

Sistema de controle gerencial e a estratégia empresarial: um estudo de caso em uma empresa varejista

Geovana Alves de Lima Fedato (UNEMAT) - geovanagf@yahoo.com.br

Natália Rodrigues Moreira (UNEMAT) - nathimore@hotmail.com

Geovane Paulo Sornberger (UNEMAT) - geovane2103@yahoo.com.br

Heder BASSAN (UNEMAT) - hederbassan@bol.com.br

Resumo:

O presente estudo teve por finalidade identificar o sistema de controle gerencial e analisar a congruência deste com a estratégia empresarial perseguida por uma empresa do ramo de supermercados. Para a realização do trabalho foi necessário realizar um levantamento de dados para identificar os centros de responsabilidades e as estratégias vigentes, que foi realizado por meio de entrevistas com os responsáveis pelos centros e com o gerente, um dos mentores da estratégia da organização. De posse de dados, foi possível a identificação dos controles agentes em cada centro, bem como as estratégias empresariais. Em relação às estratégias, a empresa tem como princípio o bom atendimento, variedades de produtos e qualidade, o que evidencia uma estratégia de diferenciação. Como resultado foi possível confrontar os controles que atuam no sistema de controle gerencial vigente e sua ligação com a estratégia, sendo observado que de forma geral, a estratégia da empresa demonstra certa congruência com os controles utilizados.

Palavras-chave: *Sistema de controle gerencial; Centros de responsabilidade; Estratégia*

Área temática: *Controladoria*

Sistema de controle gerencial e a estratégia empresarial: um estudo de caso em uma empresa varejista

Resumo

O presente estudo teve por finalidade identificar o sistema de controle gerencial e analisar a congruência deste com a estratégia empresarial perseguida por uma empresa do ramo de supermercados. Para a realização do trabalho foi necessário realizar um levantamento de dados para identificar os centros de responsabilidades e as estratégias vigentes, que foi realizado por meio de entrevistas com os responsáveis pelos centros e com o gerente, um dos mentores da estratégia da organização. De posse de dados, foi possível a identificação dos controles agentes em cada centro, bem como as estratégias empresariais. Em relação às estratégias, a empresa tem como princípio o bom atendimento, variedades de produtos e qualidade, o que evidencia uma estratégia de diferenciação. Como resultado foi possível confrontar os controles que atuam no sistema de controle gerencial vigente e sua ligação com a estratégia, sendo observado que de forma geral, a estratégia da empresa demonstra certa congruência com os controles utilizados.

Palavras-chave: Sistema de controle gerencial; Centros de responsabilidade; Estratégia

Área Temática: Controladoria

1 Introdução

O atual ambiente competitivo onde as empresas atuam é um constante desafio à continuidade do negócio. A garantia de vantagem competitiva decorre dentre outros aspectos, de formulação e implementação de estratégias consistentes. Desta forma, estruturas organizacionais amparadas por modelos e processos de gestão coerente, podem ajudar a permanência da empresa e do negócio.

Neste contexto, o estudo do controle gerencial existente numa organização, torna-se relevante para conhecimento de seus procedimentos, e a forma de comportamento que o mesmo pode desencadear. De igual importância reveste-se o estudo da estratégia, uma vez que esta revela a maneira de agir e ser da organização, e a partir deste conhecimento, norteia demais ações na empresa.

A partir desse entendimento, o trabalho realizado tem como desafio o estudo em conjunto, do controle gerencial e estratégias empresariais, pois conforme destacam Anthony e Govindarajan (2006), o sistema de controle gerencial compõe-se de procedimentos pré-estabelecidos que os gerentes usam para assegurar que os membros da organização respeitem as estratégias traçadas.

Dessa forma, o ambiente competitivo de um supermercado varejista surge como um ente propício à pesquisa, pois em se tratando de grandes empresas varejistas, estão sempre buscando inovar e prosperar, sendo assim seu diferencial competitivo torna-se um interessante objeto de pesquisa. Une-se ainda a esta proposta, o desejo de estudar a verdadeira interação entre os controles gerenciais existentes internamente e a estratégia adotada pela empresa. Desta forma, a seguinte questão problema surge como norteadora deste trabalho: os controles gerenciais utilizados pelo supermercado, estão organizados de tal forma que assegurem que as estratégias sejam obedecidas?

2 Estudo da estratégia

A estratégia empresarial constitui uma forma de estabelecer o propósito da organização, envolve esta como um todo, pois todos necessariamente precisam entendê-la. Dessa forma, o caminho a ser escolhido pode ser moldado, para chegar ao objetivo. Para que a estratégia possa ser bem sucedida é preciso que haja um comprometimento constante de todos os envolvidos. Conforme Mintzberg e Lampel (1999), estratégia é a forma de pensar no futuro, integrada no processo decisório, com base em procedimento formalizado e articulador de resultados e em uma programação.

No ambiente empresarial, estratégia seria a forma escolhida para atuar no presente, e a maneira traçada para atingir as metas no futuro. Nesse sentido, estratégia pode ser vista como uma forma de gerência, muito usada pelos gerentes nas organizações, como um meio de promover a satisfação dos clientes e atingir os objetivos.

Para Thompson (2003, p. 2), “uma boa estratégia e uma boa execução da estratégia são os sinais mais confiáveis de uma boa gerência”. Por meio do plano estratégico, é possível comunicar as estratégias por toda a organização, desenvolver e capacitar os seus subordinados para dar sustentação e conseqüentemente o alcance das metas estratégicas.

Segundo Oliveira (2005), as estratégias podem se diferenciar, podendo o executivo escolher o tipo de estratégia que é mais adequado a empresa, dependendo muito da situação que a mesma se encontra.

