

CASO DE ENSINO E AGORA, JOSÉ? O COVID CHEGOU. A DEMANDA AUMENTOU. O CONTROLE ATRASOU.

*AND NOW JOSE? COVID HAS ARRIVED. DEMAND HAS
INCREASED. CONTROL WAS DELAYED.*

O caso de ensino foi aprovado e apresentado no XLIII Encontro da ANPAD, realizado de 02/10/2019 a 05/10/2019, em São Paulo (SP) na Universidade Mackenzie.

RESUMO

Este caso permite reflexão sobre tomada de decisões em empresas com base em seu planejamento estratégico e artefatos gerenciais frente ao cenário de crise pandêmica do novo Coronavírus (COVID-19). Neste caso aborda-se a Consultoria Ltda, microempresa do ramo de consultoria contábil, tributária e de auditoria, que está com dificuldades de acompanhar/implementar controles gerenciais e tem planos estratégicos indefinidos, e precisa atender a demanda, ainda maior, de seus clientes em meio ao cenário de crise advinda da pandemia. Os sócios se viram sobrecarregados entre rotinas técnicas e administrativas, cogitando a possibilidade de contratar um(a) colaborador(a) para auxiliar nos controles administrativos e financeiros. Entretanto, com as incertezas do mercado e sobre a volta ao trabalho nas instalações da empresa, os sócios se deparam com um dilema: “Devemos contratar ou não um(a) novo (a) colaborador(a) agora? Caso se contrate, como solucionar o espaço físico na sede da empresa?”. As informações são provenientes de adaptações da realidade, obtidas por meio de entrevistas, pesquisa documental e observação em reuniões e encontros com os sócios. Este caso de ensino é destinado ao estudo da tomada de decisão alicerçada no planejamento estratégico e nas ferramentas gerenciais frente a cenários de incertezas financeiras ou não, em prol de discutir e repensar sobre gargalos de produção e desenvolvimento de uma microempresa. Seu uso em sala de aula pode ocorrer por meio de gamificação, dividindo a turma em pequenas equipes.

Palavras-chave: Tomada de Decisão. Artefatos Gerenciais. Planejamento Estratégico. Covid-19.

ABSTRACT

This case allows reflection on decision-making in companies based on their strategic planning and management artifacts in the face of a pandemic crisis scenario of the new Coronavirus (COVID-19). This case deals with Consultoria Ltda, a micro-company in the accounting, tax and audit consulting field, that is having difficulties monitoring/implementing management controls and undefined strategic plans, and needs to meet the even greater demand of its clients amidst the crisis arising from the pandemic. The partners found themselves overwhelmed by technical and administrative routines, considering the possibility of hiring an employee to help with administrative and financial controls. However, with the uncertainties of the market and about returning to work at the company's facilities, the partners are faced with a dilemma: “Should we hire or not a new employee now? If hired, how to solve the physical space at the company's headquarters?”. The information comes from adaptations of reality, obtained through interviews, documentary research and observation in meetings and meetings with partners. This teaching case is intended for the study of decision making based on strategic planning and management tools facing scenarios of financial uncertainty or not, in order to discuss and rethink production and development bottlenecks in a microenterprise. Its use in the classroom can occur through gamification, dividing the class into small teams.

Keywords: Decision Making. Managerial Artifacts. Strategic Planning. Covid-19.

Vanessa Noguez Machado

Doutoranda em Contabilidade na Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). Mestre em Contabilidade e Controladoria pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). Graduada em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). E-mail: vanessa_nm93@hotmail.com. ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-5006-5203>. Lattes: <http://lattes.cnpq.br/8733928707738415>

Lauren Dal Bem Venturini

Doutoranda em Contabilidade na Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). Mestre em Contabilidade e Controladoria pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). Graduada em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Santa Maria (UFSM). E-mail: laurenventurini@hotmail.com. ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-4185-9842>. Lattes: <http://lattes.cnpq.br/7879317327685850>

Wendy Beatriz Witt Haddad Carraro

Pós-Doutora em Empreendedorismo, Estratégia, Planejamento e Inovação em Negócios pela Universidade do Porto. Doutora em Economia pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). Mestre em Administração (UFRGS). Especialista em Controladoria (UFRGS). Graduada em Economia e Ciências Contábeis (UFRGS). Professora Adjunta no Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais, e do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade (PPGCONT) da UFRGS. E-mail: wendy.carraro@ufrgs.br. ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-2152-1767>. Lattes: <http://lattes.cnpq.br/7962589335978821>

Ariel Behr

Doutor e Mestre em Administração pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). Graduado em Ciências Contábeis (UFRGS). Professor Associado do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais, do Programa de Pós-Graduação em Administração (PPGA/EA) e do Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade. (PPGCONT) da UFRGS. E-mail: ariel.behr@ufrgs.br. ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-9709-0852>. Lattes: <http://lattes.cnpq.br/6735490077837110>

1 INTRODUÇÃO

A Consultoria Ltda é uma microempresa de consultoria contábil, tributária e de auditoria, fundada em 2008 no município de Porto Alegre, estado do Rio Grande do Sul. A empresa vem apresentando crescimento da sua carteira de clientes e demanda de serviços, principalmente a partir do início de 2020, momento em que a captação de novos clientes e serviços aumentou em mais de 30%. Essa elevação se deu em virtude dos reflexos da pandemia do novo Coronavírus (COVID-19), que desestabilizou o mercado financeiro no mundo inteiro, fazendo com que diversas empresas demitissem funcionários e, até mesmo, fechassem suas portas. Além das demandas da carteira de clientes e serviços de consultoria e auditoria contratados antes da crise, houve acréscimo significativo de atividades de elaboração de relatórios e informações solicitadas pelos clientes visando à obtenção de crédito em instituições financeiras; parcelamentos, postergação de prazos e/ou redução de carga tributária; bem como as constituições de CNPJ (Sociedade Unipessoal Limitada e MEI).

Nesse cenário, os sócios tiveram que se adaptar em função do novo Coronavírus, migrando suas atividades profissionais para *home office*. Para os sócios, seus clientes são prioridade e, por isso, os controles administrativos da empresa, que já estavam atrasados, seguiram em segundo plano. Ainda, os sócios acreditam que ficarão temporariamente trabalhando remoto, mas as incertezas advindas da pandemia são incontáveis e as tarefas só aumentam. Com isso, em uma das reuniões dos sócios surgiu a possibilidade de contratar um colaborador para auxiliar nos controles financeiros e nos aspectos relacionados à secretaria e atendimento ao cliente. Entretanto, os sócios estão com o planejamento estratégico desatualizado e, com isso, sem compreensão do negócio e a continuidade do mesmo. Mesmo que a contratação de um funcionário seria, inicialmente, para trabalhar remotamente, com a perspectiva de pós-pandemia retornar à modalidade de atendimento presencial no escritório, a alocação de espaço físico para mais uma pessoa era um problema, tendo em vista as limitações de tamanho e estrutura, que não recebem investimentos estruturais desde a fundação da empresa em 2008. E agora, José? Contratar ou não?

2 O CASO

2.1 Descrição da Empresa

A Consultoria é formada por dois sócios contadores, José e Carla, com 56% e 44% de controle da empresa, respectivamente, que gerenciam, representam e são os responsáveis pela prestação dos serviços oferecidos. José dedica-se mais à negociação com fornecedores e Carla aos controles financeiros. Ademais, utilizam um software de gestão contábil, tributário e trabalhista, e contam com consultores associados e parceiros estratégicos, que realizam participações pontuais e esporádicas em determinadas execuções de serviços. A missão da empresa é disponibilizar aos seus clientes informações confiáveis, assegurando que suas expectativas e necessidades sejam contempladas.

