betim-MG, ou a Renault, em São José dos Pinhais-PR. São observados *clusters* no setor de revestimentos cerâmicos, como em Criciúma-SC e em Santa Gertrudes-SP (ROSA e SOUZA, 2005).

### 2.3.2.3 *Cluster* com Alianças Estratégicas

Inseridas em um *Cluster* para que seja identificada uma situação de alianças, segundo Lynch *apud* Rosa e Souza (2005), alguns fatores devem ser identificados simultaneamente:

- Deve haver uma ligação operacional forte entre os parceiros;
- Deve haver um interesse legítimo no futuro do aliado;
- Uma aliança é fundamentalmente uma relação estratégica, com horizontes de longo prazo e vantagens competitivas significativas;
- Deve haver suporte por parte dos altos cargos da organização para que uma mudança realmente exista; e
- Estilo de gerenciamento da aliança tende a ser altamente coordenativo e colaborativo.

Segundo Lorange e Roos *apud* Rosa e Souza (2005), na caracterização de alianças estratégicas alguns fatores têm que ser considerados:

- As alianças estratégicas são arranjos de cooperação entre duas ou mais empresas;
- A justificativa para a constituição de alianças estratégicas reside na manutenção de estratégias individuais face aos recursos limitados;
- Propósito final de uma aliança estratégica encerra-se sobre a noção de sinergia; e
- Deve-se ter atenção especial tanto à formação e implantação como também a evolução das alianças estratégicas.

A primeira afirmação, conforme Bispo (2003), contribui para a noção de alianças estratégicas entre empresas que se encontram no mesmo elo da cadeia produtiva. O que implica no fato de que, apesar de as empresas serem concorrentes e poderem buscar estratégias distintas ou individuais, o advento das alianças estratégicas pode servir como um meio para a implantação destas estratégias. Em que pesem estratégias individuais distintas, podem-se detectar

pontos de intersecção que viabilizem a constituição de uma aliança estratégica, passando-se assim a emergir a noção de sinergia.

Uma vez que os recursos são limitados e o alcance a esses recursos pode apresentar-se mais dificultoso caso a abordagem seja isolada, uma aliança estratégica de empresas concorrentes pode favorecer este acesso, ou seja, a soma dos esforços isolados acaba sendo menor do que a soma dos esforços conjuntos.

Na caracterização de alianças estratégicas Yoshio e Rangan *apud* Rosa e Souza (2005) apresentam a necessidade de algumas condições:

- As empresas permanecem independentes após a formação da aliança;
- As empresas aliadas compartilham os benefícios da cooperação e controlam o desempenho de tarefas especializadas;
- As empresas aliadas contribuem em áreas estratégicas fundamentais.

Vale ressaltar que estas questões concernentes a formação, implantação e evolução das alianças estratégicas estão intimamente ligadas a fatores de confiança mútua, e confiança é algo que se constrói com o decorrer do tempo, é uma conquista de todos os que estão inseridos no processo de interação. Assim, uma aliança em sua fase inicial caracteriza-se como tímida e pode, a partir da visualização dos efeitos benéficos originados da associação, evoluir para uma situação mais estreita e duradoura. Faz-se importante destacar que as alianças estratégicas podem existir independentemente da localização geográfica dos agentes, podendo ocorrer dentro ou fora de aglomerados e *clusters*.

#### 2.3.2.3 Arranjos Produtivos Locais - APLs

Sistemas de produção baseados em Arranjos Produtivos Locais (APLs) têm sido destacados na última década como sistemas importantes para o

desenvolvimento econômico de determinadas regiões periféricas, principalmente após o sucesso identificado dos distritos industriais italianos, a terceira Itália.

Conforme Lastres *apud* Rosa e Souza (2005), APLs são aglomerações territoriais de agentes econômicos, políticos e sociais - com foco em um conjunto específico de atividades econômicas - que apresentam vínculos mesmo que incipientes. Geralmente envolvem a participação e a interação de empresas - que podem ser desde produtoras de bens e serviços finais até fornecedoras de insumos e equipamentos, prestadoras de consultoria e serviços, comercializadoras, clientes, entre outros - e suas variadas formas de representação e associação.

Incluem também diversas outras instituições públicas e privadas voltadas para: formação e capacitação de recursos humanos (como escolas técnicas e universidades); pesquisa, desenvolvimento e engenharia; política, promoção e financiamento. Nesse aspecto, Lastres *apud* Rosa e Souza (2005) destaca a questão local e a proximidade dos agentes como fator indutor do conhecimento, inovação e competitividade. Estes formatos organizacionais envolvem diferentes tipos de agentes sociais e econômicos em ambientes propícios à geração e difusão de conhecimento e de inovação, envolvendo as etapas de pesquisa e desenvolvimento, de produção e de comercialização.

Os APLs, conforme Kreuz, Souza e Cunha (2003), apresentam como característica principal uma forte interação entre as empresas componentes, esta interação também envolve instituições de ensino e pesquisa, instituições de apoio à infra-estrutura, agentes financeiros, prestação de serviços e informações, governos locais, regionais e nacionais, associações de classe, clientes, fornecedores de insumos, componentes e tecnologias. Os autores argumentam ainda que nesse tipo de arranjo a interação entre os agentes, a complementaridade de diversas capacidades tecnológicas, o fluxo de informações entre os agentes heterogêneos, a circulação de idéias e pessoas entre firmas e setores, a produção de bens públicos, induzem a um processo sinérgico de conhecimento, de inovação e de competitividade para todo o sistema. Em função do maior grau de interação e sinergia, o *learning by interacting* tem uma função até mais relevante que o *learning by doing*. A

competitividade deixa de ser exclusivamente individual para incluir a interface com os demais agentes do arranjo.

A conceituação de APLs pode ser considerada ainda, conforme Kreuz, Souza e Cunha (2003), como sendo arranjos constituídos por empresas que se organizam em redes (*networks*), que desenvolvem sistemas complexos de integração e de esquemas de cooperação, de solidariedade e de valorização do esforço coletivo. O resultado dessa nova arquitetura organizacional é o aumento da competitividade das empresas e do sistema, em comparação às firmas que atuam isoladamente. Esses autores advogam ainda que em síntese o conceito de arranjo produtivo está associado a um conjunto de empresas e instituições espacialmente concentradas que estabelecem entre si relações verticais (compreendendo diversos estágios de determinada cadeia) e horizontais (envolvendo o intercâmbio de fatores, competências e informações entre agentes similares).

Conforme Santos *apud* Rosa e Souza (2005), os APLs são caracterizados pela proximidade geográfica, especialização setorial, predominância de PMEs, cooperação interfirmas, competição interfirmas determinada pela inovação, troca de informações baseada na confiança socialmente construída, organizações de apoio ativas na oferta de serviços e parceria estreita com o setor público local.

Nesse mesmo sentido, Johnson e Lundvall *apud* Rosa e Souza (2005) abordam o formato de distrito que se enquadra no conceito evolucionista de sistema local de inovação, uma vez que o seu dinamismo inovativo decorre do fato de ser um tipo de arranjo institucional específico e localizado, capaz de estabelecer o aprendizado coletivo interativo. Independentemente da dinâmica que determina a formação de um APL, a característica mais marcante é a forte aglomeração/concentração em uma mesma região. Dessa forma, a identificação dos mesmos passa obrigatoriamente pela análise dessa variável, pelo menos para identificar os APLs em potencial. O acirramento da competição sugere a cooperação entre agentes na busca de maiores eficiências.

### 3 METODOLOGIA

Um trabalho de caráter científico deve fundamentar-se em procedimentos metodológicos adequados, além da base teórico-empírica, deve preocupar-se acima de tudo com a forma usada para tratar os conceitos e fenômenos estudados de sorte a obter coerência e consistência.

Apresenta-se na seqüência a metodologia a ser utilizada para o desenvolvimento da presente investigação. Essa metodologia é coerente com o problema de pesquisa formulado, com os objetivos geral e específicos e com os princípios conceituais estabelecidos na fundamentação teórica.

#### 3.1 ESPECIFICAÇÃO DO PROBLEMA

O problema de pesquisa caracteriza-se pela inadequação da aplicação direta das ferramentas de gestão de grandes corporações na gestão da PME.

Este estudo parte da argumentação empírica de que as pequenas e médias empresas que tem sucesso e conseguem se manter sempre ativas, seriam aquelas que, se desprezar os avanços nas tecnologias de gestão e de produção, adotam um modelo informal de controladoria com foco no *core business*.

##### 3.1.1 Perguntas de Pesquisa

- a) Quais as fontes (internas e externas) nas quais as empresas buscam atualmente as informações necessárias?
- b) Como são avaliados os resultados financeiro e não-financeiro nas PMECC?
- c) Como são desenvolvidos o planejamento e controle financeiro na PMECC?
- d) Qual o papel que a contabilidade tem desempenhado no processo de gestão das PMECC?

- e) A utilização ou adaptação das ferramentas gerenciais da controladoria de grandes empresas pode contribuir para a redução do risco do negócio e agir como facilitador do processo de gestão?

### 3.1.2 Variáveis da Pesquisa

De acordo com o objetivo proposto e as questões de pesquisa estabelecidas, o trabalho de campo teve como meta analisar se no processo de gestão das PMECC, pertencentes ao Pólo Gastronômico de Santa Felicidade, são utilizadas ou adaptadas as ferramentas gerenciais utilizadas pela controladoria em grandes corporações.

As variáveis de pesquisa podem ser classificadas como:

- a) Variável Dependente – o sucesso, em termos de continuidade, das PME (Idade média das empresas cooperativas superior a idade média nacional);
- b) Variável Independente – a utilização de um modelo informal de controladoria focado no *core business*.

Como variáveis independentes citam-se:

- Informações para execução do processo de gestão, para fins de planejamento e controle;
- Informações sobre custos para precificação dos produtos e serviços;
- Informações para avaliação do desempenho econômico e financeiro; e
- Informações para avaliação do desempenho de itens não financeiros.

## 3.2 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA

Esta pesquisa delimita-se a identificar se as PMECC, pertencentes ao Pólo Gastronômico de Santa Felicidade, utilizam um modelo informal de controladoria focado no *core business*, quais ferramentas tem sido utilizadas ou adaptadas, especialmente as ferramentas gerenciais utilizadas pela controladoria em grandes corporações.

### 3.2.1 Delineamento da Pesquisa

A presente pesquisa caracteriza-se como um estudo de multi-casos. De acordo com Yin (1984), estudo de caso é uma "investigação empírica, que examina fenômeno contemporâneo em seu contexto real, quando são usadas várias fontes de evidência".

Quanto a forma de como as questões serão formuladas a pesquisa é classificada como exploratória. Segundo Cooper e Schindler (2003) uma pesquisa exploratória é composta por estruturas mais soltas, possibilitando ao pesquisador desenvolver hipóteses ou questionamentos para pesquisas futuras.

Conforme Cooper e Schindler (2003) quanto os controles das variáveis do pesquisador o critério pode ser experimental ou *ex post facto*. No caso do experimento, o pesquisador procura controlar ou manipular as variáveis do estudo e é mais apropriada quando se deseja desvendar se tais variáveis do estudo produzem determinados efeitos em outras variáveis. Já para a pesquisa *ex post facto* não há controle de variáveis e o pesquisador reporta o que aconteceu ou está acontecendo em determinada situação. Neste tipo de pesquisa, o investigador está limitado a uma quantidade constante de fatores, pela seleção criteriosa do objeto de acordo com procedimentos estritos de amostragem e pela manipulação estatística dos resultados (COOPER e SCHINDLER, 2003). Dessa forma, a presente pesquisa classifica-se como *ex post facto*.

Quanto aos critérios que tratam os propósitos, a pesquisa classifica-se como descritiva. O critério descritivo serve para quem procura descobrir *quem, o*

*que, onde, quando* ou *quanto* acerca do objeto de estudo. (COOPER e SCHINDLER, 2003).

Considerando o fator tempo, a pesquisa utilizará o critério de corte transversal, pois serão considerados também resultados obtidos de outras pesquisas realizadas em outros períodos. Esse tipo de pesquisa permite a comparação entre os períodos estudados e pode ser uma ferramenta de análise de comportamento, mudanças, padrões e validação de modelos e teorias propostas (COOPER e SCHINDLER, 2003). Para Cooper e Schindler (2003) com relação ao ambiente em que a pesquisa é realizada o critério distingue a pesquisa em estudo feito sob condições reais, sendo considerado como condição de campo e quando realizada em outras condições, é tida como condição de laboratório. Quanto ao método de análise, este pode ser caracterizado como análise de conteúdo.

### 3.2.2 Universo e População

O universo é o Pólo Gastronômico de Santa Felicidade em Curitiba – Paraná. Santa Felicidade é um bairro tradicional da capital do Estado do Paraná, que fica a sete quilômetros do Centro da cidade, abriga um universo de vinte e oito restaurantes em sua maioria pequenos e médios empreendimentos. A amostra é de vinte restaurantes. Será entrevistado o profissional de desempenha a função de administrador-dirigente do empreendimento.

### 3.2.3 Técnicas de Coletas de Dados

A coleta de dados foi realizada por meio de modelo único de questionário.

- Questionário – é uma das formas mais usadas para a coleta de dados, pois possibilita medir com melhor exatidão as respostas às questões relacionadas a um problema central. Neste sentido, foi elaborado e aplicado um único questionário, respondido pelo administrador-dirigente do restaurante. O questionário foi aplicado pessoalmente pelo pesquisador, e está no Anexo I.

### 3.2.4 Esquematização detalhada da dissertação

O Quadro 3, a seguir, demonstra o esquema detalhado da estrutura metodológica a ser seguida nesta dissertação:

<b>TEMA</b>	ANÁLISE DO PROCESSO DE GESTÃO DE PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS COMPETITIVO-COOPERATIVAS - ESTUDO DO PÓLO GASTRONÔMICO DE SANTA FELICIDADE		
<b>Problema de Pesquisa</b>	A inadequação da aplicação direta das ferramentas de gestão de grandes corporações na gestão da PME.		
<b>Eixo norteador da dissertação</b>	Existe um pressuposto de que as pequenas e médias empresas que tem sucesso e conseguem se manter sempre ativas, seriam aquelas que utilizam a teoria contábil/administrativa, e mantém o foco no <i>core business</i> , na gestão de seus empreendimentos.		
<b>Objetivo Geral</b>	Analisar se no processo de gestão das PMECC, pertencentes ao pólo gastronômico de Santa Felicidade, estão presentes as ferramentas gerenciais utilizadas pela controladoria em grandes corporações.		
<b>Objetivos Específicos</b>	(1) Identificar quais as fontes (internas e externas) nas quais as empresas buscam atualmente as informações necessárias; (2) Identificar como são avaliados os resultados: financeiro e não-financeiro nas PMECC; (3) Identificar como é desenvolvido o planejamento e controle financeiro na PMECC; (4) Identificar o papel que a contabilidade tem desempenhado no processo de gestão das PMECC; (5) Propor um modelo de controladoria sintético, específico para as PMECC, que contemple as principais informações gerenciais necessárias para a gestão do empreendimento.		
<b>Pressupostos Teóricos</b>	A maioria das ferramentas e modelos gerenciais, desenvolvidos para auxiliar o processo de gestão, foram concebidos em grandes empresas ou com inspiração em situações observadas em grandes empresas. A utilização ou adaptação da controladoria de grandes empresas pode contribuir no processo de gestão do pequeno e médio negócio. A contabilidade em empresas menores caracteriza-se muitos mais como uma obrigação legal do que como um instrumento de apoio gerencial.		
<b>Suporte Teórico da Pesquisa</b>	<b>Papel da Controladoria na Gestão Empresarial</b>	Definições e conceitos Custeio Absorção - Custeio Direto ou Variável Custeio Baseado em Atividades Contabilidade de custos na PME Os métodos de custeio indicados para PME	Mosimann (1993), Oliveira <i>et alii.</i> (2005).  Souza <i>et alii.</i> (2003), Padoveze (2003) e Kaplan e Cooper (1998).
	<b>Métodos de Custeio</b>		
	<b>Planejamento e Controle Orçamentário</b>	Importância e implantação em uma pequena empresa.	Welsch (1983), Padoveze (2005).
	<b>Beyond Budgeting - Além do Orçamento</b>	Abolir a utilização de orçamentos na gestão da empresa.	Jorgensen (2002), CAM-I (2001).
	<b>Balanced Scorecard</b>	Adaptação e Aplicação em uma pequena em empresa.	Kaplan e Norton, Ottoboni (2002).
	<b>Gestão de Competências</b>	Competências essenciais e o foco no <i>core business</i>	Hamel e Prahalad, Fleury e Fleury (2001).
	<b>Pequenas e Médias Empresas</b>	A gestão na PME. Empresas Cooperativo-Competitivas	Albuquerque (2004). Rosa e Souza (2005).
<b>Suporte Metodológico da Pesquisa</b>	<b>Classificação da Pesquisa</b>	Forma de estudo: pesquisa descritiva Controle de variáveis: <i>ex post facto</i> Propósito da pesquisa: causal Dimensão de tempo: corte transversal	
	<b>Material e Métodos</b>	Pesquisa Bibliográfica: Análise Exploratória Pesquisa Documental: Análise de Conteúdo Questionário: Análise de Conteúdo	
	<b>Campo de Aplicação</b>	Pólo Gastronômico de Santa Felicidade	Universo: 28 restaurantes Amostra intencional: 20 restaurantes Respondente: 16 restaurantes
	<b>Perguntas de pesquisas, vinculação com os objetivos pretendidos e métodos de investigação</b>	(1) Quais as fontes (internas e externas) nas quais as empresas buscam atualmente as informações necessárias? (2) Como são avaliados os resultados financeiro e não-financeiro nas PMECC? (3) Como são desenvolvidos o planejamento e controle financeiro na PMECC? (4) Qual o papel que a contabilidade tem desempenhado no processo de gestão das PMECC? (5) A utilização ou adaptação das ferramentas gerenciais da controladoria de grandes empresas pode contribuir para a redução do risco do negócio e agir como facilitador do processo de gestão?	<b>Método de Investigação</b> Pesquisa de campo: Questionário - partes II e III Pesquisa de campo: Questionário - parte IV Pesquisa de campo: Questionário - parte V Pesquisa de campo: Questionário - parte III Pesquisa de campo: Questionário partes II, III, IV e V; Conclusões do autor.
<b>Resultados Esperados</b>	Confirmação (ou não) dos pressupostos teóricos Identificar se as pequenas e médias empresas que tem sucesso e conseguem se manter sempre ativas, seriam aquelas que utilizam a teoria contábil/administrativa, e mantém o foco no <i>core business</i> , na gestão de seus empreendimentos. Propor um modelo de controladoria sintético, específico para pequenas e médias empresas que contemple as principais informações gerenciais necessárias para a gestão do empreendimento.		