Para Beuren (2007, p. 45) “a estratégia identifica a posição da empresa no ambiente competitivo e a forma como ela poderá continuar se mantendo, ou até mesmo, melhorar sua posição em relação a seus concorrentes”

A estratégia adotada orienta as ações da empresa. Desta forma, conhecê-la e explorá-la ajuda a moldar formas de controle para que os objetivos da organização sejam mais facilmente atendidos.

2.1 As forças competitivas e a estratégia competitiva

Para o estudo da estratégia competitiva, faz-se necessário entender o cenário competitivo onde tal empresa está inserida, pois estes fatores externos podem influenciar a forma de atuação da organização. Vários são os fatores que podem interferir nesta análise, mas os principais foram estudados e apresentados por Michael Porter (1986), como sendo:

1. Entrantes Potenciais;
2. Rivalidade entre os Concorrentes existentes;
3. Pressão dos Produtos Substitutos;
4. Poder de Negociação com os Compradores;
5. Poder de Negociação dos Fornecedores.

A análise das forças competitivas citadas por Porter ajuda a empresa descobrir as principais fontes e o potencial da pressão competitiva, pois não se pode elaborar uma estratégia sem compreender o ambiente competitivo onde atua. Cada uma será explicada brevemente na sequência.

1. Rivalidade entre vendedores concorrentes

Demonstrada principalmente pela preferência dos compradores pelas empresas rivais. Essa rivalidade tem sua importância ao possibilitar aos compradores a oportunidade da compra de melhores produtos ao preço mais barato. Nesta corrida competitiva os concorrentes usam táticas para ganhar o comprador, como: promoções especiais, novos produtos no mercado, garantias mais longas.

2. Pressões competitivas de produtos substitutos

Esse tipo de competição é freqüente entres os concorrentes devido à vasta gama de produtos substitutos existentes. Assim, ocorrem grandes problemas com a indústria. Ela terá que verificar a disponibilidade de substitutos no mercado, com preços similares. Para Thompson (2003, p. 99): “A concorrência de produtos substitutos é mais forte quando os preços dos substitutos são atrativos, os custos de mudança do comprador são baixos, e o comprador acredita que o substituto possui as características iguais ou melhores”.

3. A força competitiva de uma entrada potencial

A entrada de novas empresas no mercado pode ser bem turbulenta, partindo-se do princípio que ela dependerá das barreiras existentes. Segundo Thompson (2003, p. 101), “essas poderão ser representadas pela difícil entrada dessa empresa no mercado ou também pelo fato dos fatores econômicos que a colocam em situação de desvantagem em relação aos seus concorrentes”.

As empresas que já estão no mercado dificultam a entrada dos novos concorrentes, com barreiras que podem afetar a entrada desse novo concorrente.

4. O Poder dos Fornecedores

O poder dos fornecedores representa uma parcela muito forte, eles acabam tendo poder de mercado quando as mercadorias ficam escassas e os usuários acabam concordando com os preços oferecidos.

Para Thompson (2003, p. 100) “Os fornecedores da indústria representam uma força competitiva forte sempre que suas ações puderem colocar certos rivais em desvantagem competitiva”.

Dessa forma, muitas vezes, os fornecedores podem afetar a competitividade de uma empresa com base nos preços que eles podem oferecer e na qualidade dos produtos.

5. O Poder dos Compradores

Os clientes podem representar uma força competitiva, pois são eles os responsáveis pelo faturamento de uma empresa, por isso tendem a exercer determinada pressão. De acordo com Porter (1986) “os compradores competem com a indústria forçando os preços para baixo, barganhando por melhor qualidade ou mais serviços e jogando os concorrentes uns contra os outros”.

As ações dos compradores podem variar de forte a fraco. Eles negociam com os vendedores suas compras, quanto maior forem suas compras, maior será sua oportunidade de negociar, assim obtendo maiores descontos e outros termos favoráveis.

2.2 Estratégia competitiva

Cada empresa apresenta um diferencial competitivo para alavancar o seu poder em relação aos seus concorrentes, procurando, estar em vantagem competitiva. Dessa forma, a abordagem da estratégia competitiva leva em consideração as possíveis ações tomadas para que a organização possa conquistar seus pontos almejados.

Conforme Porter (1986, p. 13) “cada empresa que compete em uma indústria possui uma estratégia competitiva, seja ela explícita ou implícita”. Para Porter a essência da estratégia competitiva é ser diferente.

Esta idéia pode ser explicada pela dificuldade que uma empresa enfrentaria em ser melhor em tudo. Desta forma, ao estarem competindo numa indústria, almeja-se um diferencial competitivo que dê condições de sustentabilidade no longo prazo, sendo neste aspecto, melhor que seus concorrentes.

As organizações, de acordo com Porter (1986, p. 50), contam com três abordagens estratégicas genéricas ao enfrentarem as forças competitivas, para serem bem sucedidas, sendo que essas estratégias genéricas são métodos para superar os concorrentes em uma indústria. Podem se dividir em três abordagens: liderança no custo total, diferenciação e enfoque. Cada uma apresenta métodos para que as empresas possam se sobressair às forças atuantes no mercado competitivo.

Liderança no Custo Total: essa linha estratégica apregoa como sendo primordial o controle de custos da empresa, pois com atenção redobrada, a empresa começará a apresentar resultados favoráveis. Para Porter (1986, p. 50) a posição de baixo custo dá a empresa uma defesa contra a rivalidade dos concorrentes, porque seus custos mais baixos significam que ela ainda pode obter retornos depois que seus concorrentes tenham consumido seus lucros na competição.

Com a empresa trabalhando com baixo custo, ela se focará nos controles dos custos, possibilitando vantagem competitiva em relação aos seus concorrentes. Quando a empresa está trabalhando com essa estratégia ela também favorece aos clientes deste produto, possibilitando a compra mais acessível, já que seu custo diminui, permitindo que ela ofereça produtos aceitáveis e com qualidade, aumentando assim suas vendas.