A empresa atende micro, pequenas e médias empresas de diversos estados brasileiros e setores distintos. Com demandas constantes, especialmente, o suporte tributário e auditoria, a prestação dos serviços é realizada na sede da Consultoria ou no cliente, sendo contínua no período de duração do contrato, cessando com o cancelamento ou o término do prazo sem renovação. Como principais diferenciais, a empresa conta com: i) a experiência, qualidade e capacidade de trabalho dos sócios, consultores e parceiros especialistas no ramo; ii) atualização contínua dos sócios em cursos para oferecer serviços especializados e de qualidade, sugerindo soluções e fornecendo subsídios decisivos para a definição de uma estrutura de gestão forte e eficiente ao cliente; iii) acompanhamento das tendências tecnológicas de sistemas tributários e de contabilidade integrados ao cliente, facilitando e automatizando tarefas; iv) disponibilização em horário comercial de canais diretos de comunicação aos clientes (WhatsApp corporativo, e-mail, chat do sistema integrado ERP, redes sociais e telefone); e v) atendimento diferenciado baseado nas necessidades de cada cliente, podendo ser presencial ou virtual.

A maioria das despesas mensais é fixa (aluguel, condomínio, telefone, água, energia elétrica e material de expediente). Já as receitas contabilizadas mensalmente, são referentes à prestação dos serviços contratuais, emitindo nota fiscal e boleto de cobrança, de modo que cada contrato tem sua precificação estabelecida considerando as condições e necessidades do cliente. Ressalta-se, ainda, que todo o controle financeiro da Consultoria - contas a pagar e receber-, é gerido por um dos sócios, a Carla, e, avaliado entre os dois sócios na reunião mensal de gestão e planejamento do negócio.

2.2 Contexto do Caso

Na última sexta-feira do mês de junho de 2020, a sócia, Carla, chega preocupada na reunião mensal de análise do negócio e desabafa.

Carla: José, com o aumento da demanda por parte dos clientes, não estou conseguindo manter os controles administrativos atualizados e realizar as consultorias. Já estava atrasado antes da pandemia, agora está crítico. Acredito que precisamos de uma pessoa para nos auxiliar na parte administrativa e cuidar da agenda.

José: Isso é preocupante, como podemos oferecer um serviço adequado aos clientes se não conseguimos manter os nossos controles atualizados e bem definidos?

Carla: Por isso minha preocupação. Sugiro contratarmos alguém para nos auxiliar nesses controles e no atendimento direto com os clientes.

José: Até não voltamos a trabalhar no escritório, esse novo(a) colaborador(a) poderia trabalhar remoto, sem problemas. Porém, quando voltarmos, me preocupo com a estrutura física. Já temos uma limitação de espaço para atendimento, com mais uma pessoa... como vamos fazer? Quanto ao seu treinamento, tudo bem ser *online*.

Carla: Pois é, diversas vezes, antes da pandemia, quando estamos atendendo clientes distintos ao mesmo tempo, acabamos ocupando os dois espaços privativos do escritório, sala de reuniões e nossa sala. O cliente que chegava com antecedência, tinha que aguardar nas cadeiras da entrada da sala de reuniões (Figura 1).



Figura 1 – Planta da sede da Consultoria Ltda

Carla: Se o colaborador permanecer pós pandemia, penso que podemos diminuir tanto a sala que trabalhamos, deixando apenas o espaço de nossas mesas, quanto à área de reuniões, para criar um terceiro espaço de espera e recepção.

José: Gostei da ideia. Mas, para essas modificações, acredito que precisaremos de um empréstimo. Não temos reserva financeira significativa, apenas emergencial.

Carla: Concordo. Conforme extratos das nossas aplicações, não há dinheiro para toda obra. Penso que precisamos ter um saldo de emergências e de risco do negócio guardado, caso tenhamos cancelamento ou encerramento de muitos contratos mensais.

José: Exatamente!

Carla: De qualquer forma, precisamos orçar o valor total da reforma e o quanto vamos dispender para suprir os gastos mensais com esse(a) novo(a) colaborador(a).

Cada um dos sócios ficou encarregado de uma tarefa, a fim de planejar as reformas e melhorias do escritório e agendaram nova reunião para a semana seguinte. Na ocasião, Carla e José discutiram sobre os orçamentos e informações que conseguiram.

José: Busquei três orçamentos para a reforma e constatei que o valor médio para executar tudo gira em torno de R\$ 25.000,00. Ainda, falei com o locador e os gastos com as melhorias no espaço não serão abatidos do aluguel. Fui ao banco e nosso gerente me informou que um empréstimo nesse valor pode ser pago em até 24 meses, com juros compostos de 2,5% a.m., ficando uma prestação mensal de R\$ 1.884,09.

Carla: Certo. Com relação ao novo colaborador, realizei contato com empresas de recrutamento e, com base na média dos valores informados, o salário do(a) colaborador(a), juntamente com os encargos mensais, seria de, aproximadamente, R\$ 2.100,00 por mês.

José: Ok. Agora precisamos retomar nosso controle gerencial e traçar novas metas a empresa a fim de efetuar ou não esse empréstimo e contratar ou não o(a) colaborador(a).

2.3 Revisando o Planejamento Estratégico

Com o objetivo de retomar e aprimorar o controle gerencial da Consultoria Ltda e traçar novas metas à empresa, os sócios revisaram o Planejamento Estratégico, utilizando-se de ferramentas gerenciais como Matriz SWOT (Tabela 1), *Balanced Scorecard* (BSC) (Tabela 2), cenários (Tabela 3) e plano financeiro (Tabela 4).

Tabela 1 - Matriz SWOT

<i>Ambiente Interno</i>	<p>Forças:</p> <p>Conhecimento técnico dos sócios; Qualidade dos serviços;</p> <p>_____</p> <p>_____</p>	<p>Fraquezas:</p> <p>Ausência de empregados; Instalações limitadas;</p> <p>_____</p> <p>_____</p>
<i>Ambiente Externo</i>	<p>Oportunidades:</p> <p>Expansão geral do mercado de consultoria; Novas tecnologias de gestão empresarial;</p> <p>_____</p> <p>_____</p>	<p>Ameaças:</p> <p>Crise econômica no Brasil; Concorrência; Mudança de legislação;</p> <p>_____</p> <p>_____</p>

Nota. Os traços em branco serão preenchidos pelo aluno na aplicação do caso (questão 3.5.1.a)

Os sócios observaram que a ameaça da concorrência tem seus efeitos minimizados com a presença de clientes de diversos estados do Brasil e, também, pelo fato do mercado de consultoria estar em expansão e de novas tecnologias permitirem atendimento remoto, favorecendo a prospecção de clientes, mesmo em tempos de isolamento social. Além do mais, a mudança de legislações pode ter seus efeitos anulados com os cursos de atualização que os sócios realizam regularmente.

As ações estratégicas foram traçadas pelos sócios sob a ótica do BSC (Tabela 2).