Quadro 3 – Síntese esquemática do processo de pesquisa

Fonte: O Autor

## 4 TRABALHO DE CAMPO

### 4.1 CARACTERIZAÇÃO DA REGIÃO PESQUISADA – SANTA FELICIDADE

Especificamente no setor gastronômico observa-se em Curitiba–PR um grupo de empresas que já tem atividades conjuntas. Elas formam o Pólo Gastronômico de Santa Felicidade que se especializou na tradicional cozinha italiana. Localizado a sete quilômetros do Centro da cidade, abriga cerca de vinte e oito restaurantes, alguns com capacidade para mais de mil lugares.

Pensava-se que este grupo de empresas representava um tipo de aglomeração, ou seja, uma concentração geográfica de empreendimentos que tinham o mesmo ramo de atividade. Na verdade após os primeiros estudos sobre o local verificou-se que a relação entre restaurantes era mais do que uma simples aglomeração.

Um exemplo da organização desta região é a ACISF – Associação do Comércio e Indústria de Santa Felicidade, entidade representativa dos empresários do comércio e da indústria de Santa Felicidade. Criada em abril de 1987, a ACISF foi idealizada por um grupo de empresários locais para desenvolver e apoiar o comércio da região. A atuação desta instituição visa atender os interesses comuns destas empresas que são as principais beneficiadas. Entre as principais ações já realizadas destaca-se, a criação do Portal de Santa Felicidade, a promoção de eventos locais como a Festa da Uva e Quatro Giorni, eventos esportivos, e uma representação junto ao poder público reivindicando a atenção das autoridades para a solução dos problemas da região e para o aproveitamento do potencial turístico do bairro.

As competências essenciais para direção do negócio são obtidas a partir do *learning by doing* e também do *learning by interacting*.

Com isto, percebe-se que o Pólo Gastronômico de Santa Felicidade passou por um processo de evolução e hoje, na classificação de Rosa e Souza (2005), pode ser considerado um *cluster* com alianças fracas.

Ainda tem-se a impressão que esta região encontrar-se próxima de tornar-se um *Cluster* com Alianças Fortes, à medida que os empresários da região estão envolvendo-se cada vez mais com as questões que tratam o desenvolvimento local e percebendo as vantagens competitivas a partir de agrupamentos para tratar alguns interesses coletivos.

#### 4.1.1 Bairro de Santa Felicidade – Breve Histórico<sup>4</sup>

Em 05 de janeiro de 1878 chegava ao Porto de Paranaguá o navio “Sulis”, vindo de Gênova - Itália, com imigrantes que pressionados pela crise econômica de seu país e estimulados pela propaganda imigratória partiu em busca de melhor destino. Para o governo brasileiro, a imigração significava uma solução para o fim da mão-de-obra escrava<sup>5</sup> e uma opção para colonizar regiões menos habitadas.

Os imigrantes chegados a Paranaguá, que na maioria eram comerciantes, operários, artesãos, lavradores e profissionais especializados, foram encaminhados pelo governo do Paraná para as regiões litorâneas de Porto de Cima, São João da Graciosa, Alexandra e Morretes, em um esforço oficial de colonização. No entanto, insatisfeitos com o clima e a insalubridade do solo, que não se prestava ao tipo de cultura a que estavam habituados, optaram pelo direito que lhes cabia, de mudar duas vezes. Assim, deixaram o litoral e subiram a serra na tentativa de encontrar lugares mais salubres e adequados para a agricultura. Chegaram ao planalto em Curitiba, onde tinham ouvido dizer que o solo era mais semelhante com de sua terra natal, a Itália.

Em Curitiba, eles se dividiram em dois grupos: alguns foram para o atual bairro Água Verde e outros para a região do Taquaral. Os viajantes que ficaram no bairro de Taquaral conheceram os proprietários dos terrenos da região, uma senhora chamada Felicidade Borges e seus dois irmãos, Antonio e Arlindo Borges. Após negociação, os proprietários facilitaram a compra das

---

<sup>4</sup> Fonte: ACISF – Associação do Comércio e Indústria de Santa Felicidade.

<sup>5</sup> No Brasil, o fim da escravidão se deu em 13 de maio de 1888 com a promulgação da Lei Áurea, feita pela Princesa Isabel. Porém, já na metade do século XIX a escravidão no Brasil passou a ser contestada pela Inglaterra, interessada em ampliar seu mercado consumidor na região.

terras uma vez que os italianos estavam sem dinheiro. Com toda a consideração que os imigrantes tinham pela senhora, decidiram colocar seu nome no local, adicionando, devido à forte religiosidade, a palavra “Santa” à frente, surgindo assim o nome do bairro mais italiano de Curitiba, Santa Felicidade.

A Figura 10, a seguir, ilustra a posição geográfica do bairro de Santa Felicidade.

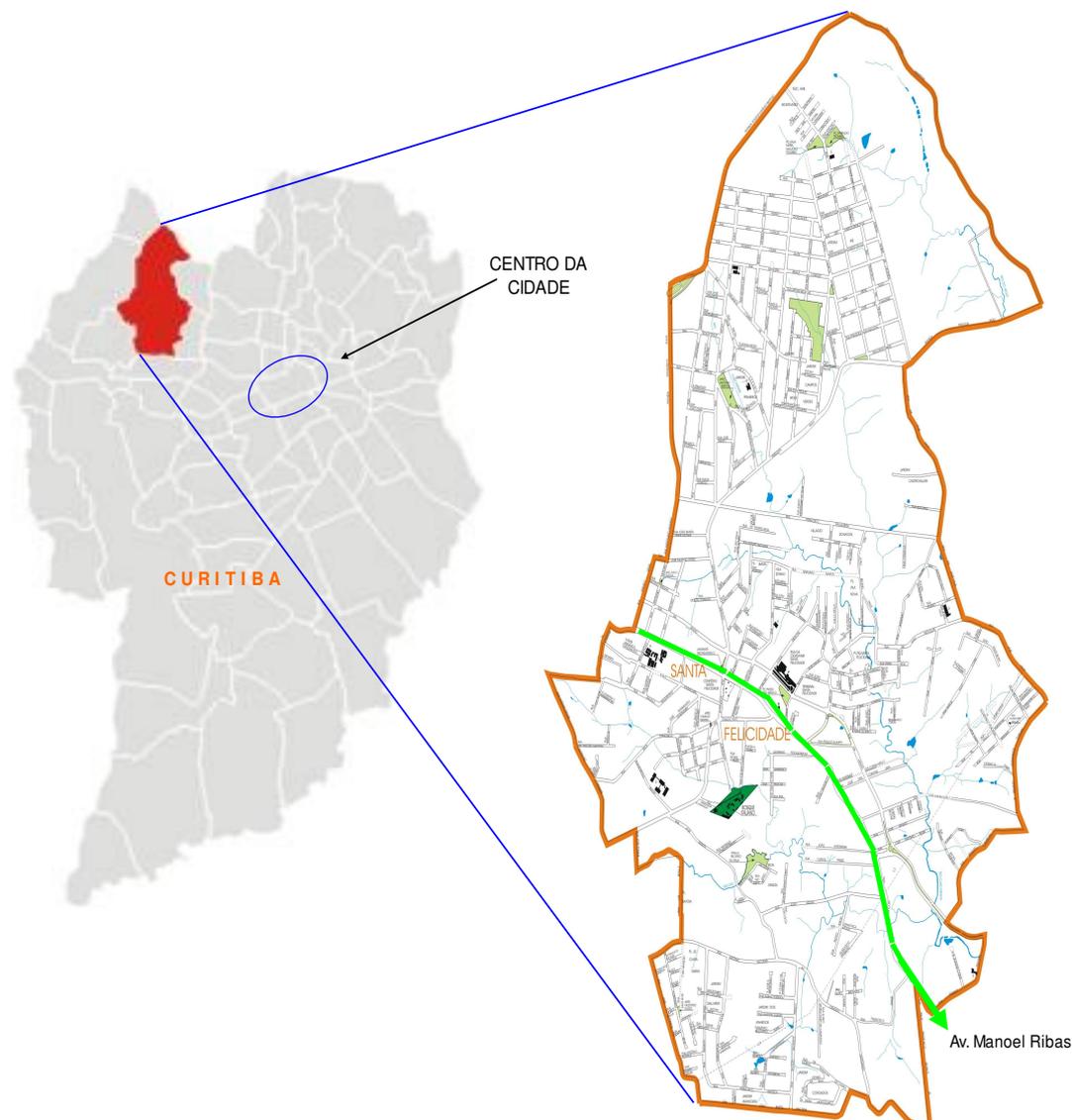


Figura 10 – Localização do bairro de Santa Felicidade em Curitiba: composição atual  
FONTE: Adaptado de IPPUC (2005)

A divisão do terreno entre as quinze famílias foi feita pelo engenheiro Lavagnini em novembro de 1878. Nesses terrenos, os imigrantes construíram

suas habitações e plantaram produtos como: erva-mate, milho e uva, entre outros. Também se dedicaram à criação de animais.

A Colônia prosperou e em 1882 setenta famílias já habitavam a região. Nos anos seguintes os principais acontecimentos foram:

- Em 1886, construção do cemitério (que em 1996 foi ampliado e murado);
- Em 1891, construção da Igreja São José, em Santa Felicidade;
- Em 1899, construção da primeira escola, das Apóstolas do Sagrado Coração de Jesus.

Em 1902 estavam instaladas na colônia mais de 200 famílias dedicadas ao cultivo de milho, vinhedos e hortaliças, à criação de galinhas e gado e às atividades comerciais e de prestação de serviços, como armazéns e ferrarias, bem como a fabricação de queijos e vinhos.

Entre os tipos de habitação característicos da colônia italiana de Santa Felicidade, a chamada “casa rural”<sup>6</sup> foi a que durante longo tempo concentrou a maior parte da população e a que em menor escala sofreu influências modificadoras.

Em 1916 é criado o Distrito Judiciário, tendo como limites: a leste, o rio Barigui; a oeste, o rio Passaúna; ao norte, as estradas do Taboão e do Juruquy e, ao sul, as Colônias Órleans e Santa Ignácio.

A partir deste período até a década de 50, Santa Felicidade experimenta um largo período de consolidação. A rotina do trabalho agrícola determina o ritmo dos dias e das estações. A prosperidade econômica se traduzia em melhoria do nível de vida.

---

<sup>6</sup> A arquitetura dessas casas é de modelo rural Padovano / Vicentino, o que evidencia a perpetuação, por parte do imigrante, da memória Vêneta.

O censo de 1950 indica a existência de 4.000 habitantes no distrito. Até aquele momento, em Santa Felicidade só se falava o dialeto Vêneto<sup>7</sup>, como o local sequer pertencesse ao Brasil.

#### 4.1.2 Pólo Gastronômico de Santa Felicidade

Segundo informações obtidas junto a ACISF, a fama da comida italiana na região começou na década de 50, com o aumento do fluxo de caminhões que cruzavam o bairro, rumo à estrada do Cerne que ligava a Capital ao norte do Estado do Paraná. Aproveitando o fluxo, muitas famílias moradoras na beira da estrada começaram a servir comida aos viajantes, como as que serviam à família.

Em 1952, Ogênio Trevisan fundava o Restaurante Cascatinha. Já nos anos 60 seriam fundados os restaurantes Madalosso (1964) e Veneza (1965).

Com isso, a região começou a ser reconhecida pela gastronomia, tradição preservada até hoje pelos pratos típicos como o risoto, a polenta, a lasanha, o nhoque, o macarrão e o frango. O bairro de Santa Felicidade tornou-se local indispensável para turistas que visitam a região e admiradores da cozinha italiana.

## 4.2 IDENTIFICAÇÃO DAS FONTES, UNIVERSO E AMOSTRA

O universo deste estudo, tanto no que se refere aos dados quantitativos quanto qualitativos, compreende vinte e oito restaurantes que fazem parte do pólo gastronômico de Santa Felicidade. Foi selecionada uma amostra de vinte restaurantes, que estão localizados na avenida principal (Avenida Manoel Ribas).

---

<sup>7</sup> Vêneto é como muitas vezes é chamado o idioma Talian que é uma variante da língua italiana. Os imigrantes vieram de diversas partes da Itália, mas principalmente do Norte da Península Italiana, sendo que a maioria falava o dialeto Vêneto.

Foi realizado o contato com a ACISF – Associação do Comércio e Indústria de Santa Felicidade, que forneceu as informações necessárias para a identificação dos restaurantes pertencentes ao grupo.

Os restaurantes foram contatados e dezesseis aceitaram participar da pesquisa e retornaram os questionários preenchidos.

#### **4.3 ELABORAÇÃO DOS INSTRUMENTOS DE COLETA**

Para coleta das informações qualitativas e quantitativas foi elaborado modelo único de questionário, dividido em cinco partes distribuídas como segue:

- Características Gerais da Empresa (de preenchimento opcional): teve como objetivo obter informações como nome/razão social da empresa, responsável pelo preenchimento do questionário, faturamento e data de fundação;
- Organização da Empresa: com objetivo de identificar a estrutura administrativa da empresa, quantidade e escolaridade dos empregados e como se dá a comunicação interna na empresa;
- Gestão Estratégica da informação: nesta parte buscou-se identificar quais informações, internas e externas, são importantes para o processo de gestão das empresas pesquisadas e ainda quais as fontes atualmente utilizadas para obtenção dessas informações. Também se tentou verificar o papel que a contabilidade, na figura do contador, tem desempenhado frente às necessidades de informações gerenciais dessas empresas. Ainda foi questionado quanto aos fatores utilizados pelo administrador/proprietário (informação, intuição ou experiência) para direcionamento de suas ações na gestão da empresa;
- Avaliação e Desempenho: Com objetivo de identificar se a empresa já utiliza alguma forma de avaliação de desempenho

tanto financeiro quanto não financeiro; quem realiza esta avaliação e qual a ferramenta gerencial utilizada;

- Planejamento e Controle Financeiro: Buscou-se neste item identificar quem é o responsável pelo planejamento e controle financeiro. Também foi questionado sobre os critérios adotados nas decisões de investimentos e financiamentos.

O questionário final encontra-se anexo a este Trabalho (Anexo I).

#### **4.4 COLETA DOS DADOS**

A coleta de informações foi efetuada de forma única, a saber:

- Aplicação de questionário: Para obtenção de informações qualitativas e quantitativas, foi necessário aplicar o questionário mencionado no item anterior, por meio de contatos individuais.

#### **4.5 TABULAÇÃO DOS DADOS**

Após a coleta dos dados obtidos a partir dos questionários aplicados, estes foram tabulados, com auxílio de uma planilha eletrônica, para que, dessa forma, fosse possível proceder à análise e interpretação da pesquisa.

#### **4.6 ANÁLISE DOS DADOS**

Para a análise dos dados coletados, foram utilizadas técnicas de estatística básica e análise de conteúdo. As técnicas estatísticas utilizadas foram, basicamente, as de natureza descritiva. A análise de conteúdo, definida por Richardson (1999), é uma técnica de pesquisa que apresenta características metodológicas de objetividade, sistematização e inferência.

## 5 RESULTADOS

A análise a seguir tem como referencial, informações de natureza qualitativa e quantitativa oriundas de fontes primárias, coletadas junto aos dirigentes / proprietários dos restaurantes, por meio do questionário.

### 5.1 ORGANIZAÇÃO DA EMPRESA

Com relação à estruturação das empresas, mais de 90% relataram que não possuem um organograma formal elaborado. Porém, existe divisões na estrutura organizacional, ainda que informalmente, sendo que na maioria dos casos compõem-se de: Cozinha, Salões, Compras e Administração. Em alguns casos verificou-se que a divisão da estrutura coincidia com as divisões da estrutura física do restaurante.