Diferenciação: Segundo Porter (1986, p. 51) esta linha estratégica consiste em “diferenciar o produto ou serviço oferecido pela empresa, criando algo que seja considerado único em toda a indústria”. A estratégia de diferenciação toma como princípio o uso de produtos com qualidade, tecnologia, serviço, algo que diferencia os produtos dos demais concorrentes. Com produtos diferenciados a empresa conquista consumidores fiéis e ganha estrutura para enfrentar as forças atuantes no mercado.

A empresa pode ser diferentes em várias formas, tais como: seu projeto e imagem da marca, tecnologia, peculiaridades, serviços, rede de fornecedores ou outras dimensões.

Enfoque: Segundo Porter (1986), “o enfoque representa a última estratégia e o seu objetivo é focar um determinado grupo comprador, um segmento da linha de produtos, ou um mercado geográfico”.

Segundo esta perspectiva, o desejado é buscar ambientes em que possa liderar o mercado, através da satisfação e das necessidades dos compradores.

Dentro desse contexto, Porter (1986) cita algumas implicações comuns das estratégias genéricas, sendo apresentadas no Quadro 1:

| ESTRATÉGIA GENÉRICA | RECURSOS E HABILIDADES EM GERAL REQUERIDOS | REQUISITOS ORGANIZACIONAIS COMUNS |
|--------------------------|--|---|
| Liderança no Custo Total | Investimento de capital sustentado e acesso ao capital; Boa capacidade de engenharia de processo; Supervisão intensa da mão-de-obra; Produtos projetados para facilitar a fabricação; Sistema de distribuição com baixo custo. | Controle de custo rígido; Relatórios de controle freqüentes e detalhados; Organização e responsabilidades estruturadas; Incentivos baseados em metas estritamente quantitativas. |
| Diferenciação | Grande habilidade de marketing; Engenharia do produto; Tino Criativo; Grande capacidade em pesquisa básica. | Forte coordenação entre funções em P & D, desenvolvimento do produto e marketing; Avaliações e incentivos subjetivos em vez de medidas quantitativas. |
| Enfoque | Reputação da empresa como líder em qualidade ou tecnologia; Longa tradição na indústria ou combinação ímpar de habilidade trazidas de outros negócios; Forte cooperação dos canais; Combinação das políticas acima dirigidas para a meta estratégica em particular. | Ambiente ameno para atrair mão-de-obra altamente qualificada, cientistas ou pessoas criativas; Combinação das políticas acima dirigidas para a meta estratégica em particular. |

Fonte: Porter (1986, p. 54)

Quadro 1 – Implicações comuns das Estratégias Genéricas

Várias são as implicações que o uso de determinada estratégia gera para a gestão e para a própria estrutura organizacional. Por isso, é interessante para a gestão refletir sobre a estratégia, e a partir dela, como a atividade poderá se organizar. Lembra Beuren (2007) que se o tipo de estratégia que orienta a organização está voltado à liderança em custos, então a ênfase maior deve ser o controle dos custos; no entanto, se a estratégia estiver centrada na diferenciação, o controle de custos já não é tão relevante.

2.3 Postura estratégica

A postura estratégica está relacionada à posição adotada pela empresa em algumas circunstâncias, podendo ser postura de crescimento, manutenção ou colheita (Quadro 2).

| DIAGNÓSTICO | | Análise interna com predominância de | |
|---|----------------------|--|---|
| | | Pontos fracos | Pontos fortes |
| Análise externa Com predominância de | Ameaças | Postura de Sobrevivência - redução de custos - desinvestimento liquidação do negócio | Manutenção - estabilidade - nicho especialização |
| | Oportunidades | Postura de Crescimento - inovação - internacionalização - joint venture expansão | Desenvolvimento - de mercado - de produtos - de diversificação: →horizontal; vertical ou mista |

Fonte: Oliveira (2003, p. 141)

Quadro 2 – Posturas estratégicas e tipos de estratégias da empresa

O Quadro 2 faz a análise onde em situações que predominam pontos fracos, a empresa tende a adotar estratégia de sobrevivência, já se o cenário é mais favorável, a estratégia pode mudar de manutenção para crescimento.

Outra análise, relacionada a postura estratégica é feita por Anthony e Govindarajan (2006) quando avaliam a ação do controle gerencial em algumas variações da estratégia empresarial, em exemplos como os que seguem:

Planejamento Estratégico – Se o ambiente é estável, pode não haver processo de planejamento, ou haver somente um esboço de plano estratégico. Desta forma, a elaboração deste controle é mais crítico e mais importante para unidades em crescimento do que para unidades com estratégia de colheita;

Elaboração do orçamento – costumeiramente deposita-se menos confiança nos orçamentos em unidades no estágio de crescer do que nos orçamentos de unidades no estágio de colher, isso porque as incertezas do primeiro são maiores;

Sistemas de incentivo – muitas empresas seguem o princípio de que, quanto mais arriscada é a estratégia, maior deve ser a proporção de gratificações dos executivos em comparação ao salário básico (princípio risco/retorno). Por isso, é possível que a expectativa da gratificação seja maior para os executivos no estágio de crescer do que no estágio de colher.

Outras variações podem ocorrer com relação a postura estratégica, e todas estas variações impactam a forma como a empresa pode organizar e planejar as atividades.

2.3 Sistema de Controle Gerencial

De acordo com Frezatti *et al* (2009) o tripé da gestão das organizações é um conjunto de atividades desenvolvidas pelos agentes internos com o objetivo de conduzi-la para os resultados desejados, de forma mais estruturada ou menos estruturada, a partir do planejamento, da execução e do controle. A atividade de planejamento consiste em decidir antecipadamente o que deve ser feito; a execução corresponde ao desenvolvimento das ações (operacionalização) e posterior à execução, porém concomitante à execução, o controle permite o acompanhamento e realimentação de todo processo de gestão (FREZATTI *et al*, 2009, p. 53).