Tabela 2 - *Balanced Scorecard*

Perspectiva	Objetivo	Indicador	Meta	Iniciativa
<i>Financeiro</i>	Aumentar o lucro	Lucratividade	Aumento de 20% na lucratividade anual	Aumento das prestações de serviços aos clientes novos
	Manter-se adimplente	(A)	Planejamento de 0% de inadimplência anual	Redução de custos e despesas operacionais
<i>Clientes</i>	Conservar a carteira de clientes	Retenção de clientes	Reter anualmente 100% dos contratos ativos com clientes	(B)
	Aprimorar a prestação de serviços	Feedback negativo dos clientes (%)	Redução de 90% do feedback negativo anual dos clientes	Revisão e monitoramento da prestação dos serviços
	Crescer no mercado	Participação no mercado (%)	Aumento de 30% de novos contratos ao ano	(C)
<i>Processos Internos</i>	Sistematizar a gestão financeira	Gestão financeira	100% da movimentação financeira atualizada	Manutenção diária da movimentação financeira
	Possuir agenda compartilhada em tempo real	Agenda	(D)	Monitorar a agenda compartilhada em tempo real (<i>online</i>)
<i>Aprendizado e Crescimento</i>	Ampliar o quadro de pessoal	Pessoal	Contratar, pelo menos, 1 colaborador(a) em 2021	Recrutar profissionais qualificados*
	Aperfeiçoar o conhecimento dos sócios	Horas de cursos de aperfeiçoamento	Realizar, no mínimo, 45 horas/ano em cursos de aperfeiçoamento	(E)

Nota. *Consideram-se profissionais qualificados os que apresentarem diploma de curso técnico ou superior (andamento ou completo) em Administração ou Ciências Contábeis e conhecimentos administrativos.

(A), (B), (C), (D) e (E) são lacunas que serão preenchidas pelo aluno na aplicação do caso (questão 3.5.1.b).

A Consultoria busca ampliar sua atuação no mercado, mas também, preza pela permanência ou melhoria da qualidade dos serviços e pelo bom atendimento ao cliente. Além disso, tenta aproveitar as tecnologias tornando-as aliadas ao seu empreendimento, com a sistematização dos controles que ainda são realizados de forma manual por um sócio. Dessa forma, a meta de aperfeiçoamento contínuo dos sócios vai ao encontro das forças da empresa (Tabela 1), que diz respeito à capacidade técnica dos sócios. Ainda, o escopo de aumento de pessoal supre a fraqueza sobre a necessidade de aumento de pessoal, possibilitando melhoramento dos processos internos.

Com base na Matriz SWOT, os sócios projetaram os cenários pessimista, realista e otimista, elucidados na Tabela 3, visando compreender como está o negócio atual e as possíveis conjunturas e perspectivas de comportamento futuro da empresa.

Tabela 3 - Cenários do Negócio

Pessimista	Realista	Otimista
<p>O mercado de consultoria saturar e retrain;</p> <p>A empresa não acompanhar as novas tecnologias da área, afetando a qualidade dos serviços;</p> <p>A crise econômica no Brasil tomar grandes proporções, fazendo com que as empresas sejam obrigadas a entrar em processo de falência;</p> <p>Aumento desproporcional da concorrência entre as empresas de consultoria;</p> <p>Legislação onerar o serviço;</p> <p>Equipe desqualificada ou com baixo conhecimento técnico.</p>	<p>A expansão do mercado de consultoria;</p> <p>O acompanhamento das novas tecnologias da área de forma gradual;</p> <p>A crise econômica no Brasil fazer com que o mercado apenas retraia;</p> <p>A concorrência em proporções pouco alarmantes;</p> <p>Atendimento à Legislação vigente;</p> <p>Equipe qualificada.</p>	<p>O mercado de consultoria ser o mais procurado do país;</p> <p>Utilização de novas tecnologias de ponta da área de forma que a empresa esteja sempre se atualizando na sua gestão, qualificando o atendimento dos clientes;</p> <p>A crise econômica no Brasil propiciar novos negócios mais lucrativos e longínquos;</p> <p>Baixa concorrência qualificada entre as empresas de consultoria;</p> <p>Legislação favorecer prestação de serviços oferecidos;</p> <p>Equipe com alta produtividade.</p>

Os sócios apresentaram os cenários pessimista e otimista com base no realista. O cenário pessimista retrata as ameaças e as fraquezas da empresa, evidenciando que a crise financeira pode afetar a Consultoria e prevê um aumento desigual na concorrência. Já o cenário otimista, contempla as informações relacionadas às forças e oportunidades do negócio, demonstrando que a tecnologia e a crise financeira do país poderão ser aliadas do negócio e não provocar impactos no segmento de consultoria.

Quanto aos aspectos financeiros da Consultoria, suas receitas são oriundas dos serviços prestados e seus custos variáveis são de aproximadamente 30% do preço faturado ao serviço executado. Já os custos fixos da empresa, resumem-se em, principalmente, gastos mensais com pró-labore, encargos sociais, energia elétrica, água, condomínio, telefone e internet, aluguel e material de expediente. Salienta-se que a Consultoria nunca utilizou nenhum recurso externo em seus investimentos.

Neste contexto, a Tabela 4 evidencia a Demonstração Simplificada do Resultado Mensal, com base nos cenários e nas projeções do BSC, que prevê aumento do número de clientes em no mínimo de 30%, reflexo este demonstrado no cenário otimista. Destaca-se que a empresa é contribuinte do Simples Nacional (SIMPLES Federal), pagando o Imposto Sobre Serviços (ISS) devido juntamente no valor recolhido de SIMPLES. Ainda, vale ressaltar que houve desconto no aluguel de 50% apenas em maio e junho de 2020. Por isso, considerou-se o valor realista do período normal, sem o desconto.

As receitas são oriundas dos serviços de consultoria e auditoria tributária, com cobrança mensal durante a vigência do contrato. Cada contratação tem sua precificação estabelecida considerando as condições e necessidade do cliente. Deste modo, no plano financeiro mensal, os sócios ponderam as entradas com base nos preços médios dos serviços.

Tabela 4 - Demonstração Simplificada do Resultado Mensal

Descrição	Pessimista			Realista		Otimista		
	(R\$)	AV (%)	AH1 (%)	(R\$)	AV (%)	R\$	AV (%)	AH2 (%)
Receita Operacional Bruta (ROB)	31.320,00	100%	-26%	42.600,00	100%	58.920,00	100%	38%
(-) Dedução de Vendas (SIMPLES Federal)	-1.879,20	-6%		-2.556,00	-6%	-3.535,20	-6%	
(=) Receita Operacional Líquida	29.440,80	94%		40.044,00	94%	55.384,80	94%	
(-) Custos Variáveis	-9.396,00	-30%		-12.780,00	-30%	-17.676,00	-30%	
(=) Margem de Contribuição	20.044,80	64%		27.264,00	64%	37.708,80	64%	
(-) Custos Fixos	-16.550,00	-53%		-16.550,00	-39%	-16.550,00	-28%	
Pró-labore José	-7.000,00	-22%		-7.000,00	-16%	-7.000,00	-12%	
Pró-labore Carla	-5.500,00	-18%		-5.500,00	-13%	-5.500,00	-9%	
Encargos sociais	-1.100,00	-4%		-1.100,00	-3%	-1.100,00	-2%	

Energia elétrica, Água, Condomínio	-200,00	-1%		-200,00	0%	-200,00	0%	
Telefone e Internet	-250,00	-1%		-250,00	-1%	-250,00	0%	
Aluguel	-1.500,00	-5%		-1.500,00	-4%	-1.500,00	-3%	
Outros custos fixos	-1.000,00	-3%		-1.000,00	-2%	-1.000,00	-2%	
(=) Resultado Líquido	3.494,80	11%	-67%	10.714,00	25%	21.158,80	36%	97%

Nota. AH1 - Análise horizontal do cenário realista em relação ao pessimista; AH2 - Análise horizontal do cenário realista em relação ao otimista; AV – Análise vertical em relação à Receita Operacional Bruta (ROB).