- **Tamanho das empresas**

Quanto à quantidade de funcionários, 75% das empresas pesquisadas têm em seu quadro funcional entre 11 a 30 indivíduos. Outros 12,50% das empresas com 31 a 50 indivíduos e mais 12,50% com número acima de 50 indivíduos. A distribuição desse pessoal dentro dos restaurantes é de 92% na área operacional e apenas 8% na administração, conforme é observado no Gráfico 1:

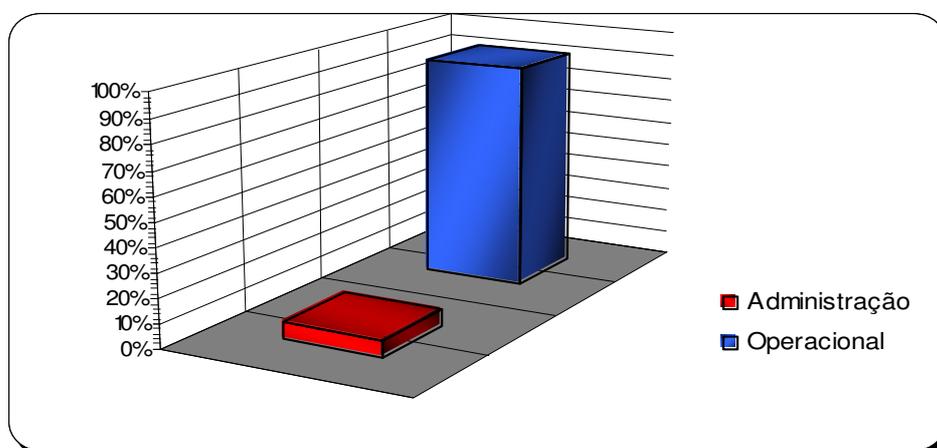


Gráfico 1 – Total de funcionários por área de atuação

FONTE: Dados da pesquisa de campo

O Gráfico 1 ainda valida o pressuposto de que PMEs teriam uma estrutura administrativa enxuta. Destaca-se também que por se tratar de restaurantes especializados na cozinha italiana, são intensivos no *core business* com o quadro de pessoal focado no produto final que é a qualidade do serviço (atendimento e comida italiana) e, por isso, a maior concentração de funcionários se localiza na área operacional (cozinha, salão e atendimento) da empresa.

- **Escolaridade dos funcionários**

Outro fator decorrente do intensivo *core business* é o grau de escolaridade dos funcionários. Verificou-se que a escolaridade concentrava-se em 42% com o ensino fundamental completo, seguido de 23% com ensino médio incompleto e aproximadamente 2% com ensino superior completo conforme demonstrado no Gráfico 2.

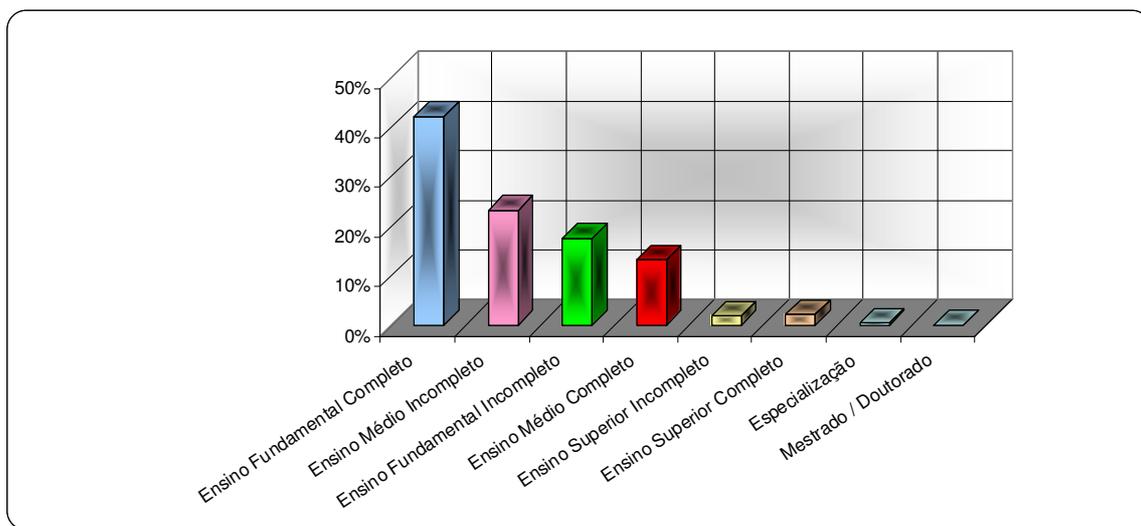


Gráfico 2 – Escolaridade dos funcionários

FONTE: Dados da pesquisa de campo

Não necessariamente alto nível de escolaridade garante uma comida de qualidade. Na verdade, o que se percebe é que, no caso específico de Santa Felicidade, na maioria dos restaurantes o *know-how* alçando na área da culinária já vem de gerações dentro da própria família e foi trazido diretamente da Europa

com os imigrantes italianos. Verificou-se que os funcionários com maior grau de escolaridade são aqueles que atuam na área administrativa.

- ***Comunicação interna***

Também foi levantada a questão da comunicação interna. A maioria das empresas pesquisadas não possuía um organograma formal, tinha uma estrutura administrativa enxuta e isso poderia influenciar no processo de comunicação entre a chefia e os empregados. Observou-se que a maioria das empresas tem preferência pela comunicação verbal e individual entre chefia e funcionários, sendo esta prática muito utilizada. Reuniões eventuais com todo o quadro de funcionários são utilizadas. Reuniões periódicas e recursos eletrônicos são pouco utilizados.

## **5.2 GESTÃO ESTRATÉGICA DA INFORMAÇÃO**

Inicialmente, foram solicitadas no questionário de pesquisa que fossem classificadas as informações externas de acordo com o grau de importância para o gerenciamento da empresa. Algumas classes de informações foram sugeridas pelo próprio pesquisador. O representante da empresa deveria classificar os tipos de informações entre “muito importante”, “importante” ou “pouco importante”.

- ***Importância das informações externas***

Para a 94% das empresas pesquisadas as informações sobre clientes são muito importantes. Informações econômicas, legais e sobre a concorrência ficaram com 75%, 69% e 63% respectivamente. Para 13% das empresas informações políticas e sociais são muito importantes. O Gráfico 3 sumariza estas informações.

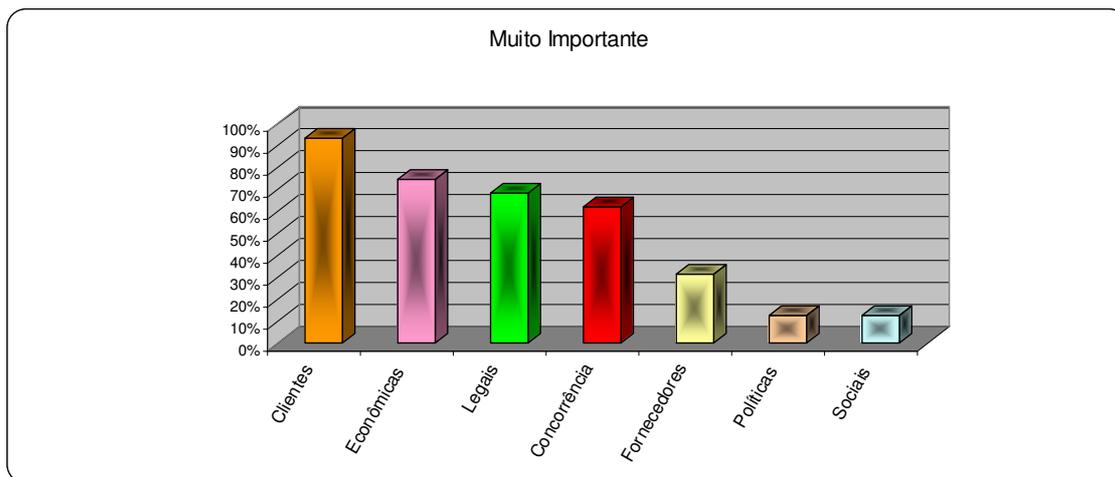


Gráfico 3 – Importância das informações externas “I”

FONTE: Dados da pesquisa de campo

O Gráfico 3 mostra a importância que estas empresas dão a informações sobre os clientes. Isto decorre do fato de que a maioria das empresas oferece um mesmo cardápio aos clientes com algumas poucas variações. Assim, o principal diferencial é a qualidade do atendimento. Para isso torna-se fundamental as informações sobre a clientela. Ainda de acordo com Hoffman e Bateson (2003) o marketing de relacionamento é fundamental, ou seja, o desenvolvimento de relacionamento de longa duração com os clientes. Muitas empresas gastam a maior parte de seus esforços de marketing para atrair clientes, ao invés de manter os que já têm, “mimar os clientes existentes faz mais sentido, economicamente falando, estes se acostumam com a empresa, seus funcionários e a maneira como o serviço é prestado, recomendam as empresas aos seus amigos e familiares: a propaganda “boca-a-boca”, feita por clientes, muitas vezes se traduz em novos clientes”. Esta abordagem de retenção de clientes, pelo que se percebe, é a utilizada pelos restaurantes de Santa Felicidade.

Observa-se também que as informações sobre concorrência, ainda que consideradas muito importantes por mais da metade das empresas pesquisadas, na percepção do administrador-dirigente, vêm depois das informações econômicas e legais. Isto possivelmente porque a situação econômica das pessoas deve influenciar diretamente os níveis de atividade dos

restaurantes. Com menos dinheiro no bolso, as pessoas acabam optando por refeições mais acessíveis.

Com relação às informações externas “importantes” ou “pouco importantes”, os principais destaques são: as informações sociais consideradas importantes para 81% dos entrevistados demonstrando uma preocupação deste grupo de empresas por questões relacionadas ao chamado terceiro setor; e informações políticas consideradas pouco importantes para quase 20% da empresas. O Gráfico 4, abaixo, traz mais detalhes:

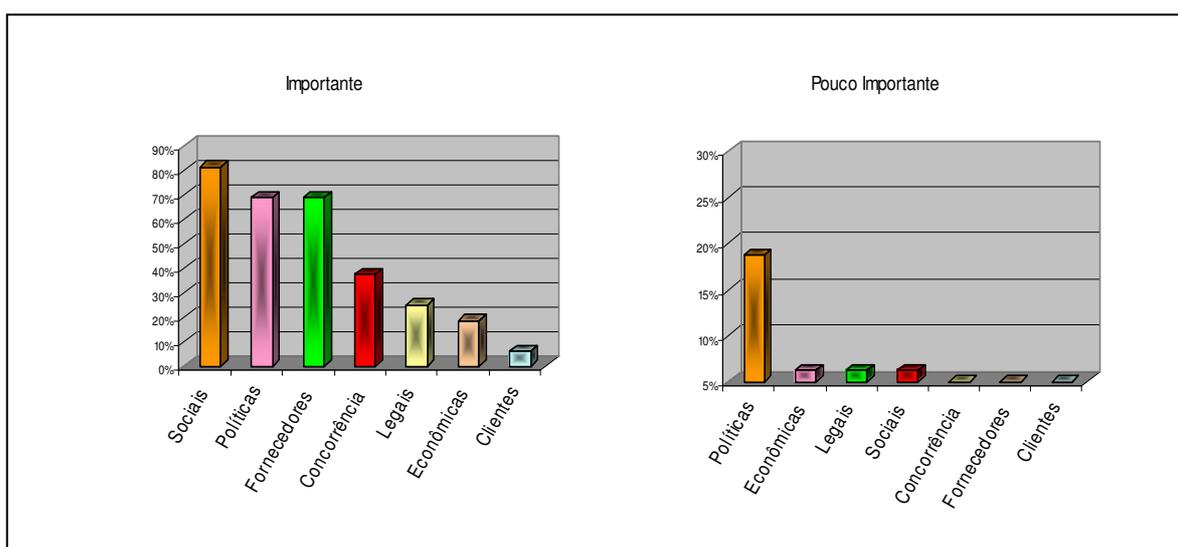


Gráfico 4 – Importância das informações externas “II”

FONTE: Dados da pesquisa de campo

Vale ressaltar que informações referentes aos fornecedores são consideradas importantes por quase 70% das empresas, o que mostra a importância das relações com parceiros para realização de boas compras.

- **Fonte das informações externas**

Outro questionamento realizado foi em relação às fontes dessas informações externas. Buscou-se, com isto, identificar quem tem auxiliado o dirigente da empresa em relação às informações externas importantes para sua gestão.

As duas principais fontes de informações têm sido por meio de jornais e revistas diversas e pelo contador da empresa ambos utilizados por 22% das empresas. O Gráfico 5, a seguir, sumariza as fontes de informações externas.

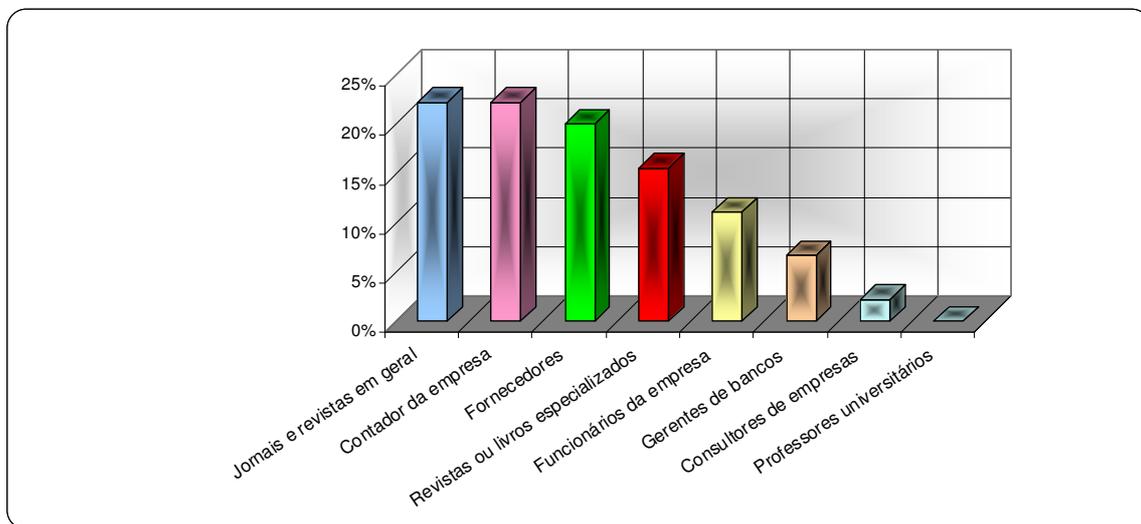


Gráfico 5 – Fontes das informações externas

FONTE: Dados da pesquisa de campo

Esta composição mostra a importância do contador também como fonte de informações do ambiente exógeno em que a empresa está contextualizada. Fornecedores também se mostraram como uma fonte representativa de informações sobre o mercado.

- **Importância das informações internas**

Com relação às informações internas importantes para o gerenciamento do negócio, o representante da empresa também deveria classificar os tipos de informações entre “muito importante”, “importante” ou “pouco importante”. A informação interna mais importante constatada para o gerenciamento do negócio foi a de custos.

Neste item 94% das empresas pesquisadas classificaram as informações sobre custos como “muito importante”. Detalhe interessante é que, mesmo com esta importância, não ficou claro qual o critério adotado pelas

empresas para apuração dos custos. O Gráfico 6, a seguir, demonstra a importância da informação de custos na gestão das empresas.

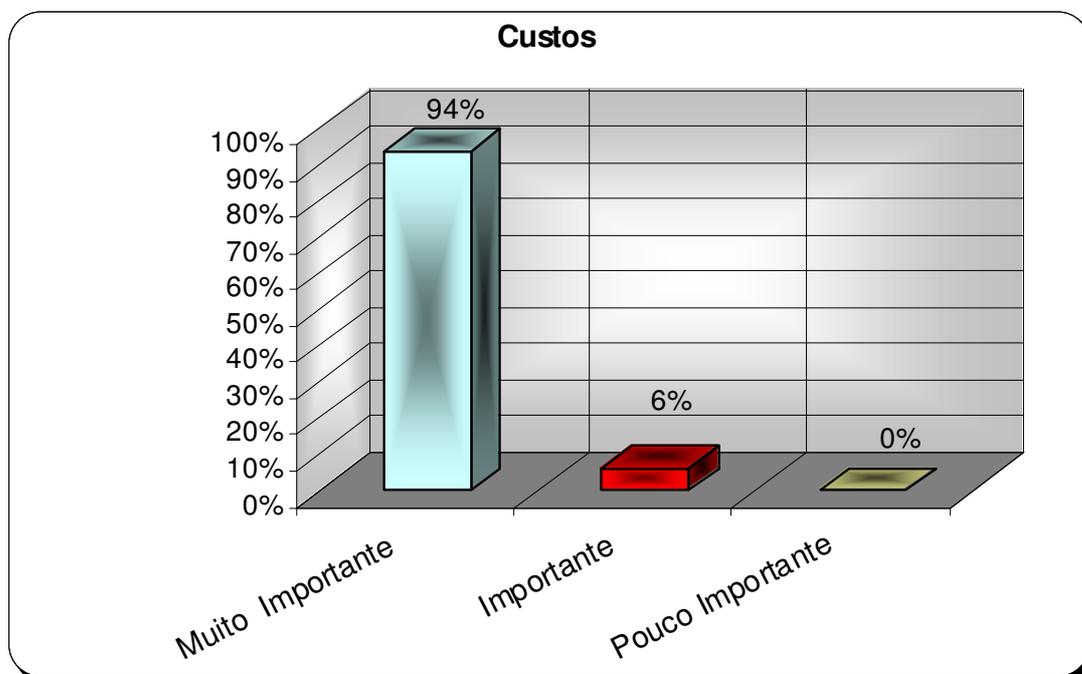


Gráfico 6 – Importância das informações internas "I"

FONTE: Dados da pesquisa de campo

Em conversa informal entre o pesquisador e o representante de um dos mais representativos e tradicionais restaurantes da região, foi dado o depoimento que o tema "custos" ainda está em uma fase embrionária em relação às outras áreas dos restaurantes. O representante comentou que a região cresceu e alcançou *know-how* em muitas áreas, porém, ainda não conseguiu estabelecer um padrão de custeio de produtos e serviços, que atenda as reais necessidades de informações. Comentou que a precificação dos produtos e serviços geralmente se dá pela observação da concorrência.

Percebe-se que a experiência e da intuição têm sido os principais alicerces para a definição dos critérios a serem utilizados no que se refere aos custos, e demonstra uma carência de informações desta natureza para a gestão das empresas.