A este estudo interessa o controle. De acordo com Frezatti *et al* (2009) o termo foi cunhado por Robert Anthony. Controle gerencial, na proposta de Anthony e Govindarajan (2006, p. 34), é o processo pelo qual os executivos influenciam outros membros da organização, para que obedeçam às estratégias adotadas. O controle gerencial nesta perspectiva inclui “planejar o que a organização deve fazer; coordenar as atividades das várias partes da organização; comunicar a informação; avaliar a informação; decidir se deve ser tomada uma decisão ou que decisão tomar e influenciar as pessoas para que alterem seu comportamento”.

Flamholtz (1996) define o sistema de controle organizacional como um conjunto de mecanismos (processos e técnicas) que são projetados para aumentar a probabilidade de que as pessoas comportem-se no caminho que leva a realização dos objetivos organizacionais.

Desta forma, a ligação entre o controle gerencial e as estratégias, é justamente no sentido de que, o controle pode ser moldado, de tal forma que possa contribuir para a execução da estratégia traçada pela empresa. Assim, de acordo com Anthony e Govindarajan (2006, p. 34) a finalidade do controle gerencial seria “assegurar que as estratégias sejam obedecidas, de maneira que os objetivos da organização sejam atingidos”.

Sistema de controle gerencial é instrumento de atuação balizada por estratégias. Estas diferem de organização para organização e, portanto, os controles devem ser projetados para as necessidades específicas das estratégias adotadas (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2006).

2.3.1 Os Centros de Responsabilidades

Os centros de responsabilidade estão presentes nas empresas, representando os setores tomadores de decisão dentro de uma organização, nesses centros são avaliadas a eficiência e a eficácia dos responsáveis. Segundo Anthony e Govindarajan (2006, p. 12) “um centro de responsabilidade é uma unidade da organização sob supervisão de um executivo responsável por suas atividades”.

Pode-se dizer que toda a organização forma um conjunto de centros de responsabilidades. Nesses centros são estabelecidas relações de entradas e saída. Anthony e Govindarajan (2006) citam que “O controle esmera-se na produção das saídas em tempo certo e nas quantidades desejadas, de conformidade com especificações e padrões de qualidade corretos, com um mínimo de entradas”.

Os centros de responsabilidades podem ser classificados como sendo centros de receita, despesa, lucros ou investimento.

1. Centro de Receita – as saídas são avaliadas em termos monetários;
2. Centro de Despesa – as entradas são avaliadas em termos monetários;
3. Centro de Lucro – tanto as receitas como as despesas são avaliados em termos monetários;
4. Centro de Investimento – Avalia-se a relação entre lucro e investimento.

Para avaliar os resultados em cada centro, a contabilidade dispõe de uma série de ferramentas, como as demonstradas no Quadro 3.

| Instrumentos contábeis | Descrição |
|---------------------------------------|--|
| Orçamento | É um instrumento que faz projeções futuras, que estimam os possíveis desembolsos da organização, podendo ser utilizado para o planejamento e controle de processo e operações, podendo verificar se o planejamento precisa de ajustes. Ao avaliar o desempenho motiva os gestores e colaboradores. |
| Análise da relação custo volume lucro | Proporciona informações em curto prazo deixando a organização informada de todo o processo produtivo. Esta análise auxilia os gestores nas tomadas de decisões, criando ou melhorando o planejamento estratégico através das receitas, custos e os lucros das operações com a ocorrência de mudanças no nível de produção, no preço de venda, no custo variável por unidade ou produto. Possibilita aos gestores medirem os impactos quando há variações nas vendas sobre o lucro operacional. Possibilita ainda saber o quanto precisa produzir para não ficar em estágio nulo, ou para cobrir seus custos fixos. |
| Contabilidade de custo | São elementos da contabilidade que tem por objetivo gerar informações financeiras e gerenciais proporcionando ao gestor identificar e controlar todos os custos e despesas executada pela organização permitindo o mesmo desenvolver conhecimento sobre o andamento do processo produtivo. Fornece informações que possibilitam subsídios para a contabilidade gerencial, podendo ser usada como ferramenta nas tomadas decisões pela gestão. |
| Custo padrão | Permite a avaliação e controles de todas as operações da organização, podendo ser estabelecido custo meta para os produtos de sua linha de fabricação, levando em consideração as características tecnológicas do processo produtivo de cada um, possibilitando a criação de metas utilizadas pela organização. |

Fonte: Canan, Fedato e Caetano (2010, p. 8), baseado em Crepaldi, 2002; Horgren, Datar e Foster, 2004; Padoveze, 2004; Warren, Reeve e Fess, 2001; Garrison e Norreen, 2001.

Quadro 3 – Resumo dos instrumentos contábeis

Ainda há que ser considerado, um outro modelo de centro de responsabilidade, os centros de despesas discricionárias. Estes apresentam o maior nível de dificuldade, pois não é possível estabelecer uma relação satisfatória entre as entradas e saídas. Muitas vezes, nos centros discricionários, é muito difícil definir qual o nível ideal de unidades de saída, assim como definir ou medir a qualidade destas unidades. Antony e Govindarajan (2001) apontam que as formas utilizadas para o controle de centros de despesas discricionárias tende a ser a negociação de orçamentos periódicos.

3 Método de pesquisa

Para elaborar este trabalho, em relação aos procedimentos, foi realizado uma pesquisa bibliográfica. Esse tipo de pesquisa parte de estudos já realizados no assunto, recolhendo informações acerca de um problema e objetivando resposta. Gil (1999, *apud* BEUREN, 2004) explica que a pesquisa bibliográfica é desenvolvida mediante material já elaborado, principalmente livros e artigos científicos.

Em relação à tipologia adotada quanto à abordagem do problema, foi priorizada a pesquisa qualitativa. Beuren (2004, p. 92), afirma que na pesquisa qualitativa concebem-se análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado.