Com base na Tabela 4, observa-se que reduzindo a receita operacional bruta (ROB) em 26%, o resultado líquido diminui 67%, caracterizando-se como cenário pessimista. Nesta situação, o lucro líquido equivale a 11% da ROB. Por outro lado, se os sócios estimam um aumento de 38% no faturamento, caracterizando um cenário otimista, o resultado líquido aumenta 97% em relação ao cenário realista. Nesta situação, o lucro líquido passa a representar 36% da ROB. No cenário realista esta proporção é de 25%. Vale ressaltar que esses valores projetados para os cenários otimista e pessimista levam em consideração os aspectos levantados na Tabela 3, sem incluir a projeção do potencial desempenho em caso de aumento no quadro pessoal e/ou reforma das instalações.

2.4 Dilema Gerencial Enfrentado

Após revisar o planejamento estratégico, os sócios se questionaram sobre o negócio:

Carla: José, olhando agora todo o nosso planejamento e os possíveis cenários, estou na dúvida se devemos contratar ou não o(a) colaborador(a) durante a pandemia? Caso optemos por contratar, como financiar esta iniciativa e solucionar o espaço físico na sede da empresa? Para o espaço físico, seguiríamos a ideia de nossa reunião?

José: Pois é, também estou me questionando. Se não contratarmos, o risco de atrasar ainda mais nossos controles é alto, o que pode causar transtornos para a nossa empresa. Mas, também não sei se essa demanda de serviços seguirá no pós-pandemia, se teremos encerramentos de contratos devido à crise e possíveis reflexos negativos dela em relação à continuidade financeiramente saudável dos nossos atuais clientes. Realmente não sei. A decisão é difícil e o cenário é incerto.

2.5 Referencial Teórico – Tomada de Decisão x Ferramentas Gerenciais

A tomada de decisão é compreendida como o agrupamento de atividades e elementos, partindo da escolha da prática que se quer atingir e encerrando com ações focadas ao alcance da atividade almejada (Santos et al., 2015). Na visão de Huang (2009), o processo de tomada de decisão é fator fundamental nas empresas, no tocante a sua permanência e desempenho no mercado. Ainda, a excelência do negócio advém da habilidade de combinar a realização das atividades costumeiras com adequação das mudanças do ambiente convertendo-as em rotinas administrativas integrantes do processo de gestão (Santos et al., 2015).

Harrison (1993) menciona que cada decisão tem suas particularidades, e não existe método pronto aplicável a todas as situações. No entanto, a busca de informações, internas e externas, e o compartilhamento de conhecimentos entre gestores e colaboradores, especialmente, nas microempresas, são formas de dissipar dados e opiniões sobre o assunto serem formadas em conjunto, auxiliando o processo decisório (Santos et al., 2015).

Outra forma das decisões serem tomadas com maior assertividade é com auxílio de ferramentas gerenciais, pois proporcionam conhecimento e organização das informações, das incertezas do meio empresarial e das variáveis que intervêm no desempenho das empresas (Kimura & Suen, 2003). Ainda, o uso de artefatos gerenciais fornece dados confiáveis, e oportunos, possibilitando a análise sistematizada do passado e das implicações futuras, com escolhas dos gestores não atreladas à sua vivência e ao bom senso, nem mesmo aliadas a condutas impulsivas (Kimura & Suen, 2003; Santos et al., 2016).

Na visão de Frezatti (2005), o uso de instrumentos de planejamento possibilita que a instituição eleve seu desempenho, bem como tenha maior liderança das suas atividades atuais e futuras. Cardoso e Mendonça Neto (2010) compreendem que é preciso planejar, mas também acompanhar o alcance dos propósitos traçados, sendo o *Balanced Scorecard* (BSC) uma das ferramentas gerenciais utilizadas para definir as estratégias e posteriormente mensurar o desempenho obtido. Neste âmbito, os instrumentos gerenciais contribuem na avaliação de desempenho do passado, projeção do futuro e direcionamento do negócio ao alcance da excelência (Cardoso & Mendonça Neto, 2010; Santos et al., 2016).

Deste modo, baseando-se na percepção de que cada organização almeja a melhor forma de gerenciar, controlar e melhorar seu sistema (Goldratt & Cox, 2004), a Teoria das Restrições (*Theory of Constraints* - TOC) vale-se do pressuposto de que as organizações visam um maior ganho financeiro ao longo do tempo, tendo como restrição qualquer fator que venha a limitar seu desempenho frente a sua meta de negócio (Vallim, 2018). Para Corbett Neto (1997), a TOC parte do princípio de causa e efeito, em que um ou mais fenômenos podem causar inúmeras consequências, as quais podem ser observadas e aprimoradas por meio de uma visão sistêmica da organização.

Marques e Cia (1998) afirmam que a TOC tem como conceito-chave a “restrição”, sendo esse um fator que limita o sistema do negócio como um todo. Fundamentalmente, a teoria pressupõe que todo sistema empresarial com fins lucrativos deve apresentar ao menos uma restrição em seu negócio, sendo o fator impeditivo para que a organização tenha lucros acima do almejado (Noreen et al., 1996).

A identificação das restrições e a busca de mecanismos que alavanquem as suas capacidades proporcionam melhoramento contínuo do desempenho das empresas, maximizando, por consequência, seu rendimento (Vallim, 2018). Para tanto, os gestores da empresa podem gerenciar as restrições de sua produção/negócio, propiciando um melhor desempenho, objetivando a maximização dos lucros da entidade (Noreen et al., 1996).

De acordo com Marques e Cia (1998), as restrições de um negócio podem ser: i) físicas, quando associadas com capacidade produtiva, logística, fornecimento de materiais e ao mercado; e/ou ii) não-físicas, quando relacionadas a aspectos gerenciais e comportamentais, evidenciados por normas práticas e procedimentos usuais das entidades. De modo geral, segundo os autores, as restrições de detecção mais fácil são as físicas, sendo conhecidas como os gargalos da produção.

Goldratt e Cox (2004) elencam cinco passos para implementação da TOC, visando o aprimoramento contínuo do negócio frente às restrições. O primeiro passo trata da identificação das restrições do sistema, de modo a priorizá-las com base no seu impacto na limitação exercida sobre a meta da empresa. No segundo passo deve-se decidir como explorar essas restrições, verificando de que forma serão administradas para que os demais recursos do sistema (as não restrições) possam suprir o que é consumido pelos gargalos do negócio. O terceiro passo diz respeito à subordinação de qualquer outra coisa às restrições, de modo a priorizar a restrição em relação ao restante, visando à minimização do seu impacto limitante no negócio. Na sequência, no quarto passo, objetiva-se o aumento da capacidade de restrição, de modo a minimizar seu impacto ou, até mesmo, eliminá-lo. Vale salientar que, para Goldratt e Cox (2004), elevar a restrição a ponto de eliminá-la não significa que a empresa não terá mais nenhuma restrição e que seu desempenho será ilimitado, pois certamente haverá outras limitações para tal. Por isso, tem-se o quinto passo: repetir todo o processo. É imprescindível que a inércia não seja a maior restrição do negócio, sendo, dessa forma, um processo de melhoria contínua (Goldratt & Cox, 2004).