O Gráfico 7, a seguir, traz a percepção do dirigente quanto à importância das informações financeiras.

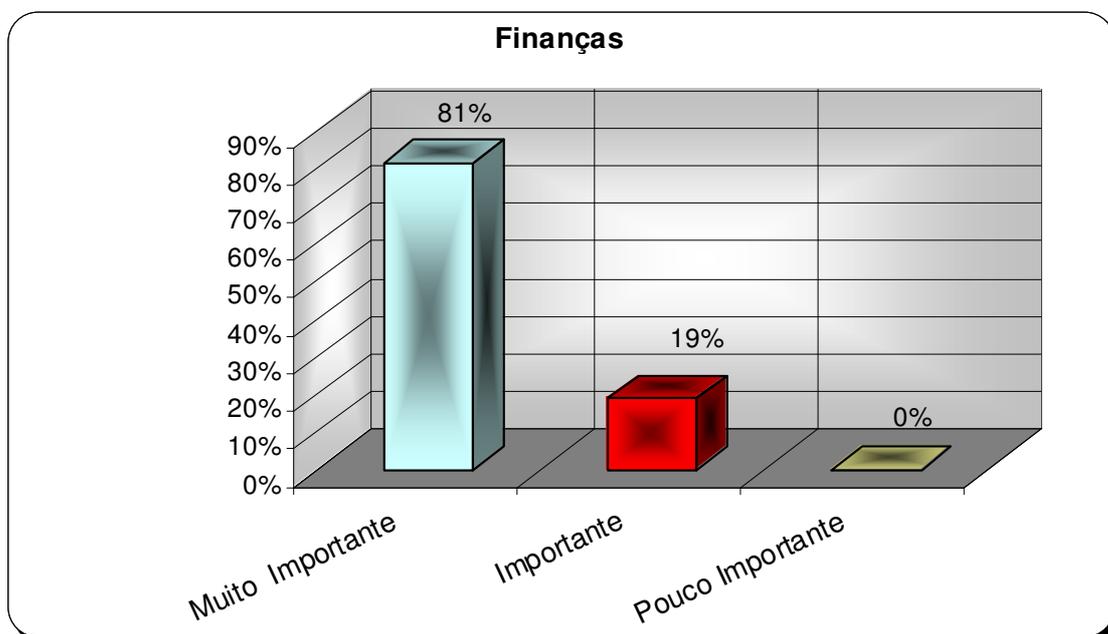


Gráfico 7 – Importância das informações internas “II”

FONTE: Dados da pesquisa de campo

A informação financeira, logo após a de custos, foi a segunda em termos de importância para o gestor. Com 81% das empresas classificando-a como “muito importante”, a área de finanças bem conduzida se afirma como um dos elementos fundamentais para o sucesso do empreendimento.

Com relação às informações de recursos humanos e avaliação de desempenho, a maioria das empresas classifica como “importante” (ver Gráfico 8). Vale ressaltar que foi verificado a partir de observação livre que alguns restaurantes possuem na área de RH, cadastros de pessoas potenciais para atuarem no atendimento em dias de pico ou eventos especiais. Na sua maioria são profissionais das áreas operacionais: garçons e atendentes.

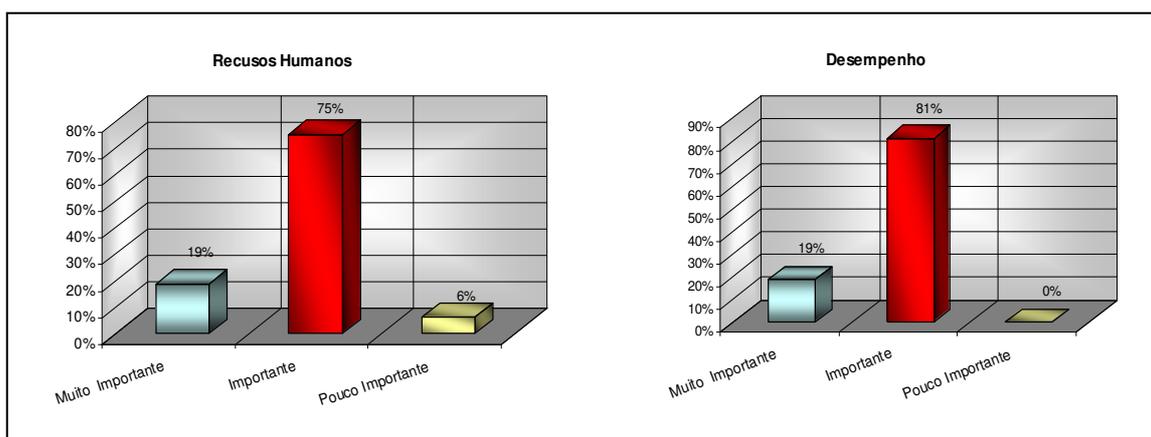


Gráfico 8 – Importância das informações internas “III”

FONTE: Dados da pesquisa de campo

Com relação ao planejamento e controle, aparentemente verificou-se uma ligeira preocupação superior com o controle considerado por 56% das empresas como “muito importante”. Já o planejamento teve 44% das empresas que o classificaram como “muito importante” e 44% como “importante”.

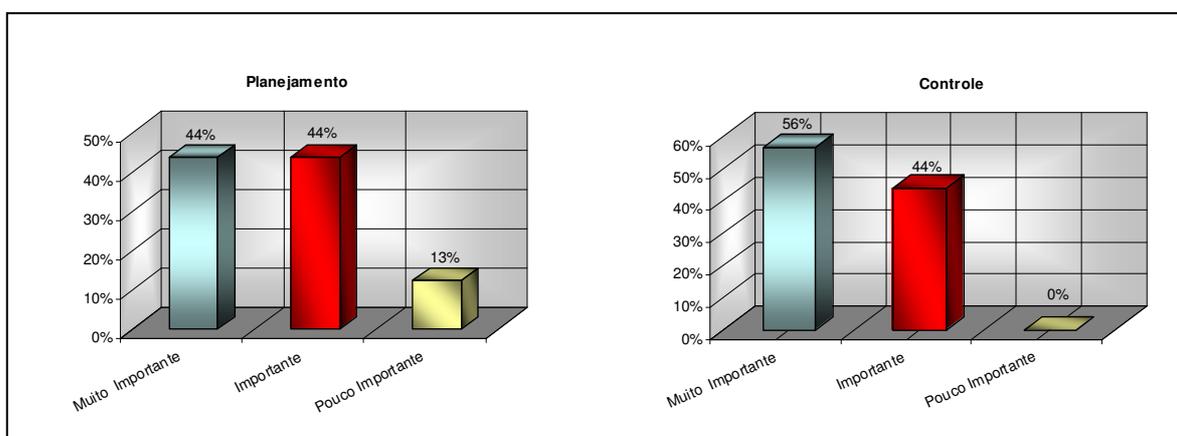


Gráfico 9 – Importância das informações internas “IV”

FONTE: Dados da pesquisa de campo

Várias são as hipóteses para esta ligeira preferência pelo controle. Uma delas seria pelo grau de instrução dos funcionários, que na média concentra-se no ensino fundamental (ver Gráfico 2), e que sem uma visão holística do empreendimento poderiam comprometer os produtos e serviços da empresa por uma ação impensada, já que tem contato direto com os clientes.

Outra hipótese seria por tratar-se de empresas familiares em sua maioria, àqueles que não fazem parte da família estariam mais sujeitos ao controle.

Também foi comentado pelo representante de uma das empresas, em conversa informal, que o principal risco do negócio era justamente o de não se planejar. Desta forma na percepção do dirigente o planejamento seria uma ferramenta que diminuiria o risco do negócio.

- **Fontes das informações internas**

Como nas informações externas, também foi solicitado aos gestores que destacassem quais as fontes das informações internas necessárias para o gerenciamento do negócio. O Gráfico 10 demonstra o resultado.

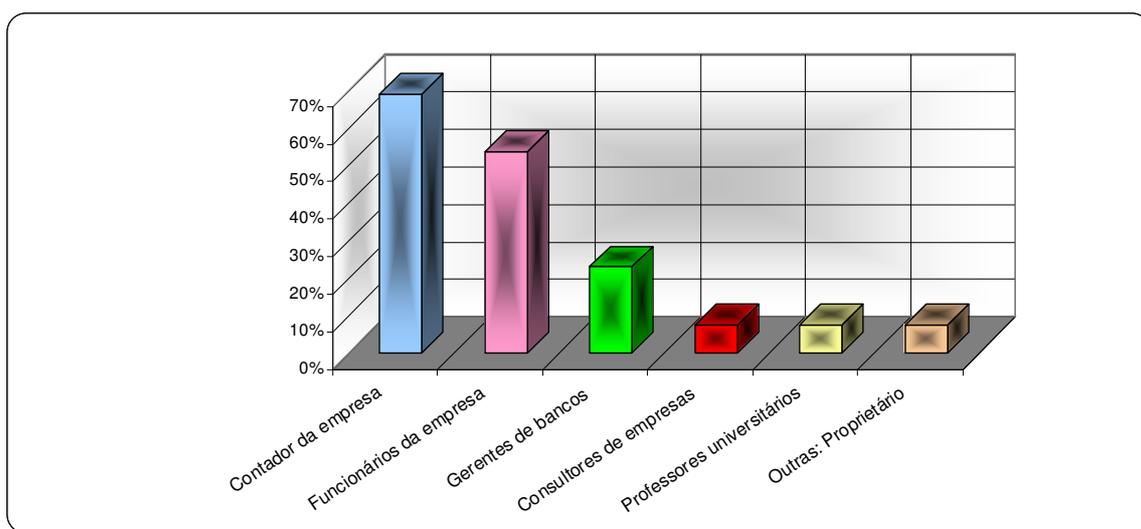


Gráfico 10 – Fontes das informações internas

FONTE: Dados da pesquisa de campo

Observando o Gráfico 10, destaca-se mais uma vez a importância que o profissional da contabilidade tem como provedor de informações com 69% das empresas utilizando-o como fonte. Com este resultado, aparentemente, se começa a contrariar o pressuposto de que a contabilidade teria um papel meramente de obrigatoriedade legal.

Ainda com relação ao Gráfico 10 observa-se que os funcionários também são fontes de informações internas, porém, não ficou claro como é esta participação uma vez que a estrutura administrativa destas empresas é bem reduzida e menos de dez por cento do quadro funcional está na área administrativa.

Um personagem que surge nesta análise é o “gerente de banco” com 23% das empresas utilizando-se desta fonte de informação. Isto pode ser explicado pelo processo de segmentação de clientes pelo qual os bancos nacionais passaram na última década. Com isso as instituições passaram a oferecer gerentes específicos e especialistas para diversos tamanhos de empresas e ramos de atividade. É normal que hoje uma empresa tenha um gerente exclusivo, prestando uma verdadeira consultoria empresarial ao gestor.

- **Papel do contador**

O questionário de pesquisa também abordou questão sobre o papel que o contador vinha desempenhando na gestão do empreendimento.

A primeira questão foi se a contabilidade era terceirizada ou não. Das empresas pesquisadas 56% possuem este serviço terceirizado e os outros 44% restantes não (ver Gráfico 11).

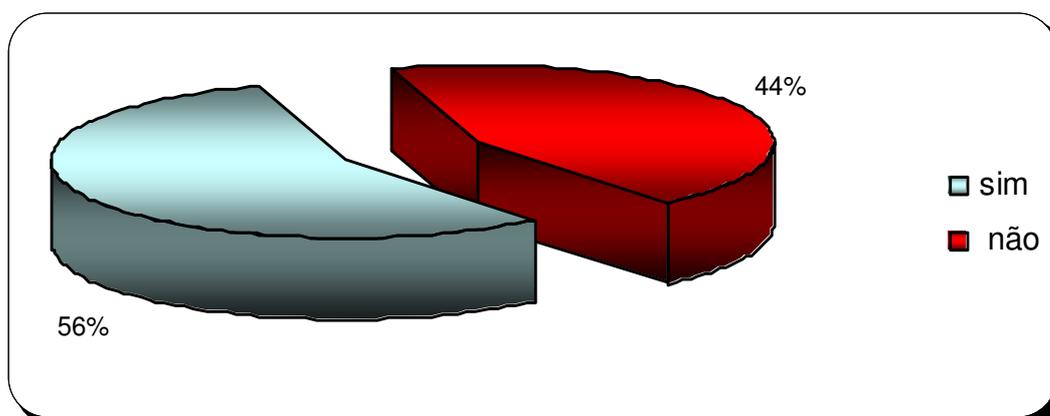


Gráfico 11 – Empresas com o serviço de contabilidade terceirizado

FONTE: Dados da pesquisa de campo

Este levantamento é interessante, pois acreditava-se que na maioria das PME a contabilidade seria terceirizada.

Outra pergunta foi se as informações apresentadas pela contabilidade estavam contribuindo para o gerenciamento do negócio. O Gráfico 12 evidencia o resultado.

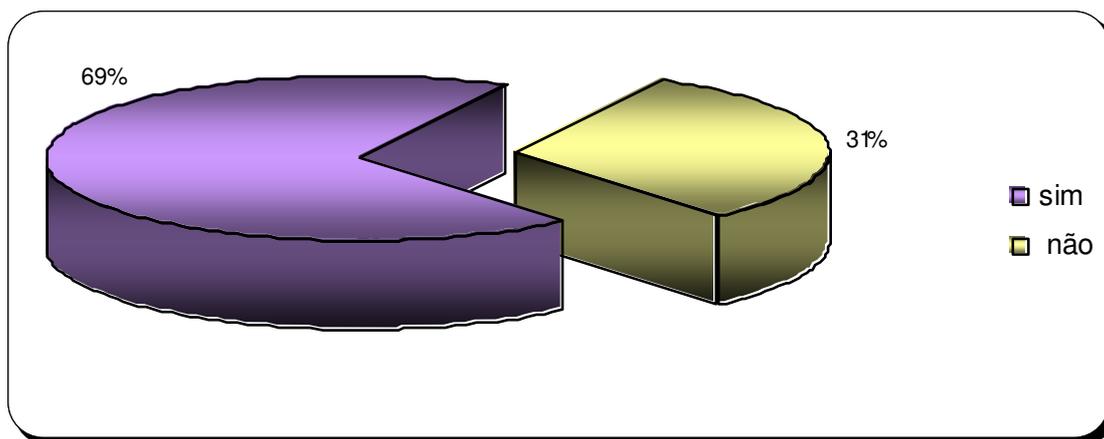


Gráfico 12 – Contribuição da contabilidade na gestão da empresa

FONTE: Dados da pesquisa de campo

Fica claro, observando o Gráfico 12, que estas empresas utilizam as informações da contabilidade no processo de gestão. Inclusive quando se indagou sobre os principais relatórios apresentados pela contabilidade para administração da empresa os indicados foram: Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado do Exercício e Fluxo de Caixa.

- ***Fatores utilizados para condução do negócio***

No que tange a abordagem sobre a gestão estratégica da informação levantou-se a questão: Com que frequência o gestor da empresa utiliza a *informação*, a *intuição* e a *experiência* na condução dos negócios? O representante da empresa poderia classificar cada item citado anteriormente em “muito utilizado”, “utilizado” e “pouco utilizado”.

Tratando-se da *informação*, 81% das empresas disseram que este fator é “utilizado”, e 19% afirmaram ser “muito utilizado” e nenhuma empresa classificou-o em “pouco utilizado” na gestão de seu empreendimento.

O fator *intuição* é “muito utilizado” por 56% das empresas, “utilizado” por 31% e “pouco utilizado” por 13%.

A *experiência* é um fator “muito utilizado” por aproximadamente 69% das empresas na condução dos negócios. Outros 31% afirmaram “utilizar” este fator, e nenhuma empresa afirmou ser “pouco utilizado”.

Este resultado, ao considerar a experiência e intuição como sinônimos de improvisação, afirmaria a hipótese de que PME utilizam mais a improvisação do que a informação em seu processo de gestão.

Porém, isto não fica muito claro, pois nos Gráficos 3 a 10 têm-se a impressão de que o responsável pela gestão da empresa está tendo acesso as informações importantes para o gerenciamento do negócio.

### 5.3 AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO

A terceira parte do questionário trouxe a abordagem sobre o processo de avaliação do desempenho nas PMECC pesquisadas. Foram levantados questionamentos sobre quem realizava ou acompanhava este processo e quais os indicadores para a avaliação dos resultados financeiros e não-financeiros.

- ***Avaliação do resultado financeiro***

O Gráfico 13 demonstra quem são os responsáveis pelo processo de avaliação do desempenho financeiro no grupo pesquisado.