O estudo de caso foi considerado o método adequado para abordagem, sendo desenvolvido numa empresa varejista no ramo de supermercado, por meio de entrevistas com

os principais responsáveis por cada centro de responsabilidade identificado, como também com o gestor, pois é um dos mentores da estratégia na empresa.

A escolha da empresa deu-se pelo motivo da grande influência desta no município, já que a mesma está no mercado há mais de vinte cinco anos e apresenta uma rede de lojas bem expressiva na cidade e nas regiões mais próximas.

Quanto aos objetivos, a pesquisa se desenvolverá de forma descritiva, buscando explicar a razão e o porquê das coisas. A pesquisa descritiva tem o objetivo de relatar, identificar, comparar, analisar, classificar os dados da pesquisa.

3.1 Apresentação das etapas do estudo de caso

A pesquisa foi dividida em três partes: a primeira, identificou os centros de responsabilidade e seus controles, a segunda baseia-se na explicitação das estratégias e num terceiro momento foi verificado a congruência entre a estratégia e os controles.

Para nortear os trabalhos da primeira etapa, um roteiro para o questionário foi elaborado, na intenção de não perder o foco. As perguntas norteadoras basicamente trataram de assuntos como: forma de controle utilizada no centro de responsabilidade (abordando até mesmo controles informais); periodicidade que as informações são coletadas e para quem são repassadas; demais medidas de desempenho porventura utilizadas.

A próxima etapa constituiu-se de entrevista com o gestor para conhecer melhor as estratégias da empresa e elementos do planejamento estratégico. A entrevista foi dividida em três partes para melhor entendimento do contexto empresarial e as estratégias. Num primeiro momento buscou-se identificar como a empresa está inserida no mercado e os elementos gerais do planejamento estratégico e do negócio da empresa.

O roteiro para a entrevista levou em consideração principalmente, buscar conhecer: elementos da estrutura organizacional: subordinação e responsabilidade; identificar a missão e a visão, bem como se há formalização do planejamento; pontos fracos e fortes; oportunidades e ameaças; sistema orçamentário e até mesmo questões relacionadas a planejamento futuro da organização.

Num segundo momento da entrevista buscou-se identificar a postura estratégica da empresa: Sobrevivência, Manutenção ou Desenvolvimento. De acordo com o estágio de desenvolvimento a empresa apresenta determinada postura estratégica, e que de certa forma deve ter coerência com o controle gerencial vigente. Assim, o entrevistado foi questionado quanto ao estágio em que se encontrava a empresa.

Num terceiro momento o foco foi o comportamento na indústria. A base para este questionamento foi o modelo de cinco forças da competitividade, desenvolvido por Michael Porter. Assim foi apresentada a teoria das forças que podem atuar no mercado e nas estratégias da empresa.

Na terceira etapa da pesquisa buscou-se identificar como a empresa se apresenta em relação à vantagem competitiva, se concorre principalmente por meio da liderança no custo total, diferenciação, enfoque.

A partir daí foi verificado a congruência entre os controles utilizados em cada centro de responsabilidade e a estratégia perseguida pela empresa.

4 Estudo de caso

4.1 Caracterização da empresa objeto de estudo

A empresa em estudo faz parte de um grupo de lojas do ramo de supermercados. O grupo é formado por uma rede de sete lojas varejistas e mais uma destinada à venda de produtos no atacado. A história do grupo traduz-se em conquista e sucesso, na qual a busca por novas fronteiras se fez presente.

Na busca por novos empreendimentos, o grupo que tinha origem de São Paulo veio investir em Mato Grosso, inicialmente suas pretensões era trabalhar como empresa atacadista, mas observando as necessidades, foi escolhido o varejo. Então no ano de 1975 sua primeira loja foi inaugurada na cidade de Colíder Mato-Grosso, logo após outra, que hoje se identifica como sendo a matriz. Assim em 2001, foi inaugurada a loja que será foco deste estudo, uma das mais modernas lojas de supermercado do interior do Estado.

A empresa que está estrategicamente localizada em um ponto preferencial da cidade visando atender a todos os bairros. Também é responsável pela geração de mais de 250 empregos diretos e também esta constantemente acompanhando as exigências do mercado e dos consumidores.

A loja é referência para o estado de Mato Grosso com 8600 metros quadrados de área construída, conta com uma infra-estrutura modelo, oferecendo 2.600 metros quadrados de área de venda, 27 *check-out* e estacionamento coberto para 200 veículos. A boa localização dos centros de distribuição e a excelente estratégia de logística tem se traduzido em pontos fortes na empresa.

4.2 Primeira fase: identificação dos centros de responsabilidades e seus controles

Através da pesquisa foram identificados os centros de responsabilidade, bem como os controles existentes que estão mapeados no Quadro 4 que segue.

| Centro de responsabilidade | Função | O que controla | Forma de controle utilizado |
|---|--|---|---|
| Açougue Dep. comercial | É o departamento do mercado responsável pela comercialização de cortes de carne. | Neste centro é feito controle da qualidade do produto, quantidade de produto na câmara fria e na área de venda. É verificada a quantidade de entrada e saída também das carnes, embutidos e peixes. | <ul style="list-style-type: none"> - Controle em relação a qualidade do produto (diariamente através da verificação da refrigeração, empilhamento e data de validade) - A entrada e saída de produtos através de um sistema conhecido como SGC. - Conferência física, pelo método de amostragem, o resultado é confrontado com o sistema. |
| Área de venda Dep. Comercial | Esse departamento compreende toda a área comercial da empresa, onde são disponibilizados diversos produtos do gênero alimentício ou não. O acompanhamento é freqüente, pois os <i>check-out</i> devem estar com boa visualização e sempre com mercadorias. A função desse departamento é o bom atendimento, reposição de produtos, controle de validade, rupturas (falta de mercadoria) e boa visualização de mercadorias no ponto de venda. | Esse centro é responsável pelo controle das mercadorias na área de venda. É responsável de suprir as rupturas existentes nas prateleiras não deixando que os produtos faltem nas gôndolas, proporcionando para o cliente uma melhor localização do produto. | <ul style="list-style-type: none"> - Sistema SGC : que controla as entradas e saídas de mercadorias, repassando informações para os responsáveis pela seção se tem a mercadoria em estoque ou se esta em falta; - A empresa disponibiliza um funcionário conferente que fica responsável para verificar se o relatório enviado pelo sistema SGC, de quantidade de mercadorias está correto; - Contagem física realizada mensalmente. |