REFERÊNCIAS

- Assaf Neto, A. (2006). *Estrutura e análise de balanços: um enfoque econômico e financeiro*. 8. ed. São Paulo: Atlas.
- Beuren, I. M., Barros, C. M. E., & Dal Vesco, D. G. (2016). Percepção de justiça organizacional dos gestores no uso do *Balanced Scorecard* para a mensuração do desempenho estratégico. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 10(27), 31-45.
- Cardoso, R. L., & Mendonça Neto, O. R. (2010). As entidades de P&D e os sistemas de acompanhamento estratégico: uma análise das metodologias utilizadas. *Revista de Gestão da Tecnologia e Sistemas de Informação*, 7(1), 121-140.
- Cheng, M. M., & Humphreys, K. A. (2016). Managing strategic uncertainty: the diversity and use of performance measures in the balanced scorecard. *Managerial Auditing Journal*, 31(4/5), 512-534.
- Corbett Neto, T. (1997). *Contabilidade de ganhos*. São Paulo: Nobel.
- Epstein, M. J. & Manzoni, J. F. (1997). *The Balanced Scorecard and Tableau de Bord: a global perspective on translating strategy into action*. Fontainebleau: Insead.
- Frezatti, F. (2005). Management accounting profile of firms located in Brazil: a field study. *Revista de Administração Contemporânea*, 9(2), 147-165.
- Goldratt, E. M., & Cox, J. (2004). *The Goal: A process of ongoing improvement*. 3th ed. Croton-on-Hudson: North River Press.
- Harrison, E. F. (1993). Interdisciplinary models of decision making. *Management Decision, London*, 31(8), 27-33.
- Huang, X. (2009). Strategic decision making in Chinese SMEs. *Chinese Management Studies*, 3(2), 87- 101.
- Kaplan, R. S. & Norton, D. P. (1996). *The balanced scorecard: translating strategy into action*. Boston: Harvard Business Press.
- Kimura, H., & Suen, A. S. (2003). Ferramentas de análise gerencial baseadas em modelos de decisão multicriteriais. *Revista de Administração de Empresas*, 2(1), 1-18.
- Lourenço Junior, A., Oliveira, L. C. V. & Miranda, K. Z. (2010). O planejamento de cenários como aprendizado. *Future Studies Research Journal*, 2(1), 03-32.
- Machado, H. P. V. (2018). Crescimento de Empresas na Perspectiva de Pequenos Empreendedores de Base Tecnológica. *Revista de Administração Contemporânea*, 22(6), 817-840.
- Marques, J. A. V. da C., & Cia, J. N. de S. (1998). Teoria das restrições e contabilidade gerencial: interligando contabilidade a produção. *Revista de Administração de Empresas*, 38(3), 34-46.
- Noreen, E. W., Smith, D., & Mackey, J. T. (1996). *A teoria das restrições e suas implicações na contabilidade gerencial: um relatório independente*. São Paulo: Educator.
- Santos, E. A., Lima, E., & Rodrigues, L. C. (2015). Aprendizagem organizacional em microempresas: seu processo na tomada de decisão de equipes de direção. *Revista de Ciências da Administração (CAD/UFSC)*, 17(43), 72-85.
- Santos, V., Dorow, D. R., & Beuren, I. M. (2016). Práticas gerenciais de micro e pequenas empresas. *Revista Ambiente Contábil*, 8(1), 153-186.

Shane, S., & Venkataraman, S. (2000). The promise of entrepreneurship as a field of research. *Academy Of Management Review*, 25(1), 217-226.

Vallim, C. R. (2018). *O processo de raciocínio da teoria das restrições alinhado à teoria da visão baseada em recursos na geração da vantagem competitiva*. 177f. (Tese de doutorado). Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas, Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, RJ, Brasil.

3 NOTAS DE ENSINO

3.1 Curso e Disciplina de Uso do Caso

Sugere-se o uso deste caso de ensino como aplicação prática e teórica em aulas de Graduação e Pós-Graduação em Contabilidade e/ou Administração e em cursos e treinamentos que abordam a temática de decisão de investimentos e a importância do Planejamento Estratégico, tanto em um cenário pré-crise de empresas em crescimento, quanto aos reflexos advindos das incertezas da pandemia do novo Coronavírus (COVID-19) nas empresas brasileiras. Ainda, pode ser empregado no estudo da Teoria das Restrições, abordando gargalos da empresa, representado, nesse caso, pelo espaço físico. Recomenda-se a utilização nas disciplinas de Contabilidade Gerencial, Processos Decisórios, Tomada de Decisão, Simulações, Planejamento Estratégico, Orçamento e Gestão de Custos.

3.2 Objetivos Educacionais

Este caso de ensino é destinado para estudo da tomada de decisão alicerçada no Planejamento Estratégico e ferramentas gerenciais frente a cenário de incertezas financeiras em prol de refletir a respeito dos gargalos de produção e de desenvolvimento de empresas. Assim, têm-se as seguintes finalidades: i) propiciar análise sobre situações que levam o gestor a ter que decidir; ii) estimular os discentes a refletirem sobre a importância das ferramentas gerenciais como apoio à tomada de decisão em situações de crise, de expansão, bem como de acompanhamento do negócio; iii) instigar os discentes a observarem que os artefatos gerenciais são insumos da tomada de decisões, sendo ferramentas para acompanhamento da implementação das novas estratégias da companhia; e iv) desenvolver senso crítico sobre ambiente estratégico e processo de tomada de decisão em pequenas empresas.

3.3 Sugestão de Literatura para Embasamento de Aplicação do Caso

A leitura preliminar de conceitos teóricos não se faz necessária, contudo se o docente entender que é preciso, para a temática BSC sugere-se os estudos originais de Kaplan e Norton (1996; 1997; 2001) e Kaplan (2009). Para os elementos da SWOT, as contribuições de Leite e Gasparotto (2018); para cenários, o estudo de Santos et al. (2018); para o tema de orçamento empresarial e plano financeiro as estruturas apresentadas por Welsh (1994) e Frezzatti (2000). O conjunto de práticas e artefatos de contabilidade gerencial também pode ser apresentado de forma ampla, permitindo ao estudante compreender sua abrangência. Para tanto, os estudos de Anthony e Govindarajan (2008) e Garrison et al. (2013) são considerados clássicos nesta temática. Estudos recentes (Santos et al., 2018a; Venturini & Carraro, 2020) também são uma boa fonte de literatura para a preparação da turma na resolução do caso.

3.4 Fonte de Obtenção dos Dados

Os dados foram obtidos por meio de entrevistas, pesquisa documental e observação em reuniões e encontros com os sócios da microempresa de consultoria contábil, tributária e de auditoria. Ressalta-se que as informações relacionadas ao nome da empresa, bem como dos seus sócios, objetivando preservar anonimato da organização e das pessoas, não condizem com a realidade. Ainda, os dados fornecidos e relacionados à gestão financeira e à estratégica foram adaptados para o caso de ensino, de modo a permitir aproveitamento das informações ao aprendizado discente. A primeira coleta de dados ocorreu em setembro de 2018, tendo os dados atualizados em agosto de 2020 com uma nova entrevista aos sócios a fim de refletir os impactos da pandemia de novo Coronavírus (COVID-19) no negócio. As entrevistas com cada sócio tiveram, em média, a duração de 40 minutos e foram realizadas na mesma semana, mas em dias distintos. Isso teve o propósito de escutar a entrevista de um e ajustar o roteiro de entrevista do outro, para ampliar a coleta de informações sobre o caso.