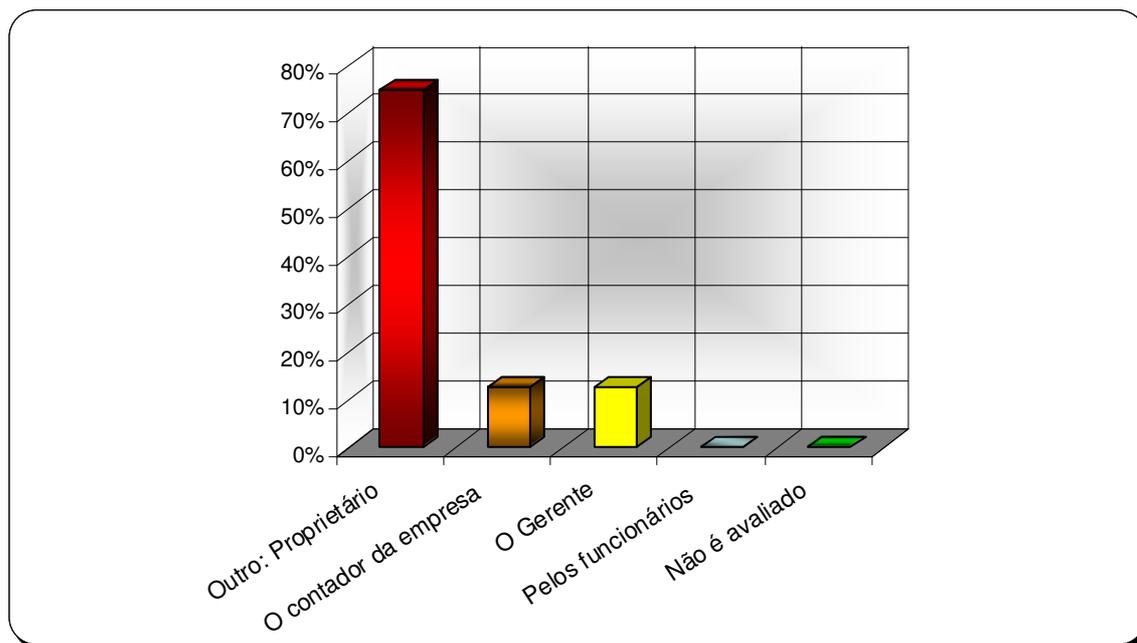


Gráfico 13 – Responsáveis pela avaliação do desempenho financeiro

FONTE: Dados da pesquisa de campo

A participação dos proprietários na maioria das empresas (ver Gráfico 13) pode ser uma característica de empresas familiares. Segundo artigo publicado por McKenna (*HSM Management*, 1998), no qual abordava questões sobre a gestão na empresa familiar, o medo de tornar-se vítima, coloca o proprietário sempre à procura de evidências que confirmem sua “predisposição a suspeita”. Para McKenna essa predisposição se manifesta de duas maneiras: protegendo-se contra “comportamentos indevidos” (considerados prejudiciais) e contra a contestação da autoridade. Assim, talvez esta concentração de empresas que tem a avaliação financeira sob responsabilidade do proprietário estejam sob os efeitos de um excesso de controle.

Ainda com relação ao desempenho financeiro foi levantada a questão sobre quais indicadores serviam de base para o gestor avaliar os resultados da empresa. Foram indicadas, pelo pesquisador, algumas opções de indicadores, porém, havia a possibilidade, caso a empresa utiliza-se outro indicador, de informá-lo. O Gráfico 14 apresenta os resultados obtidos para o questionamento citado anteriormente.

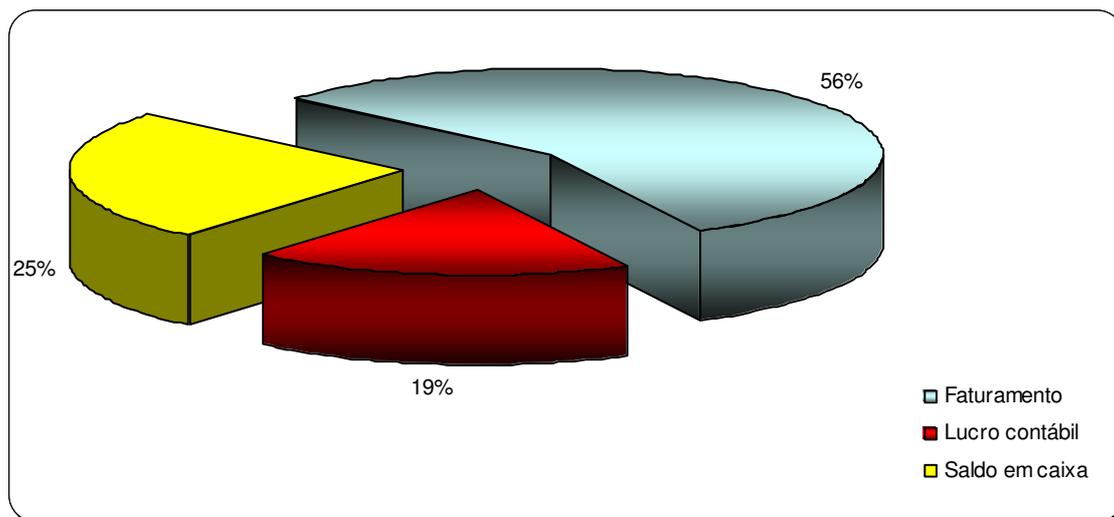


Gráfico 14 – Indicadores do desempenho financeiro

FONTE: Dados da pesquisa de campo

Este resultado demonstra que as empresas de Santa Felicidade têm se baseado mais no faturamento para avaliação do desempenho financeiro, seguido do saldo em caixa e por último lucro contábil. Esta é outra característica das pequenas e médias empresas que constituem este pólo gastronômico, em sua maioria formada por empresas por quotas de responsabilidade limitada, estando estas dispensadas de exposição de seus resultados para acionistas. O faturamento, pelo que se percebe, traduz de forma satisfatória os resultados das atividades do empreendimento para o gestor.

Indicadores clássicos como EVA® – *Economic Value Added*, ROI – *Return of Investment*, VPL – Valor Presente Líquido, Retorno sobre Patrimônio Líquido, não foram citados como indicadores do desempenho financeiro.

- **Avaliação do resultado não-financeiro**

Como já identificado o foco no *core business* nestas empresas é evidente. Estas empresas buscam a excelência no atendimento e comida de qualidade. Tanto dos indicadores financeiros identificados na pesquisa e utilizados por estas empresas, bem como os indicadores clássicos de desempenho financeiro inclusos na teoria de finanças, não permitem avaliar de

forma direta o desempenho da empresa frente a seu *core business* que é eminentemente não-financeiro. Com isto, foi solicitado que as empresas informassem quem era o responsável pela avaliação do resultado não-financeiro do empreendimento o que é apresentado, a seguir, no Gráfico 15.

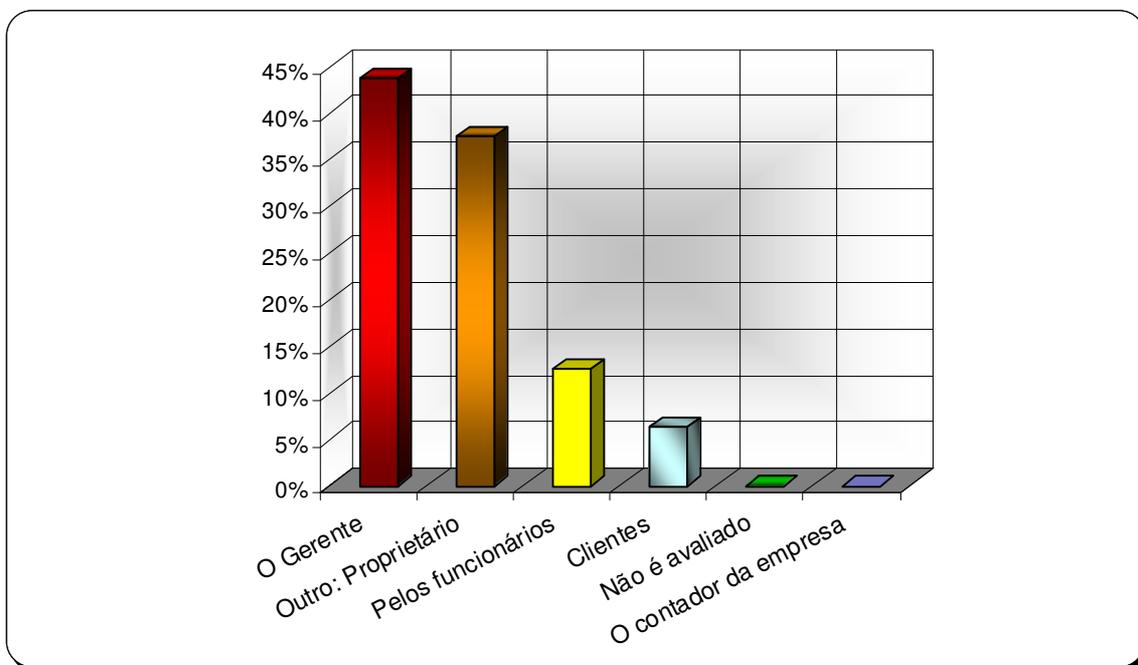


Gráfico 15 – Responsável pela avaliação do desempenho não-financeiro

FONTE: Dados da pesquisa de campo

O Gráfico 15 demonstra que em 43% das empresas a avaliação estava sob responsabilidade do gerente. Em 38% este papel era desempenhado pelo proprietário visto a importância que se dá a este indicador. Os funcionários e os próprios clientes, em algumas empresas, são os responsáveis pelo processo de avaliação.

Com relação aos indicadores utilizados a maioria das empresas afirmou que a satisfação dos clientes é o principal. Com quase 70% este indicador demonstra o foco que estas empresas têm no seu negócio fim. Ainda 19% destacaram que utilizam o número de funcionários treinados, outros 6% citaram “dias de trabalho sem acidente” e também 6% consideram “desperdício”, como indicadores utilizados. O gráfico 16 demonstra o resultado.

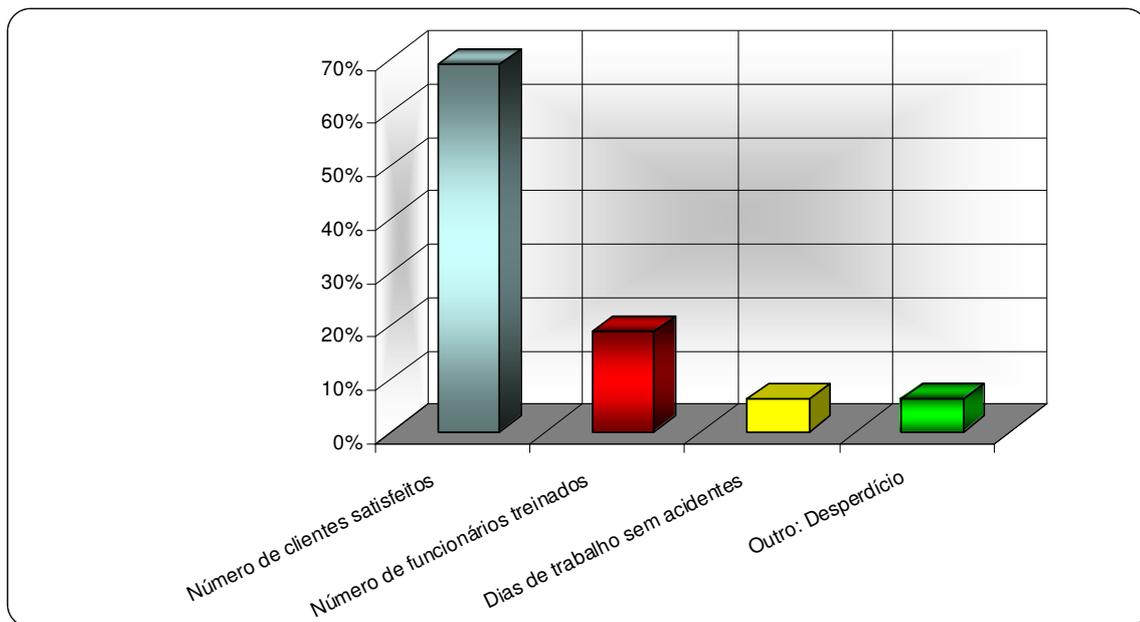


Gráfico 16 – Indicadores utilizados na avaliação do desempenho não-financeiro  
 FONTE: Dados da pesquisa de campo

Todas as empresas afirmaram avaliar o desempenho não-financeiro de seus restaurantes. Porém, ainda assim, ficou a impressão que esta avaliação não ocorre formalmente. Também não se identificou com que freqüência é realizada esta avaliação.

#### 5.4 PLANEJAMENTO E CONTROLE FINANCEIRO

Para analisar o pressuposto de que pequenas e médias empresas não precisariam de um planejamento e controle orçamentário formal, foi abordada a questão dos orçamentos no questionário de pesquisa. Porém, como conceito de orçamento no sentido amplo poderia não ser de conhecimento dos dirigentes das empresas, utilizou-se a nomenclatura de planejamento e controle financeiro, que se percebeu serem termos mais utilizados no dia a dia das PME.

Primeiramente buscou identificar quantas empresas já utilizavam o planejamento e controle financeiro. Aproximadamente 75% dos gestores informaram que utilizam esta ferramenta na gestão das empresas e 25% informaram não utilizar, conforme se verifica no Gráfico 17.

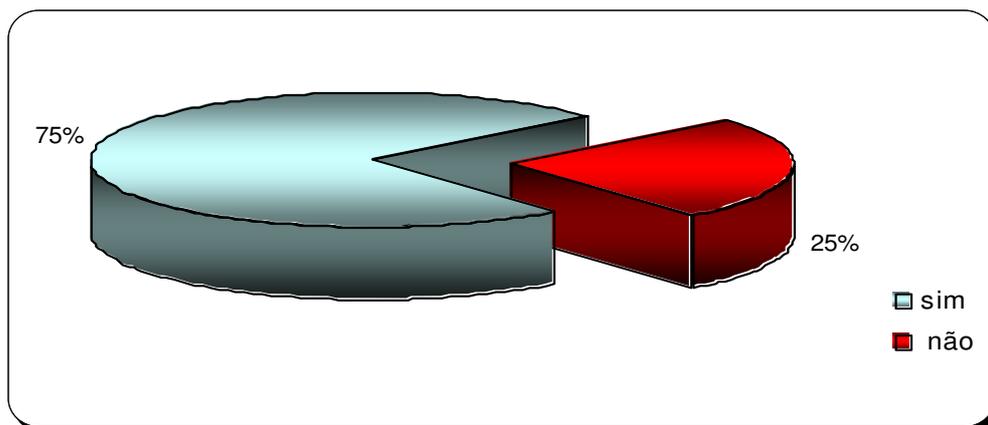


Gráfico 17 – Empresas que utilizam planejamento e controle financeiro

FONTE: Dados da pesquisa de campo

Isto mostra que a maioria das empresas realmente tem uma preocupação com o futuro do empreendimento. Ainda nesta questão também se procurou identificar se o planejamento e controle financeiro era realizado formalmente pautando-se em planilhas e quadros, definindo claramente as metas e objetivos da empresa e repassados posteriormente a todos os colaboradores envolvidos no processo. Nesta questão, a maioria declarou que não utiliza a ferramenta formalmente. Isso faz com que se perceba que realmente existe planejamento e controle financeiro, porém, destaca-se a informalidade na utilização destas ferramentas. A sua utilização é um grande diferencial, mas esta informalidade traz problemas principalmente relacionados ao esquecimento, que é uma das principais críticas feitas ao modelo tradicional de orçamentação. Muitos autores destacam que empresas falham em seus processos orçamentários, pois após sua finalização, este orçamento é trancado a sete chaves e nunca mais consultado. Se o orçamento for elaborado informalmente a probabilidade de ser esquecido certamente é muito maior.

- ***Responsável pelo planejamento e controle financeiro***

A identificação do responsável pela utilização e acompanhamento desta ferramenta também foi muito importante. Com isso poderia observar como

a empresa tratava as questões relacionadas às finanças. O Gráfico 18 apresenta esta análise.

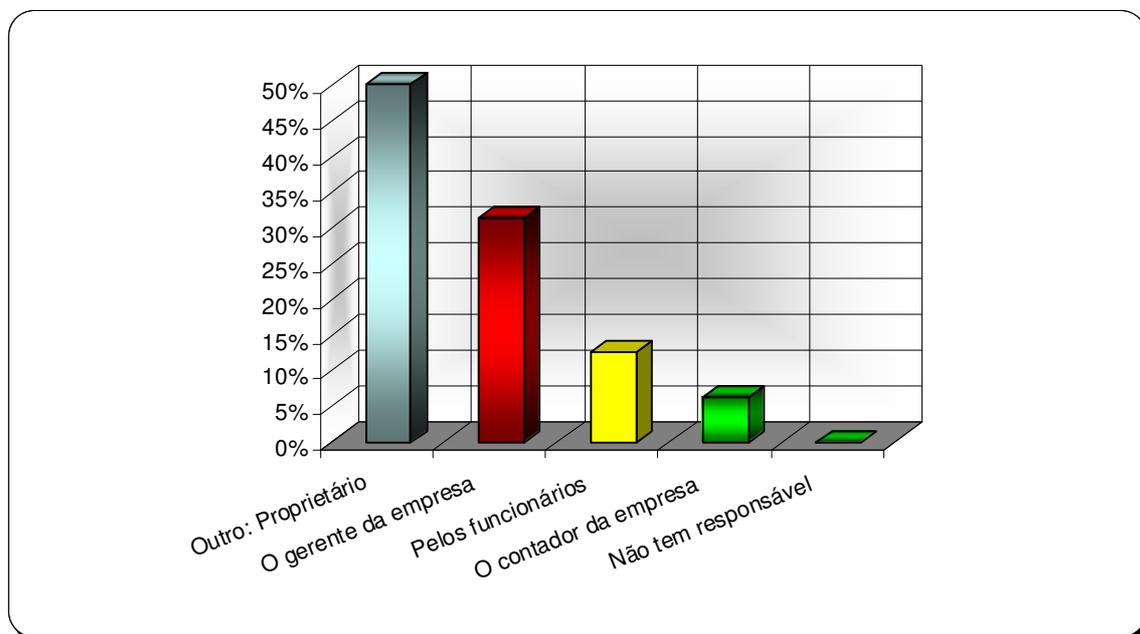


Gráfico 18 – Responsável pelo planejamento e controle financeiro

FONTE: Dados da pesquisa de campo

Em 50% das empresas o proprietário assume o papel de responsável pelo planejamento e controle financeiro. O gerente desempenha esta função em 31% das empresas, os funcionários em 13% e o contador em 6%. Em conversa informal com alguns dirigentes percebeu-se que a visão de planejamento e controle financeiro do dirigente, na maioria dos casos, era apenas em acompanhar o saldo bancário e os pagamentos fixos, ou seja, realizar o controle de caixa. Não foi mencionada a projeção também de custos e despesas decorrentes dos novos negócios esperados. Isso, sem dúvida, deixa o processo orçamentário incompleto, e encobre as verdadeiras potencialidades do processo orçamentário, que tem como definição segundo Stedry *apud* Padoveze (2005) “a expressão quantitativa de um plano de ação”. Assim orçar significa processar todos os dados constantes no processo de gestão, não apenas este ou aquele.