| | | | |
|-----------------------------------|--|--|---|
| Frios Dep. Comercial | É um departamento que comercializa produtos já prontos, mas que podem ser porcionado, tais como: mortadela, mussarela, presuntos entre outros. | Esse centro é responsável pelo controle da qualidade dos produtos já industrializados mas que precisam de refrigeração e dos produtos que são porcionados; Esse controle varia desde o controle da validade, refrigeração e estocagem. | <ul style="list-style-type: none"> - Através do uso do controle do Sistema SGC, verificando as entradas; - Balanço realizado mensalmente onde as mercadorias, pelo método de amostragem, são conferidas fisicamente. |
| Horti Fruti Dep. Comercial | Esse departamento tem a função de armazenar e dispor os produtos de forma a não perder a qualidade, necessitando de controles diários. | É realizado o controle da qualidade do produto. | <ul style="list-style-type: none"> - Os controles utilizados por esse centro variam sendo utilizados controles através do sistema SGC, ficando responsável pelo controle de entrada e saída dos produtos do Horti-Fruti; - É realizado a conferencia dos produtos na entrega do fornecedor para verificar a qualidade. |
| Padaria Dep. Comercial | É um setor que industrializa produtos, como produtos confeitados e pães. Esse departamento deve ser controlado freqüentemente, pois um erro pode influenciar na qualidade do produto e com isso causar perdas ou prejuízos ao setor. | Esse centro é responsável pelo controle da matéria-prima utilizada na produção e controle da qualidade. | <ul style="list-style-type: none"> - Através de planilhas, controlando a quantidade de produto utilizada na produção; - Controle através de ficha de controle de pedidos de mercadorias; - O controle de qualidade (escolha dos melhores produtos na fabricação, conservação dos produtos). |
| Frente de Caixa | Esse é o setor responsável pelo registro das mercadorias, é nesse ponto os clientes registram e fazem o pagamento da mercadoria. Sua função é atender bem os clientes com simpatia, agilidade, bom atendimento. | Controla o real registro das mercadorias e os recebimentos. | <ul style="list-style-type: none"> - Através do Sistema utilizado nos caixas que possibilitam o registro das vendas geradas através das compras possibilitando a baixa das mercadorias do estoque; - Controle de produtividade dos operadores, onde são contabilizados todo o valor de vendas num período mensal e através de uma escala de maiores vendas do mês é paga a produtividade. |
| Gerência | Esse centro é responsável por administrar a empresa, pela elaboração das estratégias. | Avalia e fiscaliza o desempenho dos setores, verificando se estes estão realizando com sucesso as funções a que se destinam. | <ul style="list-style-type: none"> - Através do SGC, analisando como os setores estão em relação às vendas; - Com os relatórios, repassados por cada setor, sendo possível fazer a avaliação de desempenho. |

Fonte: Dados da Pesquisa, 2010.

Quadro 4 – Identificação dos centros e seus controles

Todos os centros de responsabilidade contam com controles, alguns mais formalizados, outros menos.

4.3 Segunda fase: explicitação das estratégias

Nesta fase foi realizada a entrevista com o responsável pela elaboração das estratégias da empresa. Num primeiro momento buscou-se identificar como a empresa esta inserida no mercado e os elementos gerais do planejamento estratégico e do negócio da empresa.

A estrutura organizacional está dividida nível hierárquico onde primeiramente está o gerente de loja, seguido pelo subgerente, responsáveis pelos setores e demais funcionários. Através dessa escala a empresa faz o direcionamento das atividades.

A empresa não tem declaração formal de Missão e Visão, pois não faz uso do planejamento estratégico formal nas suas ações. No entanto, é possível explanar suas estratégias, conhecendo melhor seu sistema de gestão. A loja tem como princípio o bom atendimento e a fidelização dos clientes. Para a empresa, o bom atendimento significa variedade de produtos, agilidade no processo de atendimento, um bom layout de mercado.

Com relação aos pontos fortes e fracos da organização, o administrador comenta que, os pontos fortes baseiam-se no *mix* de mercadorias oferecidas, promoções e preços oferecidos. Tem uma localização privilegiada pois esta localizada em um ponto preferencial da cidade, o que favorece a logística na cidade. Já em relação aos pontos fracos, esses são relacionados a fatores externos a empresa, tais como: dificuldade no transporte da mercadoria, ao alto custo da mercadoria devido a distância dos fornecedores, a demora na entrega de produtos entre outros fatores.

De acordo com o gestor alguns produtos recebem atenção diferenciada, isso acontece devido à margem de lucro oferecida pelo produto ou as promoções lançadas pelos fornecedores.

Em relação a sistema orçamentário a empresa não faz uso, a mesma está trabalhando para que ela possa fazer uso do sistema, pois dessa forma beneficiaria a organização em relação a planejamentos de longo prazo para modernização, mudanças e melhorias.

Com relação aos entrantes em potencial não há uma preocupação, pois, o administrador ressalva que, caso a empresa esteja perdendo clientes é pelo fato de a mesma não está qualificando corretamente seus colaboradores. Mas, o mesmo ressalva que isto não ocorre já que a empresa fornece treinamento para os funcionários. Os produtos substitutos não representam desvantagem em relação aos concorrentes, já que a empresa trabalha com marcas conhecidas e apresentam uma variedade muito grande de produtos.