3.5 Questões Propostas para Estimular a Análise do Caso

3.5.1 Questões de Acompanhamento

- a) Quais seriam outras potenciais forças, fraquezas, oportunidades e ameaças da Consultoria Ltda constantes na Matriz SWOT da empresa (Tabela 1)?

- b) Quais seriam outros possíveis indicadores, metas e iniciativas para que os objetivos da Consultoria Ltda sejam atingidos, representados pelas lacunas (A), (B), (C), (D) e (E) no *Balanced Scorecard* (Tabela 2)?

3.5.2 Questões de Preparação

- a) De que forma os gargalos da Consultoria podem ser administrados para que possam ser minimizados ou eliminados?
- b) Se as atuais restrições da Consultoria fossem eliminadas, quais outras restrições poderiam surgir? Para isso, considere a projeção da contratação do colaborador e do empréstimo nos cenários otimista, realista e pessimista.

3.5.3 Questões para Discussão

- a) A necessidade de contratação de um(a) novo(a) colaborador(a) pode ser atribuída apenas aos reflexos do novo Coronavírus? Justifique.
- b) Assumindo que o isolamento social não é mais necessário e, o(a) novo(a) colaborador(a) foi contratado, a reforma das instalações seria a melhor alternativa para solucionar o problema da empresa? Justifique.
- c) Como o planejamento estratégico da Consultoria Ltda pode auxiliar a mitigar previamente possíveis efeitos negativos advindos de crises, como a da pandemia do Covid-19, em um cenário de recessão financeira como a do mercado brasileiro?

3.6 Recomendação de Utilização e Sugestão para Plano de Aula

Recomenda-se que o caso de ensino seja aplicado em duas aulas, com a duração de 50 minutos cada. Antes do início da primeira aula deverá ser disponibilizado o Caso, solicitando leitura e reflexão individual do dilema proposto bem como resposta das questões de acompanhamento. Para a condução em aula, propõe-se um passo a passo com a sequência e tempo de duração para tais atividades, conforme Tabela 5. A leitura prévia de estudos teóricos não é obrigatória. Porém, se o docente compreender ser necessário, sugere-se algumas pesquisas empíricas e outras semanais nas referências deste caso de ensino.

Tabela 5 - Sugestão de Plano de Aula

Atividade	Duração (minutos)
Leitura prévia individual do contexto e informações da empresa, refletindo sobre o dilema gerencial da Consultoria e respondendo às questões de acompanhamento.	-
Divisão da turma em grupos de no máximo 6 discentes para resolução das questões de preparação.	05
Debate do caso e das questões de preparação entre os membros de cada grupo, com interação do professor para dirimir possíveis dúvidas.	30
Mesa-redonda do caso, no grande grupo, sobre as questões de discussão, com moderação do professor.	25
Sintetização das avaliações realizadas pelo grande grupo, apontando as relevantes soluções levantadas no debate para o dilema gerencial do caso de ensino.	25
Fechamento do caso pelo docente com a identificação e reflexão das teorias e conceitos envolvidos.	15

Em relação à divisão da turma para resolução das questões de preparação, sugere-se que o professor escolha uma temática e, com base nisso decida os nomes dos grupos, de modo que cada aluno receba na chegada em sala de aula um *ticket* com a denominação de sua equipe (por exemplo, se o tema for sobre ferramentas tecnológicas utilizadas em Contabilidade, o nome de cada grupo pode ser: HP; Excel; ERP; etc.). Cabe ressaltar que, o docente deve controlar a quantidade de cada tipo de *ticket* distribuído a fim de que os grupos tenham quantitativos uniformes de integrantes. Quanto ao uso como atividade extraclasse e/ou via fórum, sugere-se dividir a turma em grupos de 4 a 6 pessoas, que deverão ler o caso de ensino e resolver as questões de acompanhamento e de preparação, fundamentando-as sempre que possível com referencial teórico. Com relação às questões de discussão, as mesmas podem ser debatidas por meio de fórum com todos os discentes, possibilitando alinhamento e reflexão sobre as ferramentas gerenciais e o dilema.

Recomenda-se também uso via gamificação (validada em uma turma de graduação, disciplina de Planejamento/Simulação Contábil) a fim de incentivar uma maior participação dos discentes e engajamento da turma com a discussão do caso. Dessa forma, antes do início da aula, é preciso alocar folha avaliativa (Tabela 6) para cada pequeno grupo (6 pessoas) que, posteriormente, será utilizada para correção e pontuação dos discentes, referente às respostas das questões de acompanhamento e as de preparação.

Tabela 6 - Folha avaliativa para cada pequeno grupo

Aspectos		Respostas
Matriz SWOT	Pontos FORTES elencados pelo grupo (sem repetição)	
	Pontos FRACOS elencados pelo grupo (sem repetição)	
	OPORTUNIDADES elencadas pelo grupo (sem repetição)	
	AMEAÇAS elencadas pelo grupo (sem repetição)	
BSC	(A) elencadas pelo grupo (sem repetição)	
	(B) elencadas pelo grupo (sem repetição)	
	(C) elencadas pelo grupo (sem repetição)	
	(D) elencadas pelo grupo (sem repetição)	
	(E) elencadas pelo grupo (sem repetição)	
Gargalos	Como podem ser eliminados ou minimizados os gargalos?	
	Se as atuais restrições da Consultoria fossem eliminadas, quais outras poderiam surgir?	

Para pontuar as respostas dos discentes, avaliar cada aspecto levantado nas questões de acompanhamento e de preparação, recomenda-se observância a Tabela 7.

Tabela 7 - Avaliação das respostas dos grupos

Aspectos		Formato de Avaliação
Matriz SWOT	Fortes	A pontuação é atribuída com base na quantidade de palavras válidas atribuídas pelo grupo para cada um dos aspectos da Matriz SWOT, de modo que cada palavra vale um ponto (de forma crescente) para cada um dos tópicos.
	Fracos	
	Oportunidades	
	Ameaças	
	A	
BSC	B	A pontuação é atribuída com base na validade da resposta para o contexto do BSC, tendo em vista que a conjuntura é mais limitada, induzindo a determinadas soluções, de modo que se essa está correta, vale um ponto (de forma binária).
	C	
	D	
	E	
Gargalos	A pontuação é atribuída, de forma binária, se o grupo conseguiu elencar, de forma coerente e interligada os questionamentos de preparação.	
Contribuição do grupo nas questões de discussão	A pontuação é atribuída com base na avaliação da participação do grupo no debate das questões de discussão, de forma binária.	

Ao término do “jogo”, o docente pode fazer os questionamentos de discussão com o grande grupo e encerrar a ideia proposta com a reflexão do caso de ensino.

3.7 Análise das Questões

Analisa-se as questões propostas, abordando o caso retratado e sugerindo possíveis relações e conceitos da literatura.