- ***Decisões de financiamento e investimentos***

No tocante a abordagem sobre o planejamento e controle financeiro, foi levantada a questão dos fatores utilizados pelos dirigentes nas decisões de financiamento e investimentos.

A utilização de capital de terceiros indicaria o modo como os gestores tratam esta questão, porém, das empresas pesquisadas menos de 40% afirmaram utilizar recursos não próprios para financiamento de suas atividades. Dos que tomam recursos captados em instituições financeiras, a maioria afirmou que os critérios muito utilizados para definição da melhor alternativa estão baseados na informação (50%) e na experiência (83%). Poucos dirigentes utilizam a intuição neste item.

Tratando-se de investimentos, os dirigentes também utilizam muito a informação (69%) e a experiência (63%) para a definição da melhor escolha de investimentos. Nas decisões de investimentos a intuição é mais utilizada do que nas decisões de financiamento

Logo, percebe-se que as empresas pesquisadas têm um processo orçamentário informal ainda não bem definido, mas que tem contribuído para a gestão do empreendimento. Ainda têm-se a impressão que há espaço para a implantação de um modelo orçamentário adaptado dos utilizados em grandes organizações atentando-se, sobretudo, as especificidades das PMEs.

## 6 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA VIS-À-VIS RESULTADOS ENCONTRADOS

Neste capítulo é efetuada a análise entre a fundamentação teórica e os resultados encontrados no trabalho de campo. Em cada item será feita uma ponderação sobre a aplicabilidade dos conceitos teóricos frente as reais necessidades de informações gerenciais das empresas pesquisadas.

### 6.1 CONTROLADORIA

Observa-se que as PMECC pesquisadas possuem um modelo informal de Controladoria focado no *core business* que atende, em parte, as necessidades de informações gerenciais de seus gestores. Este modelo é um diferencial que estas empresas possuem e que tem contribuído para na continuidade do negócio.

No capítulo 2, foi abordado o papel da controladoria no processo de gestão das empresas. Relatou-se que o processo de gestão pode ser visto como um instrumento da controladoria, composto das seguintes etapas:

- Planejamento;
- Execução;
- Controle.

Verificou-se na pesquisa que estas três etapas estão presentes no gerenciamento do negócio, porém, não formalmente em um relatório ou mapa de metas e objetivos. Tanto o planejamento, a execução e o controle têm suas definições e seus acompanhamentos realizados informalmente. Percebe-se ainda que a etapa de maior relevância é a de controle. Tal como já fora destacado no capítulo anterior, possivelmente deve-se em grande parte das empresas serem de administração familiar, e também pela preocupação com a qualidade dos produtos e serviços prestados aos clientes.

O que surpreendeu foi o papel do contador no processo de gestão destas empresas. A percepção de que a contabilidade tinha um papel

meramente de obrigatoriedade legal e finalidade única de geração de informações para a tributação foi identificada como falsa. O contador mostrou-se como agente fundamental no gerenciamento do negócio, sendo uma das principais fontes de informações externas e internas para o gestor. O modelo informal de Controladoria verificado nas empresas pesquisadas existe e tem como mediador o profissional da contabilidade. Isto demonstra ser um grande diferencial que este grupo de empresas possui frente a outras com tempo de vida inferior a cinco anos.

Vale ressaltar que mesmo existindo uma sinergia acima da média entre o administrador e o profissional da contabilidade, os sistemas de informações gerenciais ainda não são ideais. Destaca-se que a utilização apenas dos relatórios contábeis para fins gerenciais coloca a empresa em um atraso no levantamento dos dados que serão transformados em informações úteis para a gestão do empreendimento. A formalização das etapas de planejamento, execução e controle, mesmo que apenas em uma planilha eletrônica, complementariam os relatórios gerados pela contabilidade e daria mais agilidade no levantamento de informações das atividades da empresa antecipadamente. Welsch (1983) enfatiza que o controle deve advir antes que o fato ocorra e isto só é possível se o acompanhamento das atividades ocorrer simultaneamente com as próprias atividades. Se a única fonte de informação para a empresa for a contabilidade certamente não conseguirá desempenhar o controle da melhor forma.

O contador poderia informar à empresa sobre os resultados diários das atividades, mas possivelmente existiriam falhas no levantamento dos dados, já que o contador baseia-se quase que exclusivamente em dados obtidos por meio de documentos. Certamente, se esta tarefa for realizada pelo próprio administrador os dados levantados, em um primeiro momento, teriam mais confiabilidade e conseqüente utilidade para o gerenciamento da empresa. Findo cada período a confrontação dos dados gerenciais com a contabilidade é fundamental, uma vez que se tratando de valores totais a contabilidade sempre está correta.

A Figura 11 apresenta um modelo proposto de relação entre os sistemas de informações gerenciais e uma controladoria adaptada a PME.

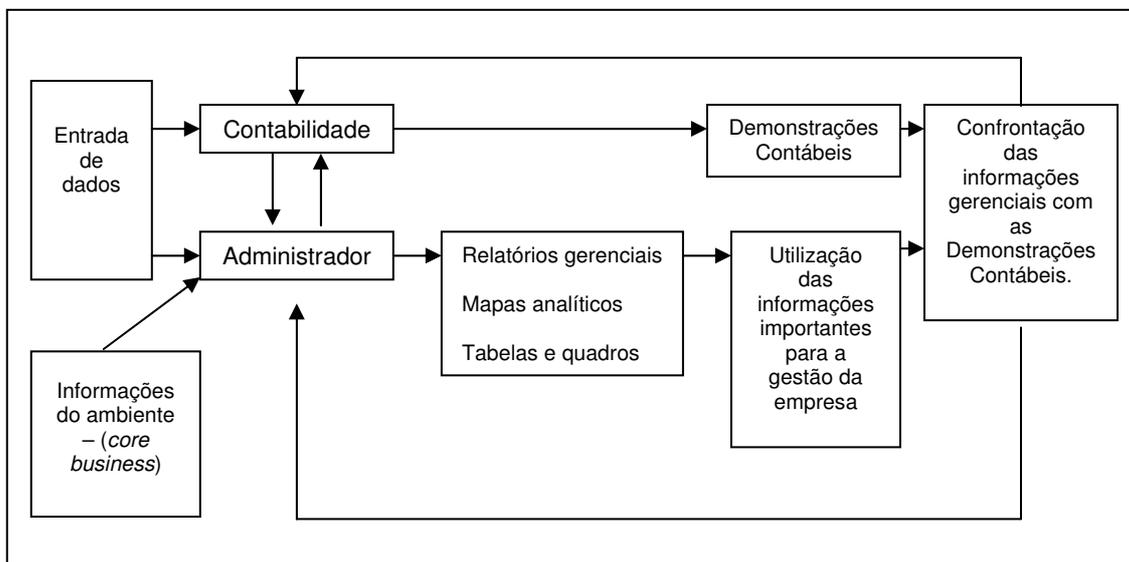


Figura 11 – Sistemas de informações gerenciais e a controladoria adaptada  
FONTE: O autor

Englobando os relatórios gerenciais, mapas analíticos, tabelas e quadros estariam informações sobre custos dos produtos e serviços, informações sobre orçado *versus* realizado, informações sobre o desempenho financeiro e não-financeiro. Nesta proposta a empresa ganharia ainda mais agilidade na definição das suas estratégias e na tomada de decisão.

### 6.1.1 Métodos de Custeio

As informações de custos são fundamentais para a sobrevivência de qualquer negócio. Isto ficou claro no Capítulo 2, quando se abordou o tema.

Isto também se confirmou durante a pesquisa, uma vez que a informação interna mais importante para a empresa, na percepção do gestor, é a relacionada aos custos dos produtos e serviços.

Imperioso lembrar ainda que, mesmo com esta relevância, as empresas não têm um método de custeamento de seus produtos e serviços bem

definido. Na verdade a intuição e a experiência estão sendo os principais alicerces na condução deste assunto.

Diante das especificidades características das PMEs bem como suas necessidades de informações de custos, a definição de um método de custeio de fácil utilização e interpretação demonstra-se imprescindível na gestão destes negócios.

Sugere-se que, dentre os modelos de custeio abordados na fundamentação teórica, aquele que atenderia as necessidades gerenciais das pequenas e médias empresas pesquisadas seria o Custeio Direto.

Dentre os motivos pela indicação deste método estão:

- A possibilidade da utilização das informações de custos para a gestão de ganhos, principalmente por meio das análises custo-volume-lucro;
- A utilização do regime de caixa para contabilização dos custos fixos;
- A despesa de implantação e manutenção ser inferior, por exemplo, que o custeio baseado em atividades;
- É totalmente integrado com Custo-Padrão e Orçamento Flexível, facilitando o controle de custos;
- O custeamento direto possibilita mais clareza no planejamento do lucro e na tomada de decisões.

Ainda como fundamento pela indicação deste método, esta a necessidade de informação do gestor da PME que é nitidamente a de formatar um modelo que dê apoio à tomada de decisão. Muitas vezes o administrador do empreendimento não sabe qual o nível mínimo de atividade para que a empresa se mantenha lucrativa, desconhece quais seus produtos mais rentáveis, não tem um critério padrão para precificação dos produtos e serviços e ainda não sabe qual o melhor *mix* de seus produtos. Todas essas informações são obtidas quando da utilização do método de Custeio Direto, já que este é o objetivo para o qual foi concebido, auxiliar o gestor na gestão de ganhos.

Utilizando este modelo propõem-se na Tabela 1, a seguir, um modelo de Demonstração do Resultado do Exercício – DRE, a partir do Custeio Direto.

TABELA 1 – DRE A PARTIR DO CUSTEIO DIRETO

<b>RECEITA</b>	<b>XXX,XX</b>
<b>( - ) CUSTO VARIÁVEL DO PRODUTO VENDIDO</b>	<b>XXX,XX</b>
Materia Prima	xxx,xx
Mão-de-Obra (Cozinha)	xxx,xx
Mão-de-Obra (Garçons, Músicos)	xxx,xx
Água, Luz, Gás, Vapor.	xxx,xx
<b>= MARGEM BRUTA</b>	<b>XXX,XX</b>
<b>( - ) DESPESA VARIÁVEL</b>	<b>XXX,XX</b>
Mão-de-Obra (Comissões)	xxx,xx
<b>= MARGEM LÍQUIDA</b>	<b>XXX,XX</b>
<b>( - ) CUSTO FIXOS</b>	<b>XXX,XX</b>
Depreciação	xxx,xx
Aluguel	xxx,xx
<b>( - ) DESPESAS FIXOS</b>	<b>XXX,XX</b>
Serviços Terceirizados (Segurança, Limpeza)	xxx,xx
Salários da Administração	xxx,xx
Outras Despesas da Administração	xxx,xx
<b>= LUCRO ANTES DO IMPOSTO DE RENDA - LAIR</b>	<b>XXX,XX</b>

FONTE: O autor

Este modelo de DRE (ver Tabela 1) poderia ser utilizado pelo administrador do restaurante independentemente da DRE apresentada pela contabilidade que certamente seria elaborada a partir do Custeio Absorção, já que este último é o modelo indicado pela legislação brasileira. Com o modelo de DRE pelo Custeio Direto, as possibilidades de análises gerenciais decorrentes da abordagem Custo-Volume-Lucro aumentariam muito conforme já comentado anteriormente.

### 6.1.2 Planejamento e Controle Orçamentário

Conforme já comentado no Capítulo 2, o planejamento e controle orçamentário caracteriza-se como uma ferramenta que traduz a quantificação das expectativas da empresa para o futuro. Mesmo muitas vezes questionado pelo custo de elaboração e pouca utilidade gerencial, o orçamento continua a ser um dos principais pilares para as grandes empresas.

Na PME a realidade verificada é que simplesmente não existe planejamento e controle orçamentário formal elaborado. Os planos são definidos, porém, pouco difundido entre o quadro de funcionários que desconhecem quais os objetivos da empresa e, por fim, não podem contribuir para que as metas sejam atingidas.

Semelhante ao método de custeio a indicação de um modelo de orçamentação que atenda as necessidades de informações gerenciais deve considerar dois fatores principais: pouco recurso financeiro para implantação do modelo e número reduzido de funcionário na administração.

Visando indicar um modelo de processo orçamentário eficaz e que atenda a estes dois limitadores, sugere-se que nestas empresas utilizem apenas orçamentos de receitas, custos e despesas. Obviamente esta sugestão contraria a teoria que trata o tema orçamento, já que a orientação é que as empresas realizem orçamentos não só dos grupos de resultados, mas também dos grupos patrimoniais, ou seja, ativos e passivos. Vale ressaltar que para estas empresas, em sua maioria sociedades por quotas de responsabilidade limitada, já que não têm acionistas, preferem a análise dos lucros auferidos a partir do regime de caixa, isto com base nos dados da própria pesquisa que indicaram 56% das empresas avaliando seu resultado financeiro pelo faturamento e 25% pelo saldo em caixa.

Quando se tratou do método de custeio sugeriu-se o Custeio Direto, também agora se sugere para harmonização dos sistemas de orçamento e custos o modelo de Orçamento Flexível. Neste conceito em vez de um único número determinado de volume de produção ou vendas de produtos e serviços,

a empresa admite uma faixa de nível de atividades, em que tendencialmente se situação tais volumes de produção ou vendas de produtos ou serviços.

A base para a elaboração do Orçamento Flexível é a distinção entre custos fixos e variáveis. Os custos variáveis seguirão o volume de atividade, enquanto os custos fixos terão o tratamento tradicional. A Tabela 2, a seguir, traz um modelo de Orçamento Flexível para vários níveis de atividade.

TABELA 2 – ORÇAMENTO FLEXÍVEL PARA VÁRIOS NÍVEIS DE ATIVIDADE

Orçamento por unidade	Dados Unitários	Orçado			Real	Varição
Níveis de Atividade - Em Unidades		7.000	8.000	9.000	X.XXX	%
<b>RECEITA</b>	xx,xx	0,00	0,00	0,00	0,00	0%
<b>( - ) CUSTO VARIÁVEL DO PRODUTO VENDIDO</b>	xx,xx	0,00	0,00	0,00	0,00	0%
Materia Prima	xx,xx	0,00	0,00	0,00	0,00	0%
Mão-de-Obra (Cozinha)	xx,xx	0,00	0,00	0,00	0,00	0%
Mão-de-Obra (Garçons, Músicos)	xx,xx	0,00	0,00	0,00	0,00	0%
Água, Luz, Gás, Vapor.	xx,xx	0,00	0,00	0,00	0,00	0%
<b>= MARGEM BRUTA</b>		0,00	0,00	0,00	0,00	0%
<b>( - ) DESPESA VARIÁVEL</b>		0,00	0,00	0,00	0,00	0%
Mão-de-Obra (Comissões)		0,00	0,00	0,00	0,00	0%
<b>= MARGEM LÍQUIDA</b>		0,00	0,00	0,00	0,00	0%
<b>( - ) CUSTO FIXOS</b>		0,00	0,00	0,00	0,00	0%
Depreciação		0,00	0,00	0,00	0,00	0%
Aluguel		0,00	0,00	0,00	0,00	0%
<b>( - ) DESPESAS FIXOS</b>		0,00	0,00	0,00	0,00	0%
Serviços Terceirizados (Segurança, Limpeza)		0,00	0,00	0,00	0,00	0%
Salários da Administração		0,00	0,00	0,00	0,00	0%
Outras Despesas da Administração		0,00	0,00	0,00	0,00	0%
<b>= LUCRO ANTES DO IMPOSTO DE RENDA - LAIR</b>		0,00	0,00	0,00	0,00	0%

FONTE: O autor

Associando-se aos volumes possíveis, podem-se fazer quantos orçamentos flexíveis forem necessários ou desejados. Os gastos fixos, correspondente à segunda parte da tabela, continuam sendo apresentados como custo da estrutura e lançados diretamente no resultado.

Por não assumir faixa de quantidade ou nível de atividade esperado, faz-se apenas orçamento dos dados unitários, e as quantidades a serem assumidas serão as realmente acontecidas.

Alguns autores defendem a idéia que este tipo de orçamento, mesmo tendo alguma utilidade, dificulta a continuidade do processo orçamentário, que é a projeção dos demonstrativos contábeis, já que não é definido um nível de atividade esperado. Porém, vale ressaltar que, de acordo com as especificidades das PMEs, os orçamentos de receitas, custos e despesas (ver Tabela 2) atenderiam as necessidades de informações no que se referem ao planejamento e controle orçamentário, não precisando elaborar projeções dos demonstrativos contábeis.

Ainda, na Tabela 3, a seguir, propõem-se um modelo de fluxo de caixa formal que é, na verdade, uma apresentação mais analítica da DRE já demonstrada, onde o dirigente do empreendimento faria um controle semanal de suas entradas e saídas de caixa.