Em relação postura estratégica está em um estágio de manutenção, pois ela possui uma serie de pontos fortes, isso possibilita a empresa manter sua posição de conquista. Mas ela necessita fortalecer e fazer uso dos seus pontos fortes, minimizando os seus pontos fracos. Ressalta ainda que a loja não esta em busca de novos mercados, sua principal meta é a fidelização dos clientes já existentes.

Em relação à vantagem competitiva, a empresa tem como foco a diferenciação, através dessa posição a empresa busca se aprimorar, fazendo com que ela possa diferenciar os produtos oferecidos e também os serviços. A empresa trabalha com diversas linhas de produtos, possibilitando que os clientes não necessitem procurar o concorrente.

4.4 Terceira fase: Congruência da estratégia empresarial com os controles da empresa

Através dos resultados apresentados para identificação dos controles agentes nos centros de responsabilidade e as estratégias vigentes na empresa, os resultados são demonstrados no Quadro 5.

| Centro de responsabilidade | Ligação com estratégia | Controle que pode ser utilizado | Característica do centro e justificativa da forma de controle sugerida |
|-------------------------------------|---|--|--|
| Açougue Dep. comercial | <ul style="list-style-type: none"> - Tendo como estratégia a diferenciação, neste setor a preocupação é o atendimento diferenciado ao cliente, possibilitando que os mesmos se sintam a vontade com o ambiente; - Monitora constantemente os produtos que são mais vendidos; - Oferece um layout que procura dar rápida e fácil localização principalmente aos itens de maior procura. | <ul style="list-style-type: none"> - Alimentar diariamente o sistema analisando a quantidade que deve ser vendida para pagar os custos e despesas; - Controle de matéria prima desperdiçada; - Implantar um sistema eficiente de entradas monitorando constantemente. (comparação física com o sistema). | <p>Esse se caracteriza como sendo um centro de lucro, já que seu desempenho é avaliado segundo o lucro auferido, assim como as receitas e despesas.</p> <p>Com a aplicação desses controles a empresa poderá fazer estimativas da quantidade de produtos vendidos e avaliar como está sendo utilizada a matéria prima.</p> |
| Área de venda Dep. Comercial | <ul style="list-style-type: none"> - A empresa monitora os concorrentes para ter sempre novidades em mercadorias, possibilitando variedade e qualidade em produtos; - Oferece um layout que procura dar rápida e fácil localização principalmente aos itens de maior procura. | <ul style="list-style-type: none"> - Planilhas de acompanhamento de metas estabelecidas pelo marketing. A apuração da venda do setor e a comparação entre o orçado (meta) e o realizado. Controle orçamentário; - Analisar a quantidade que deve ser vendida para pagar os custos e despesas; - Controle de matéria prima desperdiçada (controle de custos); - Apuração da venda do setor e a relação com o capital aplicado neste setor; - Monitorar os produtos que são procurados e não há no mercado (supervisão direta). | <p>Esse se caracteriza como sendo um centro de lucro, já que seu desempenho é avaliado segundo o lucro auferido, assim como as receitas e despesas.</p> <p>Com a aplicação desses controles a empresa poderá fazer estimativas da quantidade de produtos vendidos e avaliar como está sendo o processo de redução de desperdícios.</p> |
| Frios Dep. Comercial | <ul style="list-style-type: none"> - A empresa faz ligação com os concorrentes para ter sempre novidades em mercadorias, possibilitando variedade de produtos; - Boa localização das mercadorias. | <ul style="list-style-type: none"> - Alimentar diariamente o sistema analisando a quantidade que deve ser vendida para pagar os custos e despesas (orçamento); - Controle de matéria prima desperdiçada (controle de custos); - Implantar um sistema eficiente de entradas monitorando constantemente. (comparação física com o sistema); - Monitorar os produtos que são procurados e não há no mercado (supervisão direta). | <p>Esse se caracteriza como sendo um centro de lucro, já que seu desempenho é avaliado segundo o lucro auferido.</p> <p>Com a aplicação desses controles a empresa poderá fazer estimativas da quantidade de produtos vendidos e avaliar como está sendo o processo de redução de desperdícios.</p> |
| Horti Fruti Dep. Comercial | <ul style="list-style-type: none"> - A empresa tem sempre novidades em mercadorias, possibilitando variedade de | <ul style="list-style-type: none"> - Alimentar diariamente o sistema analisando a quantidade que deve ser | <p>Esse se caracteriza como sendo um centro de lucro, já que seu desempenho é</p> |