3.7.1 Questões de Acompanhamento

- a) **Quais seriam as outras potenciais forças, fraquezas, oportunidades e ameaças da Consultoria Ltda? Elenque e complete a Matriz SWOT da empresa (Tabela 1).**

Analisando o contexto da Consultoria, compreende-se que outras potenciais forças, fraquezas, oportunidades e ameaças podem ser:

Tabela 8 - Matriz SWOT

<i>Ambiente Interno</i>	Forças: Transparência de seu trabalho; Capacidade técnica em novas formas de trabalho; Sócios realizam cursos de atualização.	Fraquezas: Gestão concentrada em um sócio; Negócio sem sede própria; Restrições de caixa para investimento em novas tecnologias e infraestrutura.
<i>Ambiente Externo</i>	Oportunidades: Parceiros estratégicos; Clientes de diversos estados do Brasil; Desenvolvimento de novos serviços de consultoria voltados às novas necessidades dos clientes.	Ameaças: Mudança de legislação; Recessão financeira grave, causando falência de diversos clientes.

b) Quais seriam outros possíveis indicadores, metas e iniciativas para que os objetivos da Consultoria Ltda sejam atingidos, representados pelas lacunas (A), (B), (C), (D) e (E) no *Balanced Scorecard* (Tabela 2)?

Outros possíveis indicadores, metas e iniciativas podem ser:

- (A) Inadimplência.
- (B) Contatar mensalmente seus clientes por telefone, e-mail ou pessoalmente.
- (C) Divulgar mais a empresa e seu trabalho através de Marketing.
- (D) Manter 100% online a agenda das obrigações da empresa e das reuniões com clientes.
- (E) Incentivar financeiramente para que exista a capacitação continuada por meio de cursos e palestras relacionados à previsão orçamentária.

3.7.2 Questões de Preparação

a) De que forma os gargalos da Consultoria podem ser administrados para que possam ser minimizados ou eliminados?

A identificação das restrições e a busca de mecanismos que alavanquem as capacidades proporcionam um melhoramento contínuo do desempenho das empresas, maximizando, por consequência, seu rendimento (Vallim, 2018). Para Goldratt e Cox (2004), as restrições que podem limitar o desempenho da empresa frente a sua meta de negócio são pautadas em uma teoria, denominada Teoria das Restrições (*Theory of Constraints – TOC*).

A contratação de um(a) novo(a) colaborador(a) poderia solucionar a restrição dos controles desatualizados, proporcionando melhor controle gerencial (contas a pagar, receber e fluxo financeiro) e administrativo (agenda do escritório) a empresa, otimizando seus processos internos e permitindo que os esforços especializados dos sócios sejam direcionados aos clientes, especialmente da Carla que terá mais tempo para os clientes atuais e potenciais, viabilizando a meta empresarial de melhorar o desempenho técnico. Ainda, a otimização do *layout* do escritório, de modo que haja espaços separados para a recepção e sala de reuniões, possibilitaria que um cliente fosse atendido ao mesmo tempo em que outro permaneça na sala de espera, evitando constrangimentos de terem que aguardar junto às estações de trabalho ou de agendar novo atendimento, além de oportunizar que, no término do isolamento social, haja atendimento de um maior número de clientes, gerando maior lucratividade para a Consultoria.

Aprovar e implementar a mudança de *layout* impulsiona o crescimento da Consultoria, mesmo que não haja reembolso por parte do locador do montante gasto na reforma, tendo em vista que a projeção do aumento de receitas, no cenário otimista, demonstra perspectiva de melhorias consideráveis no resultado da empresa, permitindo que o(a) colaborador(a) seja contratado e o empréstimo tenha suas parcelas adimplentes, além de alcançar o índice de lucratividade estimado. Nesse contexto, a contração do empréstimo fornece recurso para que seja possível efetuar as modificações na sede e atender mais clientes.

Outra opção seria a adoção apenas de trabalho remoto dos sócios, mesmo com a contratação de mais uma pessoa, de modo que as reuniões necessárias presencialmente fossem no cliente ou em espaços de *Coworking*.

b) Se as atuais restrições da Consultoria Ltda fossem eliminadas, quais outras restrições poderiam surgir? Para isso, considere a projeção da contratação do colaborador e do empréstimo nos cenários otimista, realista e pessimista.

Pressupondo a contração do(a) novo(a) colaborador(a) e a captação do empréstimo para a reformulação do espaço físico do escritório, entendesse que os respectivos gargalos do negócio seriam eliminados. Contudo, uma possível restrição que pode surgir como limitante à meta da empresa é a pequena folga financeira relacionada à lucratividade mensal da Consultoria Ltda. Isso pode acontecer em virtude dos novos compromissos financeiros que a empresa deverá assumir para eliminar seus gargalos. Por exemplo, no cenário pessimista, não seria possível honrar a totalidade de ambos os dispêndios (pagamento do salário do(a) novo(a) colaborador(a) e da prestação do empréstimo) e não incorrer em

prejuízo mensal (cálculos podem ser feitos com base na Tabela 4, os quais estão evidenciados nas Tabelas 9 e 10). Caso isso ocorra, os sócios podem renegociar a dívida ou as despesas mensais.

Observando o cenário pessimista na Tabela 3, os sócios elencam a possibilidade da crise financeira no Brasil tomar grandes proporções, e, com isso, obrigar as empresas a entrarem em processo de falência. Nesse aspecto, destacam-se os reflexos da pandemia do novo Coronavírus (COVID-19) em 2020, que obrigou o isolamento social e restringiu as atividades empresariais no país todo, fazendo com que muitas organizações revisem seus contratos junto a fornecedores, visando sua continuidade. Com isso, diversos clientes podem querer encerrar ou revisar o valor dos seus contratos com a Consultoria Ltda, mudando o rumo financeiro da empresa e podendo afetar a sua continuidade. Tal fato denota e reforça a relevância do constante acompanhamento do Planejamento Estratégico pela empresa.

Tabela 9 - Cálculo da Prestação Mensal do Empréstimo

Cálculo	Conta	Valor
$M = C \times (1 + i)^t$	Capital (C)	25.000,00
	Juros (i)	2,5%
	Tempo (t)	24
	Montante (M)	45.218,15
Prestação Mensal (M/t)		1.884,09

Tabela 10 - Resultado do Exercício

DRE	Empréstimo			Colaborador(a)			Empréstimo + Colaborador(a)		
	P	R	O	P	R	O	P	R	O
RL	3.494,80	10.714,00	21.158,80	3.494,80	10.714,00	21.158,80	3.494,80	10.714,00	21.158,80
(-) PME	-1.884,09	-1.884,09	-1.884,09	0	0	0	-1.884,09	-1.884,09	-1.884,09
(-) SEF	0	0	0	-2.100,00	-2.100,00	-2.100,00	-2.100,00	-2.100,00	-2.100,00
<i>Resultado</i>	<i>1.610,71</i>	<i>8.829,91</i>	<i>19.274,71</i>	<i>1.394,80</i>	<i>8.614,00</i>	<i>19.058,80</i>	<i>-489,29</i>	<i>6.729,91</i>	<i>17.174,71</i>

Nota. P = Pessimista; R = Realista; O = Otimista; RL = Resultado Líquido; PME = Parcela mensal do empréstimo; SEF = Salário e encargos do(a) colaborador(a).

3.7.3 Questões para Discussão

a) A necessidade de contratação de um(a) novo(a) colaborador(a) pode ser atribuída apenas aos reflexos do novo Coronavírus? Justifique.