TABELA 3 – FLUXO DE CAIXA PARA AS PMECC

		SEMANA 1			Análise	SEMANA 2			Análise	SEMANA 3			Análise	SEMANA 4	
		Orçado	Realizado	%	Orçado	Realizado	%	Orçado	Realizado	%	Orçado	Realizado	%	Orçado	Realizado
<b>Saldo Inicial de Caixa</b>															
<b>E N T R A D A S</b>	Dinheiro														
	Cheque Pré-Datado														
	Cartão de Crédito														
	Outros Recebimentos														
	<b>Total de Entradas</b>														
<b>S A Í D A S</b>	Fornecedores														
	Salários														
	Aguá, Luz, Gás														
	Telefone														
	Despesas Bancárias														
	Aluguel														
	Outras Saídas														
<b>Total de Saídas</b>															
<b>S A L D O</b>	Saldo Operacional														
	<b>Saldo Final</b>														

FONTE: O autor

### 6.1.3 *BBRT – Beyond Budgeting Round Table – Além do Orçamento*

Muito embora a maioria das PMEs não tenha uma cultura de planejamento e controle orçamentário formal, nas grandes empresas o *budget* já vem sendo usado há muito tempo.

Vários autores utilizam dados de pesquisas para justificarem a insatisfação dos usuários com o orçamento. Dentre as críticas levantadas as principais estão relacionadas ao tempo despendido para sua elaboração e a pouca vinculação do orçamento com a estratégia. Uma alternativa ao orçamento na sua forma tradicional seria a utilização dos conceitos do *Beyond Budgeting* que propõem a vida empresarial sem o orçamento.

A citação deste modelo na fundamentação teórica surgiu na tentativa de propor um método de planejamento e controle, além do modelo orçamentário tradicional, menos trabalhoso e mais barato para a PME, e ainda mais vinculado com a estratégia do empreendimento não se atendo exclusivamente no foco financeiro.

Após a pesquisa, se percebeu que para existir um ambiente favorável a implantação do modelo *BBRT*, as PMEs teriam que estar em um patamar de evolução empresarial muito acima do que efetivamente se encontram. Alguns conceitos modernos citados como alicerces do modelo, tais como governança, *empowerment*, liderança, não são utilizados pelos administradores. A quebra deste paradigma seria muito mais difícil do que a implantação do modelo de Orçamento Flexível já sugerido anteriormente.

Com isso, permanece a utilização do modelo orçamentário tradicional como melhor opção para atender as necessidades de planejamento e controle nas PMEs. Porém, não se podem desconsiderar as potencialidades que a proposta da *BBRT* traz, e se as PMEs brasileiras estivessem mais desenvolvidas em termos de gestão empresarial, certamente este modelo seria o indicado.

#### 6.1.4 *BSC – Balanced Scorecard*

O *Balanced Scorecard* tem sua potencialidade para a controladoria e para gestão das empresas principalmente quando se necessita avaliar itens que fogem da esfera financeira.

Nas empresas pesquisadas ficou evidente a preocupação que a administração tem com satisfação dos clientes, quase 70% afirmaram que o principal indicador do resultado não financeiro estava relacionado com a satisfação dos clientes. Isto confirma a necessidade para estas empresas de um modelo de avaliação de desempenho que considerasse tanto a perspectiva financeira como também itens não financeiros. Porém, alguns problemas de implantação surgem antecipadamente. Um deles está relacionado a padronização das atividades para a posterior avaliação. Já foi comentado que a PME tem como diferencial a agilidade na adequação aos novos processos e serviços, e isso se caracteriza com um diferencial competitivo. Talvez a implantação de uma ferramenta como esta acabaria engessando a empresa.

Ainda se tem a impressão que a implantação desta ferramenta funcionaria mais em forma de consultoria externa do que como uma rotina interna na empresa. Porém, ainda outra possibilidade seria a adequação do modelo tradicional do *BSC*, traduzida na forma de um plano de metas ou um programa de objetivos. Aparentemente isto utilizaria os principais conceitos desta ferramenta e também atenderia as principais necessidades do empreendimento.

Esta adequação seria a elaboração de um mapa de indicadores com pesos diferenciais em harmonia com os interesses estratégicos da empresa classificando-os de acordo com a perspectiva com que mais se relacionassem.

O Quadro 4 apresenta uma possibilidade de mapa com alguns exemplos de indicadores e os respectivos pesos.

Perspectiva	Indicadores	Peso
Financeira	Aumento do faturamento	+20
	Evolução do lucro	+15
Clientes	Números de clientes satisfeitos	+20
	Números de clientes insatisfeitos	-30
Processo Internos	Redução no tempo de atendimento	+5
	Desperdício	+5
Aprendizagem Organizacional	Números funcionários treinados	+5
	Total de cursos por funcionário	+5

Quadro 4 – Mapa de indicadores em cada perspectiva

FONTE: O autor

Por meio do mapa, reportado no Quadro 4, as empresas poderiam estar direcionando suas ações de acordo com a estratégia adotada, no caso do exemplo (ver Quadro 4) o maior destaque é dado a perspectiva clientes que é o foco da estratégia adotada.

Ainda destaca-se a importância de uma política salarial que possa motivar os funcionários ao atingimento dos objetivos por meio de premiações ou atribuição de um valor variável ao salário.

Também a comunicação tem grande importância neste processo com a divulgação a todo o quadro das expectativas estabelecidas pela empresa e como cada um pode contribuir nos atingimento desta metas.

A utilização do *BSC* nesta proposta não comprometeria a agilidade que as PMEs possuem, uma vez que a simples alteração no peso atribuído a cada indicador ou a inclusão de novos indicadores ajustariam rapidamente toda a empresa as novas estratégias adotadas.

### 6.1.5 A Gestão na PME

Neste item será realizada uma sumarização de todos dos conceitos abordados, sua importância na gestão da PMECC pertencentes ao pólo gastronômico de Santa Felicidade, e a proposta do pesquisador em todas as abordagens. O Quadro 5 demonstra estas informações:

Abordagens	Importante para a PME	Situação atual	Proposição
<b>Controladoria</b>	Sim	As empresas utilizam um modelo informal de controladoria focada no <i>core business</i> , porém, com poucas ferramentas gerenciais	Utilização formal de algumas ferramentas da controladoria de grandes empresas. Sugestão: Definição e implantação de um método de custeio, definição e implantação de um sistema sintético de planejamento e controle orçamentário, utilização do BSC para avaliação de itens não-financeiros e direcionamento das ações estratégicas.
<b>Método de Custeio</b>	Sim	As empresas acreditam que a informação de custos é muito importante para a gestão do negócio, porém, não existe um modelo ou critério específico de custeio. A experiência é muito utilizada neste processo e os preços de vendas geralmente são estabelecidos pela observação da concorrência.	Em função das especificidades destas empresas, sugere-se a utilização do Custeio Direto. Entre as razões está principalmente as potencialidades que este método permite: As análises de Custo - Volume - Lucro, que coincidem com as necessidades de informações destas empresas com relação a gestão de ganhos.
<b>Planejamento e Controle Orçamentário</b>	Sim	Não elaboram planejamento e controle orçamentário formal.	Em sintonia ao método de custeio sugere-se a utilização do modelo de orçamento flexível. Ainda descarta-se a necessidade de projeções dos demonstrativos contábeis, já que esta ferramenta será de utilidade exclusivamente de curto prazo e todas as empresas são sociedades por quotas de responsabilidade limitada, não possuindo acionistas.
<b>BBRT</b>	Não	Não utilizam	Embora este modelo, aparentemente, atenda as necessidades da PME mais do que a abordagem tradicional de orçamentação, as PME brasileiras ainda não tem a maturidade empresarial necessária para a implantação deste novo conceito.
<b>BSC</b>	Sim	Em função do foco no <i>core business</i> dão significativa importância a avaliação de itens não financeiros, porém, esta avaliação ocorre de forma virtual.	Nas PMEs, em geral, a sugestão é de ser implantado por uma consultoria externa com vistas a economia de recursos. No caso específico das empresas pesquisadas, em função do foco no <i>core business</i> , poderia fazer parte deste modelo de controladoria através de uma adequação do BSC original abordando-o como um plano de metas e atribuindo pesos aos indicadores de cada perspectiva de acordo com as estratégias destas empresas.

Quadro 5 – Controladoria adaptada as PMECC

FONTE: O autor

## CONCLUSÃO

Iniciando a conclusão desta pesquisa, é importante ratificar aquilo que se propôs como objetivo geral: analisar o processo de gestão das PMECC pertencentes ao pólo gastronômico de Santa Felicidade e identificar ferramentas gerenciais de controladoria em uso.

A indicação de uma forma correta de desempenhar a gestão ou exercer a administração propriamente dita, considerada melhor ou mais adequada, é sempre algo perigoso. Desde a abordagem contingencial da administração ficou claro que as organizações estão condicionadas a um ambiente e uma tecnologia, o que torna improvável a definição de apenas uma forma de se administrar.

Isto foi verificado, durante a pesquisa, já que vários pressupostos característicos de PMEs se mostraram inverídicos, provando que mesmo entre esta categoria de empresas existem peculiaridades de acordo com o ambiente que estão contextualizadas.

Na elaboração deste trabalho, além dos objetivos específicos, foram verificadas, ocasionalmente, características da região que possuem relevância em serem destacadas. Entre elas, a classificação deste grupo como uma simples aglomeração de empresas que atuavam no mesmo segmento e compartilhavam a mesma região. Isto se mostrou equivocado devido ao nível de organização que este grupo possui e a forma como, conjuntamente, buscam os interesses comuns por meio de instituição representativa criada a mais de dez anos, a ACISF. Também se constatou que grande parte dos clientes que visitam os restaurantes não reside ou trabalham no bairro, o que mostra uma vantagem por estarem próximos uns dos outros por meio do marketing indireto. Outra característica verificada foi a participação maciça da administração familiar nestes empreendimentos.

Voltando aos objetivos da pesquisa, inicialmente buscava-se identificar informações sobre a estrutura das empresas, os resultados demonstraram que a maioria dos restaurantes não possui organograma formal elaborado, as divisões

coincidem com a estrutura física, que é normalmente composta por: cozinha, salão, compras e administração. A distribuição dos funcionários está, na maioria, na área operacional, isto em função do foco no *core business*.

A escolaridade dos funcionários concentra-se no ensino fundamental sendo que, na maioria dos restaurantes, o dirigente é o que possui maior nível de formação. Isto se revela outro fenômeno importante, que é a transição de gerações na administração dos negócios. Verificou-se que, em vários restaurantes, a área administrativa já está sendo comandada pelos os filhos ou sobrinhos dos fundadores, que já tem ou estão tendo educação formal. Isto mostra que pode haver uma evolução ainda maior na gestão destes empreendimentos à medida que indivíduos com educação formal estão assumindo a posição de dirigente. Ainda voltando a atenção a área operacional, percebeu-se que o *know-how* alcançado na culinária já vem de gerações dentro da própria família (*learning by doing*), o que isenta os responsáveis desta área a necessidade de educação formal.

Atendendo aos objetivos específicos da pesquisa se tratou a questão das fontes de informações internas e externas importantes para a gestão do empreendimento, e ainda quais eram estas informações.

Os resultados apontaram que, em linhas gerais, a informação tem sido mais utilizada pelos dirigentes do que a intuição. As áreas de custos e finanças demonstraram ser as informações internas mais importantes para a gestão do empreendimento, porém, nestas questões não ficou claro qual a fonte dos dados tanto para utilização das ferramentas quanto para análise. O contador tem desempenhado um papel importante tanto como fonte de informações internas quanto externas. Também foi considerado como colaborador ao processo de gestão através das informações apresentadas. Isto descarta, nestas empresas, o pressuposto de que a contabilidade teria um papel apenas de obrigação legal e de pouca contribuição para gestão da empresa, pressuposto verdadeiro em grande parte das PME em geral.

Também ficou evidente a preocupação dos dirigentes com relação à percepção de satisfação por parte dos clientes. Quando se tratou da avaliação do desempenho não financeiro a totalidade dos restaurantes indicou que utilizam

a satisfação dos clientes como indicador maior. Isto decorre da própria proximidade entre os restaurantes. A semelhança entre as opções dos pratos leva as empresas a buscarem qualidade total no atendimento o que inclui comida de qualidade.

Enfim, com base nas informações da pesquisa conclui-se que as empresas utilizam a informação, avaliam seus resultados tanto financeiros quanto não financeiros e tem algum planejamento e controle orçamentário, porém, tudo isto ocorre aparentemente de forma informal, ou seja, possuem um modelo informal de controladoria com foco no *core business*.

Esta controladoria informal, na opinião do pesquisador, poderia ser melhorada a partir do incremento de algumas outras ferramentas utilizadas em grandes empresas e também com a formalização de algumas práticas.

Dentre elas, destaca-se a utilização do Custeio Direto que, conforme abordagem já realizada, atende as necessidades de informações dos restaurantes. Também se sugere a utilização de parte dos conceitos sobre Orçamento Flexível (projeção e controle apenas das contas de resultados – receitas, despesas e custos), em harmonia ao método de custeio indicado. E por fim uma adaptação da ferramenta *BSC - Balanced Scorecard*, utilizada sob a forma de um plano de metas ou programa de objetivos.

Ainda vale ressaltar que as PMECC do pólo gastronômico de Santa Felicidade possuem, em sua maioria, uma média superior a quinze anos de existência, o que é muito maior do que a média nacional, estimada em cinco anos.

A diferença do sucesso, em termos de continuidade, das empresas de Santa Felicidade certamente revela a adaptação destas ao ambiente específico que atuam, ou seja, o foco no *core business*.

Isto ainda revelou-se mais surpreendente, quando se percebeu que estas empresas não são pequenas porque iniciaram suas atividades há pouco tempo ou ainda não conseguiram se fixar no mercado. São pequenas por opção, um novo tipo de organização que não segue ao paradigma normalmente verificado no mundo empresarial ou ensinado nas universidades, de iniciar o

negócio, crescer e tornar-se de médio porte, crescer ainda mais se tornando um grande empreendimento e por último abrir o capital em uma bolsa de valores. Permanecem pequenas, com o objetivo maior de continuidade do empreendimento a partir do bom atendimento e comida de qualidade.

Esta pesquisa, entretanto, não teve a pretensão de esgotar o assunto em questão, devido à amplitude do tema; porém, contribui para estudos relacionados à gestão de PME como também a estudos relacionados controladoria, podendo ser fonte de inspiração a novos trabalhos e norteadora de planejamento estratégico para empresas pertencentes ao Pólo Gastronômico de Santa Felicidade.

Por derradeiro destaca-se a sugestão para trabalhos futuros que tratem do desenvolvimento de um sistema de informação de custos que possa ter uso gerencial para estas empresas.

## REFERÊNCIAS

ABBAS, Kátia. Gestão de Custos em Organizações Hospitalares. Dissertação de Mestrado – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2001.

ACISF – Associação do Comércio e Indústria de Santa Felicidade – consultado em: [www.acisf.com.br](http://www.acisf.com.br) .

ALBUQUERQUE, Alexandre Faria. Gestão Estratégica das Informações Internas na Pequena Empresa. Dissertação de Mestrado – Escola de Engenharia de São Carlos, Universidade de São Paulo, São Carlos, 2004.

ANSOFF, H. Igor – Nova Estratégia Empresarial. 1ª ed. São Paulo: Atlas, 1990.

BALCEIRO, Raquel, FIGUEIREDO, Pedro. A gestão de competências nas organizações virtuais. Disponível: [www.crie.coppe.ufrj.br/home/artigos/artigo](http://www.crie.coppe.ufrj.br/home/artigos/artigo). Consultado em 23/08/2005.

BISPO, C. M., *Clusters, Alianças e Vantagem Competitiva sob a Interveniência da Construção da Base de Recursos: a estratégia do setor de confecções de Cianorte-PR*. Dissertação de Mestrado. PUC-PR, Curitiba PR: 2004.

BORNIA, A. Análise gerencial e custos: aplicações em empresas modernas. Bookman: Porto Alegre, 2002.

BUNCE, Peter.; FRASER, Robin.; HOPE, Jeremy. *BBRT - Beyond Budgeting White Paper*, EUA, Junho, 2002. Disponível em [www.beyondbudgeting.com](http://www.beyondbudgeting.com), pesquisado em 13/12/2004.

CATELLI, Armando, (Coordenador). Controladoria – Uma Abordagem da Gestão Econômica – GECON / FIPECAFI – São Paulo: Atlas, 2ª ed. 2001.

CAM-I. *BBRT - Benchmarking Project*, EUA, Março 2001. Disponível em [www.cam-i.org](http://www.cam-i.org), pesquisado em 13/03/2005.

CARMELLO, M. *et al.* Administração Contábil e Financeira na Pequena Empresa Brasileira. Rio de Janeiro, Fundação Getúlio Vargas, 1968.

CHER, R., A Gerencia da Pequena e Média Empresa. São Paulo: Maltese, 1991.

COOPER, D.R. e SCHINDLER, P.S. Métodos de Pesquisa em Administração. 7 ed. São Paulo: Bookman, 2003.

EPSTEIN, M.; MANZONI, J.F. *Implementing corporate strategy: from Tableaux de Board to Balanced Scorecards*. *European Management Journal*, v. 16, n.2, Abril, 1998.

FIGUEIREDO, Sandra, CAGGIANO, Paulo César – Controladoria: Teoria e Prática, São Paulo: Atlas, 2ª ed. 1997.

FINNEY, Robert G. Como Elaborar e Administrar Orçamentos. Rio de Janeiro: Campus, 2000.

FLEURY, A., FLEURY, M. T. L. Estratégias empresariais e formação de competências: um quebra cabeças caleidoscópico da indústria brasileira. Rio de Janeiro: Atlas, 2001.

GUIMARÃES, R. Adaptabilidade das técnicas integradas de gestão do produção às pequenas e médias empresas industriais. Florianópolis, 1990.

HAMEL, G; PRAHALAD, C.K. Competindo pelo futuro. Rio de Janeiro: Campus, 1995.