| | | | |
|-------------------------------|--|---|--|
| | <p>produtos;</p> <ul style="list-style-type: none"> - Preza pela qualidade dos produtos; - Boa localização das mercadorias. | <p>vendida para pagar os custos e despesas (orçamento);</p> <ul style="list-style-type: none"> - Controle de matéria prima desperdiçada; - Implantar um sistema eficiente de entradas monitorando (comparação física com o sistema); - Monitorar os produtos que são procurados e não há no mercado; - Apuração da venda do setor e a relação com o capital aplicado neste setor. | <p>avaliado segundo o lucro auferido.</p> <p>Com a aplicação desses controles a empresa poderá fazer estimativas da quantidade de produtos vendidos e avaliar como está sendo o processo de redução de desperdícios.</p> |
| Padaria Dep. Comercial | <ul style="list-style-type: none"> - Novidade e variedade de mercadorias; - Preza pela qualidade dos produtos. | <ul style="list-style-type: none"> - Alimentar diariamente o sistema analisando a quantidade que deve ser vendida para pagar os custos e despesas (orçamento); - Monitorar os produtos que são procurados e não há no mercado; - Apuração da venda do setor e a relação com o capital aplicado neste setor. | <p>Esse se caracteriza como sendo um centro de lucro, já que seu desempenho é avaliado segundo o lucro auferido, assim como as receitas e despesas.</p> <p>Com a aplicação desses controles a empresa poderá fazer estimativas da quantidade de produtos vendidos e avaliar como está sendo o processo de redução de desperdícios.</p> |
| Frente de Caixa | <ul style="list-style-type: none"> - Bom atendimento; - Agilidade no processo de atendimento; - Rápida localização dos caixas. | <ul style="list-style-type: none"> - Monitoramento por avaliação de desempenho, envolvendo medidas financeiras e não financeiras. - Podem ser usados indicadores como grau de satisfação do cliente em relação ao atendimento; supervisão direta (feita por fiscais); | <p>Esse se caracteriza como sendo um centro de despesas discricionárias, pois não é possível estabelecer uma boa relação entre entradas e saídas do centro. Desta forma avaliação de desempenho dos membros do centro de responsabilidade podem incentivar os membros do setor a perseguirem os mesmos objetivos da organização.</p> |
| Gerência | <ul style="list-style-type: none"> - Avaliar a qualidade dos serviços e do desempenho dos centros de responsabilidades; - Estar atento as novidades e mudanças no mercado competitivo. | <p>A gerência é o órgão máximo desta unidade, desta forma poderia ser realizada avaliação de desempenho, considerando o cumprimento de metas que culminariam com o pagamento de incentivos/remuneração.</p> | <p>Caracteriza-se como centro de lucro. A avaliação de desempenho incentivará para o cumprimento da estratégia empresarial.</p> |

Fonte: Dados da Pesquisa, 2010

Quadro 5 – Quadro de convergência das estratégias e controles utilizados pela empresa

Os controles utilizados em cada centro de responsabilidade foram apontados no Quadro 5. No entanto, considera-se que estes controles podem ser aprimorados, levando em conta principalmente o tipo de estratégia perseguida. Praticamente os centros de

responsabilidade apresentam controles que estão em consonância com a estratégia, sendo sugeridas melhorias.

5 Considerações finais

A finalidade deste trabalho foi verificar como o sistema de controle gerencial está organizado nos centros de responsabilidades e identificar as estratégias vigentes na empresa do ramo varejista de Sinop Mato-Grosso. Com a pesquisa foi possível perceber que a organização apresenta controles com certo grau de formalização, através de planilhas eletrônicas ou do sistema gerencial de controle nos centros de responsabilidades. Em relação às estratégias a empresa buscou trabalhar com o bom atendimento, variedade de produtos e qualidades nas marcas oferecidas.

Sendo assim, este trabalho apontou que a empresa em estudo, apesar de não utilizar o planejamento estratégico formal, tem planejado as ações, e que os controles adotados, estão de certa forma congruência com as estratégias vigentes na empresa. Isso pode ser evidenciado através das ações praticadas por cada centro de responsabilidade.

A pesquisa aponta, no entanto, que os controles podem ser melhorados, como por exemplo, com a utilização de outras ferramentas contábeis financeiras, ou até mesmo medidas não financeiras, que dê condições de acompanhamento dos negócios e sirvam de motivação para que os funcionários continuamente aliem seus objetivos individuais aos empresariais, pois este é o objetivo do controle gerencial. Desta forma, aprimoramentos no sistema de controle gerencial foram sugeridos, e futuras pesquisas podem desenvolver tais ferramentas para o ambiente de comércio varejista.

Referências

ANTHONY, R. N; GOVINDARAJAN, V. **Sistema de Controle Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2006.

BEUREN, I. M. (Org.) **Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade: teoria e pratica**. São Paulo: Atlas, 2004.

BEUREN, I. M. **Gerenciamento da informação: um recurso estratégico no processo de gestão empresarial**. São Paulo: Atlas, 2007.

CANAN, I; FEDATO, G. A. L.; CAETANO, A. P. **Controle gerencial em Cooperativas: Estudo de caso em uma Cooperativa Agropecuária Mista no Norte Matogrossense**. In: CONGRESSO USP CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 10., 2010, São Paulo. **Anais ...** São Paulo: USP, 2010.

CREPALDI, S. A. **Contabilidade Gerencial: teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

FLAMHOLTZ, E. **Effective organizational control: a framework, applications, and implications**. European Management Journal. V. 14, n. 6, p. 596-611, 1996

FREZATTI, F.; ROCHA, W.; NASCIMENTO, A. R.; JUNQUEIRA, E. **Controle gerencial – uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico**. São Paulo: Atlas, 2009.

GARRISON, R. H.; NOREEN, E. W. **Contabilidade Gerencial**. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2001.

HORNGREN, C. T.; DATAR, S. M.; FOSTER, G. **Contabilidade de Custos: Uma Abordagem Gerencial**. 11 ed., v. 2. São Paulo : Prentice Hall. 2004.

MINTZBERG, H.; LAMPEL, J. Reflecting on the strategy process. **Sloan Management Review**, p. 21-30, Spring, 1999.

OLIVEIRA, D. P. R. **Planejamento estratégico: conceitos, metodologia, práticas**. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2003

_____. **Planejamento Estratégico: conceitos, metodologia e praticas**. 22. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

_____. **Sistemas de informações gerenciais: estratégias, táticas, operacionais**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

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

PORTER, M E. **Estratégia Competitiva: Técnicas para análise de indústrias e da concorrência**. Tradução de Elizabeth Maria de Pinho Braga; revisão técnica Jorge A. Garcia Gomes. 7. ed. 30. reimp. Rio de Janeiro: Elsevier, 1986.

THOMPSON, A. A. **Planejamento estratégico: elaboração implementação e execução**. São Paulo: Pioneira Thompson Learning, 2003.

WARREN, C. S; REEE, J. M; FESS, P. E. **Contabilidade Gerencial**. 6. ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learnign, 2001.