Não. Como a própria Carla comenta na reunião mensal, os controles já estavam com dificuldade de acompanhamento e o aumento da demanda advinda dos impactos da pandemia agravou mais essa situação. Por isso, o(a) novo(a) colaborador(a) se mostra necessário(a) para auxiliar os sócios no crescimento do negócio, em virtude de não conseguirem dar conta da organização da agenda, nem dos controles contábeis e administrativos. O próprio espaço físico atual mostra que um colaborador pode contribuir no atendimento dos clientes atuais e potenciais, enquanto os sócios estão em atendimento simultâneos. Dessa forma, o crescimento proposto na Tabela 4 pode não ocorrer sem a contratação, ou seja, o colaborador mostra-se como um possível gargalo do crescimento desejado pelos sócios da empresa. Caso não haja contratação poderão surgir novos problemas, tais como: sobrecarga de trabalho para os sócios; atraso no planejamento; dificuldade de focar na gestão; falta de segregação das funções financeiras (contas a receber e a pagar); dificuldade para qualificação técnica dos sócios, não alcance das metas financeiras de crescimento e aumento de receitas, entre outros.

b) Assumindo que o isolamento social não é mais necessário e, o(a) novo(a) colaborador(a) foi contratado, a reforma das instalações seria a melhor alternativa para solucionar o problema da empresa? Justifique.

Não há uma única resposta correta para essa questão. Entretanto, alternativas à expansão do negócio, sem a contratação do empréstimo para reformas, seria explorar o *Coworking* para reuniões, que visa o compartilhamento de espaço e de recursos para escritórios. Isso se mostra pertinente, uma vez que a Consultoria tem conseguido prestar os serviços

aos clientes remotamente e, inclusive, adotou diversos canais de atendimento sem a necessidade de encontro presencial, de modo que quando for necessário, seria esporádico e por preferência do cliente, não carecendo, essencialmente, de uma estrutura própria.

A locação de outra sala no mesmo prédio ou em edifícios próximos para reuniões, também se mostra uma opção ao empréstimo até compreender o fluxo de atendimentos pós-pandemia, pois o aluguel atual da empresa é de R\$ 1.500,00 e o valor da prestação do empréstimo será de, aproximadamente R\$ 1.884,09, limitado em 24 meses. Além disso, podem adotar o *home office*, e os sócios se revezam nos atendimentos presenciais.

Outra forma de assegurar o crescimento da empresa pós-pandemia seria elevar os atendimentos na sede dos clientes que são de Porto Alegre e região, porém isso implicaria despesas e tempo despendido com viagens. Além disso, os atendimentos podem ser ampliados com o acréscimo de novos parceiros, ficando estes responsáveis pelo atendimento presencial e os sócios pela execução dos trabalhos.

c) Como o planejamento estratégico da Consultoria Ltda pode auxiliar a mitigar previamente possíveis efeitos negativos advindos de crises, como a da pandemia do Covid-19, em um cenário de recessão financeira como a do mercado brasileiro?

Na visão de Frezatti (2005), o uso de instrumentos de planejamento possibilita que a instituição eleve seu desempenho, bem como tenha maior liderança das suas atividades atuais e futuras. Sendo assim, o planejamento estratégico se mostra primordial para a empresa a qualquer tempo, em especial em períodos de incertezas como o de uma crise financeira. Baseando-se nele, a empresa pode traçar seus objetivos e gerar decisões melhor fundamentadas em períodos de adversidades, podendo salvá-la de um potencial problema de continuidade. Além disso, a retomada do planejamento permitirá compreender, de forma quase constante, o fluxo de caixa da empresa, o controle dos recebíveis e a pagar. Ainda, traçar cenários possibilita que a empresa fique mais previsível, contrate pessoas qualificadas, consiga pensar em reduzir despesas e guardar caixa. Além disso, aliando as suas metas com a simulação de cenários, a empresa consegue vislumbrar o provável resultado financeiro da empresa, tanto nos cenários realista e otimista, quanto no pessimista.

3.7 Fechamento e Implicações

A pandemia do Coronavírus à Consultoria Ltda, por uma ótica, trouxe novos clientes, demandas, mudanças de atendimento e implementação de novas tecnologias. Sob outro aspecto, ressaltou a necessidade do planejamento estratégico para compreensão, expansão e competitividade do negócio, tanto para dirimir sobre a contratação de um colaborador e mudanças de *layout* do escritório, quanto para se preparar para novas crises globais. Assim, o docente poderá deparar-se com diversas estratégias dos discentes para a resolução do caso. Entretanto, é preciso observar as metas da empresa (Tabela 2) que, em suma, visam permanecer e crescer no mercado.

REFERÊNCIAS

- Anthony, R. N., & Govindarajan, V. (2008). *Sistemas de controle gerencial*. AMGH Editora.
- Frezatti, F. (2000). *Orçamento empresarial*. São Paulo: Atlas.
- Frezatti, F. (2005). Management accounting profile of firms located in Brazil: a field study. *Revista de Administração Contemporânea*, 9(2), 147-165. <https://doi.org/10.1590/S1807-76922005000100006>
- Goldratt, E. M., & Cox, J. (2004). *The Goal: A process of ongoing improvement*. 3th ed. Croton-on-Hudson: North River Press.
- Garrison, R. H., Noreen, E. W., & Brewer, P. C. (2013). *Contabilidade gerencial*. AMGH Editora.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1996). *Strategic learning & the balanced scorecard*. Strategy & Leadership.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1997). *A estratégia em ação: balanced scorecard*. Gulf Professional Publishing.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (2001). Transforming the balanced scorecard from performance measurement to strategic management: Part 1. *Accounting Horizons*, 15(1), 87-104.
- Kaplan, R. S. (2009). Conceptual foundations of the balanced scorecard. *Handbooks of management accounting research*, 3, 1253-1269.
- Leite, M. S. R., & Gasparotto, A. M. S. (2018). Análise Swot e suas funcionalidades: o autoconhecimento da empresa e sua importância. *Revista Interface Tecnológica*, 15(2), 184-195.
- Santos, V., Beuren, I. M., Corrêa, N. L., & Martins, L. B. B. (2018). Características das Empresas e dos Gestores que Influenciam o Uso de Controles Gerenciais. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 11 (1), 003-023.
- Santos, V., Bennert, P., Figueiredo, G. H., & Beuren, I. M. (2018a). Uso dos instrumentos de Contabilidade Gerencial em pequenas e médias empresas e seu fornecimento pelo escritório de Contabilidade. *Pensar Contábil*, 20(71), 53-67, 2018.
- Marques, J. A. V. C., & Cia, J. N. S. (1998). Teoria das restrições e contabilidade gerencial: interligando contabilidade a produção. *Revista de Administração de Empresas*, 38(3), 34-46. <https://doi.org/10.1590/S0034-75901998000300005>

Vallim, C. R. (2018). *O processo de raciocínio da teoria das restrições alinhado à teoria da visão baseada em recursos na geração da vantagem competitiva*. Tese de Doutorado. Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, RJ, Brasil.

Venturini, L. D. B., & Carraro, W. B. W. H. (2020). Estágio evolutivo da contabilidade gerencial em organizações contábeis de natureza jurídica EIRELI no município de Porto Alegre – RS. *Revista Capital Científico*, 18, 81-99.

Welsh, G. A. (1994). *Orçamento empresarial: planejamento e controle do lucro*. São Paulo, Atlas.