HOFFMAN, K. Douglas; BATESOM, John E.G.: Princípios de marketing de serviços : conceitos, estratégias e casos – tradução da 2. ed. norte americana. São Paulo : Pioneira / Thomson Learning, 2003.

HENDRIKSEN, Eldon S. e VAN BREDA, Michael F. Teoria da Contabilidade. Tradução por Antonio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas 5 ed. 1999.

IPPUC – Instituto de Pesquisa e Planejamento Urbano de Curitiba – 2005 – Disponível em: [www.ippuc.org.br](http://www.ippuc.org.br) .

IUDÍCIBUS, Sérgio de. Teoria da contabilidade. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1993;

JORGENSEN, Bjorn. Borealis, *Harvard Business School*, EUA, n.º 09 maio 2002.

JOHNSON, H. Thomas; KAPLAN, Robert S. *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*, EUA: *Harvard Business School Press*, 1987.

JULIATTO *et al.* Sobrevivência x Tecnologia: o caso das micro e pequenas empresas. In: Encontro Nacional de Engenharia da Produção, 16., Piracicaba. Anais. Unimep, 1996.

LASTRES, H. M. M., CASSIOLATO, J. E. & MACIEL, L. M. Pequena empresa: cooperação e desenvolvimento local. Rio de Janeiro: Relume Dumará, 2003.

LEONE, George, G. Custos: um enfoque administrativo. Editora da Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 1985.

KALLÁS, David – *Balanced Scorecard: Aplicação e Impactos*. Dissertação de Mestrado, São Paulo, FEA-USP, 2003;

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. *The Balanced Scorecard – measures that drive performance. Harvard Business Review*, ( janeiro/fevereiro) 1992;

\_\_\_\_\_ *Putting the Balanced Scorecard the Work. Harvard Business Review* (setembro-outubro) de 1993;

\_\_\_\_\_ *Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System. Harvard Business Review*,( janeiro-fevereiro) 1996;

\_\_\_\_\_ *Balanced Scorecard: a estratégia em ação. Editora Campus, Rio de janeiro, 1997.*

\_\_\_\_\_ *Organizações Orientadas pela Estratégia: Como as empresas que adotam o *Balanced Scorecard* prosperam no novo ambiente de negócios. Editora Campus, Rio de janeiro, 2000.*

KAPLAN, R. *et al.* ABC: Uma Abordagem Regida pelo Tempo. *Harvard Business Review*, novembro 2004.

KAPLAN, Robert S., COOPER, Robin. *Custo e desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo. Editora Futura, São Paulo, 1998.*

KASSAI, S., *As Empresas de Pequeno Porte e a Contabilidade, 1996. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo.*

KANITZ, Stephen C. *Controladoria: Teoria e Estudos de Casos. São Paulo. Pioneira, 1976.*

KREUZ, C. L., SOUZA, A. e CUNHA, S. K da. *Liderança em Custos e Arranjo Produtivo Local: uma Estratégia Factível para o Alho da Região de Curitiba-SC. XVIII Congresso Latino-Americano de Estratégia – SLADE. Itapema-SC Brasil, 2003.*

MARTINS, E. *Contabilidade de Custos, São Paulo: Atlas, 1985.*

MCKENNA, S. D., *HSM Management*, Revista “O Lado Sombrio do Empresário” N.º 7, de março-abril de 1998, em [www.hsmmanagement.com.br](http://www.hsmmanagement.com.br)

MENDES, Ivantidio Guimarães. *Controladoria Estratégica: Sistemas de controles evoluem e ganham valor estratégico nas organizações. Revista Fae Business School, n.º 4, dezembro 2002;*

MOORAJ, S.; OYON, D.; HOSTETTLER, D. *The Balanced Scorecard: a necessary good or na unnecessary evil? European Management Journal*, v. 17, n.5, outubro 1999.

MOREIRA, José Carlos, Orçamento Empresarial: Manual de Elaboração, São Paulo: Atlas, 5. ed. 2002.

MOSIMANN, Clara Pellegrinello – Controladoria: Seu Papel na Administração de Empresas. Florianópolis: Editora da UFSC-ESAG, 1ª ed. 1993.

MOTTA, Flavia Guitierrez (2000). Fatores Condicionantes na Adoção de Métodos de Custeio em Pequenas Empresas. Dissertação de Mestrado – Escola de Engenharia de São Carlos, Universidade de São Paulo, São Carlos, 2000.

NAKAGAWA, Masayuki. Controladoria, São Paulo: FEA-USP, 1980.

OLIVEIRA, Luís Martins de. *et alli*. Controladoria Estratégica,. São Paulo: Atlas, 3 ed, 2005.

ORNELAS, Marco. RH.COM, Revista Eletrônica. Entrevista em 2003. Disponível em: [www.w3net.com.br/artigos](http://www.w3net.com.br/artigos). Consultado em 18/04/2005.

OTTOBONI, Célia. Uma Proposta de Abordagem Metodológica para Implementação do *Balanced Scorecard (BSC)* em Pequenas Empresas. Dissertação de Mestrado. UNIFEI, Itajubá, 2002.

PADOVEZE, Clóvis Luís. Planejamento Orçamentário, São Paulo: Thomsom, 2005.

PADOVEZE, Clóvis Luís. Curso Básico Gerencial de Custos, São Paulo: Thomsom, 2003.

PARISI, Cláudio *et al.* A Proposta do Modelo *Beyond Budgeting*: Modelo Coerente de Gestão, sem Orçamentos. 2003. Disponível em [www.ead.fea.usp.br/Semead/7semead](http://www.ead.fea.usp.br/Semead/7semead). Consultado em 12/12/2004.

PINHEIRO, M. Gestão e desempenho das empresas de pequeno porte. Tese de Doutorado, FEA/USP, São Paulo, 1996.

PLAYER, Steve *et al.* ABM: lições do campo de batalha. São Paulo: Makron Books, 1997.

PFLAEGING, Niels. *Beyond Budgeting*: Como gerenciar o desempenho para obter um melhor resultado. Seminário *International Business Communications (IBC)*. São Paulo, 2003.

PFALTZGRAFF, Rogério. Aspectos Científicos da Contabilidade, Rio de Janeiro: Sedegra, 1961.

PORTER, M. E. Estratégia Competitiva: Técnicas para análise de indústrias e da concorrência. Rio de Janeiro: Campus, 7 ed.1986.

PRADO, Lauro Jorge. Guia *Balanced Scorecard*. 2002 - disponível em <http://www.lauroprado.tripod.com/ezine>.

PRAHALAD, C.K. ; Hamel, G. 1990. *The core competence of the corporation*, Havard Business Review, v. 68, nº 3, p. 79-91, May/June.

Relatório GEM – *Global Entrepreneurship Monitor*, 2002, consultado 20/11/2004 em [www.gemconsortium.org](http://www.gemconsortium.org)

RESENDE, M. F. da Cunha; GOMES, J.de Oliveira. Competitividade e potencial de crescimento do *cluster* de produtores de moldes para a indústria do plástico de Joinville – Revista Nova Economia Belo Horizonte janeiro-abril de 2004.

RICHARDSON, R. J. Pesquisa social: métodos e técnicas. São Paulo: 3. ed. Atlas, 1999.

ROSA, Antônio V. A. e SOUZA, Alceu. Cooperação Coordenada: Uma estratégia de crescimento sustentável para pequenas empresas de transporte rodoviário de cargas no Brasil. IV Encontro de Estudos sobre Empreendedorismo e Gestão de Pequenas Empresas. Curitiba-PR, 15 a 17 de maio/2005.

SANVICENTE, Antônio Zorato, SANTOS, Celso da Costa – Orçamento na Administração de Empresas. São Paulo: Atlas, 2ª ed, 1986.

SEBRAE-SP. Subsídios para Identificação de *Clusters* no Brasil: atividades da indústria. São Paulo, 2002.

SEBRAE. Sistema de gestão de pessoas: manual de políticas e procedimentos. 2003 – consultado em [www.sebrae.org.br](http://www.sebrae.org.br) .

SOUZA, Alceu; CLEMENTE, Ademir. e KREUZ, C.L. Contexto, Paradigmas e Métodos de Custeio, Lima-Peru, 29 a 31 de maio/2003.

SOUZA, Alceu; CLEMENTE, Ademir. Gestão da Informação de Custos: Usos Operacionais e Estratégicos. Notas de aula de Gestão Estratégica de Custos. Mestrado em Administração, PUC-PR, Curitiba, 2005.

SOUZA, Alceu *et alli*. Estratégias Competitivas e Métodos de Custeio. X Congresso Brasileiro de Custos, Guarapari-ES, 15 a 17 de outubro/2003.

STEELE, J. *Transforming the Balanced Scorecard into your strategy execution system*. 2001 on line, <http://www.XanEdu.com>, acesso em 25/01/05.

WELSCH, Glenn A. – Orçamento Empresarial. São Paulo: Atlas 4ª ed. 1983.

YIN, R. K. *Case study research design and methods*. Bervelly Hills: SAGE, 1984.

ZARIFIAN, P. Objetivo Competência, São Paulo: Atlas, 2000.

## **ANEXO I – QUESTIONÁRIO APLICADO**

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DO PARANÁ

**Centro de Ciências Sociais Aplicadas**

Curitiba, 10 de fevereiro de 2006.

Prezado (a) Senhor (a),

Nosso aluno, MOACIR CARNEIRO JUNIOR, participante do programa de mestrado em Administração desta Universidade, está realizando uma pesquisa de campo para conclusão de sua Dissertação.

Tal pesquisa busca identificar as características do processo de gestão nas empresas (restaurantes) pertencentes ao Pólo Gastronômico de Santa Felicidade.

Será muito importante a sua participação nesta etapa do trabalho para que a investigação tenha o resultado esperado.

A contribuição desta empresa consiste em responder um questionário que será apresentado pelo pesquisador.

Salientamos que os dados fornecidos serão apenas para fins acadêmicos. Estes dados não serão repassados a concorrentes ou outras empresas.

Atenciosamente

Prof. Eduardo Damião da Silva,

Diretor do Programa de Pós-Graduação em Administração

Para contato com o pesquisador

Moacir Carneiro Junior

41 9129-8097 / 41 3352-0239

[moacircarneirojunior@yahoo.com.br](mailto:moacircarneirojunior@yahoo.com.br)

**I – CARACTERÍSTICAS GERAIS DA EMPRESA**

a) Razão Social: \_\_\_\_\_

d) Quem responderá o questionário: ( ) Proprietário ( ) Administrador / Gerente  
( ) Outro. Cargo/Função: \_\_\_\_\_

c) Data de início da empresa (fundação) mês e ano : \_\_\_\_\_/\_\_\_\_

**II – ORGANIZAÇÃO DA EMPRESA**

a) A empresa possui organograma: ( ) **sim** ( ) **não**

(desenhar)



b) Se não, quais as áreas/departamentos que a empresa possui?

\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

c) Quantos funcionários a empresa possui: \_\_\_\_\_

d) Do total de funcionários quantos estão: na Administração: \_\_\_\_\_  
e no Operacional: \_\_\_\_\_

e) Qual o nível de escolaridade formal dos funcionários:

<b>Grau de Instrução</b>	<b>Número de Funcionários</b>
Ensino Fundamental Incompleto	
Ensino Fundamental Completo	
Ensino Médio Incompleto	
Ensino Médio Completo	
Ensino Superior Incompleto	
Ensino Superior Completo	
Especialização	
Mestrado / Doutorado	

e) Com funciona a comunicação entre chefia e funcionários: *(assinale com "X")*

<b>Forma</b>	<b>Muito Utilizado</b>	<b>Utilizado</b>	<b>Pouco Utilizado</b>
Verbal – individualmente			
Verbal – reuniões eventuais			
Verbal – reuniões periódicas			
Eletronicamente: email / correio			
Outro: qual?			

### III – GESTÃO ESTRATÉGICA DA INFORMAÇÃO

a) Qual a importância dos tipos de informações **externas** para a gestão de sua empresa? *(assinale com "X")*

<b>Tipos de Informações</b>	<b>Muito Importante</b>	<b>Importante</b>	<b>Pouco Importante</b>
Econômicas			
Legais			
Políticas			
Sociais			

Concorrência			
Fornecedores			
Clientes			
Outra: qual?			

b) Quais as fontes das informações **externas**? (assinale com "X")

<b>Fontes de informações</b>	<b>X</b>	<b>Fontes de informações</b>	<b>X</b>
Jornais e revistas em geral		Consultores de empresas	
Revistas ou livros especializados		Professores universitários	
Fornecedores		Gerentes de bancos	
Funcionários da empresa		Contador da empresa	
Outras: quais?		Outras: quais?	

c) Qual a importância dos tipos de informações **internas** para a gestão de sua empresa? (assinale com "X")

<b>Tipos de Informações</b>	<b>Muito Importante</b>	<b>Importante</b>	<b>Pouco Importante</b>
Finanças			
Custos			
Recursos Humanos			
Desempenho			
Planejamento			
Controle			
Outra: qual?			
Outra: qual?			

d) Quais as fontes das informações **internas**? (assinale com "X")

<b>Fontes de informações</b>	<b>X</b>	<b>Fontes de informações</b>	<b>X</b>
Funcionários da empresa		Professores universitários	
Contador da empresa		Gerentes de bancos	
Consultores de empresas		Outras: quais?	

e) A contabilidade da empresa é terceirizada? ( ) **sim** ( ) **não**

f) As informações apresentadas pela contabilidade têm contribuído no gerenciamento da empresa? ( ) **sim** ( ) **não**

g) Qual a importância dos relatórios apresentados pela contabilidade para a gestão da empresa? (assinale com "X")

<b>Tipos de relatórios</b>	<b>Muito Importante</b>	<b>Importante</b>	<b>Pouco Importante</b>	<b>Não apresenta</b>
Balanço Patrimonial				
Demonstração de Resultado				
Balancetes				
Fluxo de Caixa				
Relatórios para Projeções				
Relatórios para Controle				
Outros: qual?				
Outros: qual?				

h) Com que freqüência os fatores abaixo relacionados são utilizados por você para direcionar suas ações na administração da empresa? (*assinale com "X"*)

<b>Fatores</b>	<b>Muito Utilizado</b>	<b>Utilizado</b>	<b>Pouco Utilizado</b>
Informação			
Intuição			
Experiência			

i) Sinteticamente, quais os principais conhecimentos ou informações que uma pessoa precisaria ter para gerenciar um empreendimento como este?

1 – Conhecimentos técnicos: \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

2 – Conhecimentos gerenciais: \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

3 – Outros: \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

#### **IV – AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO**

a) É avaliado o desempenho financeiro da empresa? Quem avalia? (*assinale com "X"*)

<b>Avaliador</b>	<b>X</b>	<b>Avaliador</b>	<b>X</b>
O contador da empresa		Outro: Quem?	
O Gerente		Não é avaliado	
Pelos funcionários			

**Caso a resposta anterior tenha sido negativa, pular para questão “c”.**

b) Qual indicador é utilizado para esta avaliação? (assinale com “X”)

<b>Forma</b>	<b>X</b>	<b>Forma</b>	<b>X</b>
Pelo faturamento		Outro: qual?	
Pelo lucro contábil		Outro: qual?	
Pelo saldo em caixa			

c) É avaliado desempenho o não-financeiro\* da empresa (\*relacionado geralmente a satisfação dos clientes, treinamento de funcionários, aspectos sociais e ecológicos, etc.)? Quem avalia?

<b>Avaliador</b>	<b>X</b>	<b>Avaliador</b>	<b>X</b>
O contador da empresa		Clientes	
O Gerente		Outro: Quem?	
Pelos funcionários		Não é avaliado	

**Caso a resposta anterior tenha sido negativa, pular para próximo item.**

d) Qual indicador é utilizado para esta avaliação? (assinale com “X”)

<b>Forma</b>	<b>X</b>	<b>Forma</b>	<b>X</b>
Número de clientes satisfeitos		Outro: qual?	
Número de funcionários treinados		Outro: qual?	
Dias de trabalho sem acidentes			

#### IV – PLANEJAMENTO E CONTROLE FINANCEIRO

a) A empresa elabora regularmente Planejamento e Controle Financeiro?

(  ) sim                      (  ) não

b) Quem é responsável pelo planejamento e controle financeiro na empresa?  
(contas a pagar e receber / fluxo de caixa) - (assinale com "X")

<i>Responsável</i>	<b>X</b>	<i>Responsável</i>	<b>X</b>
O contador da empresa		Gerente do banco	
O gerente da empresa		Outro: Quem?	
Pelos funcionários		Não tem responsável	

c) O planejamento e controle financeiro são formais? (São elaborados quadros e planilhas e distribuídos aos funcionários com suas metas e objetivos)

(  ) sim                      (  ) não

a) A empresa utiliza periodicamente capital de terceiros? (limites de crédito, e descontos de duplicatas juntos a bancos)

(  ) sim                      (  ) não.

c) Caso a resposta anterior tenha sido "sim", quais os critérios utilizados na definição dos valores a serem emprestados/descontados juntos ao banco?  
(assinale com "X")

<i>Critério</i>	<b>Muito Utilizado</b>	<b>Utilizado</b>	<b>Pouco Utilizado</b>
Informação			
Intuição			
Experiência			

c) Em eventuais sobras de caixa, quais os critérios utilizados na definição do tipo de aplicação financeira a ser realizada? (ex.: fundos de investimentos, CDB's, etc.) (assinale com "X")

<b><i>Critério</i></b>	<b>Muito Utilizado</b>	<b>Utilizado</b>	<b>Pouco Utilizado</b>
Informação			
Intuição			
Experiência			

e) Em sua opinião quais outras informações seriam importantes para o perfeito planejamento e controle financeiro na empresa?

---

---