

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

GYANY ALBERTINA DE AMORIM

**A CONTROLADORIA COMO FERRAMENTA DE GESTÃO ORGANIZACIONAL**

CURITIBA

2015

GYANY ALBERTINA DE AMORIM

**A CONTROLADORIA COMO FERRAMENTA DE GESTÃO ORGANIZACIONAL**

Monografia apresentada ao Departamento de Contabilidade, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná, como requisito para obtenção do título de especialista em Controladoria.

Professora Orientadora: Mayla Costa

CURITIBA

2015

*Ao meu esposo, companheiro em todos os momentos.  
 Obrigado pelo carinho, apoio e paciência ao longo desta caminhada.  
 Obrigado por estar ao meu lado durante mais esta conquista.*

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço aos meus familiares pelo amor, incentivo, apoio incondicional e pela compreensão na ausência nos dias de sábado durante meses.

À Universidade Federal do Paraná pela oportunidade de fazer este curso.

À minha orientadora, pelo empenho dedicado à elaboração deste trabalho.

A todos, que direta ou indiretamente fizeram parte da minha formação, o meu muito obrigado.

## RESUMO

A presente pesquisa tem a finalidade de apresentar, através de pesquisa bibliográfica, a importância da controladoria para o processo de gestão organizacional e como ela pode ser utilizada como ferramenta para o processo de tomada de decisão. A controladoria é um órgão administrativo de apoio responsável pela gestão econômica e financeira da organização. Sua função é dar suporte ao processo decisório, fornecendo de forma ágil, informações seguras e confiáveis e sua missão é assegurar a eficácia organizacional através da otimização de seus resultados. A controladoria utiliza de algumas ferramentas para realizar o cumprimento de sua missão, neste trabalho serão citadas algumas delas, como: planejamento estratégico, análise S.W.O.T., *Balanced Scorecard*, gestão de custos e gestão orçamentária. É uma área que a cada dia tem ganhado destaque e relevância, pois para garantir sua sobrevivência muitas empresas têm se preocupado em ter o seu processo de gestão bem desenvolvido adotando as rotinas da controladoria para garantir o planejamento e controle de todas as suas atividades.

Palavras-chave: Controladoria, processo de gestão, ferramentas da controladoria

## **ABSTRACT**

The object of this work is to present, through literature research, the importance of controllership for the process of organizational management and how it can be used as a tool for decision making. The controllership is an administrative support body, responsible for economic and financial management of the organization. Its function is to support the decision-making process, providing in an agile way, safe and reliable information and its mission is to ensure organizational effectiveness by optimizing their results. The controllership use some tools to accomplish its mission, this work will talk about some of them, such as: strategic planning, S.W.O.T. analysis, balanced scorecard, cost management and budget management. The controllership it's an area that every day has gained prominence and relevance, because to ensure their survival many companies have been concerned about having your management process developed and adopting the controlling routines to ensure the planning and control of all its activities.

Keywords: controllership, management process, controllership tools

## LISTA DE FIGURAS

FIGURA 1 - PROCESSO DE GESTÃO: VISÃO ANALÍTICA .....	15
FIGURA 2 - ESTRUTURA DA CONTROLADORIA.....	17
FIGURA 3 - ANÁLISE S.W.O.T.....	29
FIGURA 4 - PROCESSOS DO BSC .....	33

## LISTA DE TABELAS

TABELA 1 - APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DE DADOS - TEMAS E AUTORES.....	24
TABELA 2 - PERSPECTIVAS BÁSICAS DO BALANCED SCORECARD.....	31
TABELA 3 - EXEMPLO DE BALANCED SCORECARD.....	34
TABELA 4 - GASTOS VERSUS DESEMBOLSO.....	36
TABELA 5 - IMPORTÂNCIA DO CUSTEIO ABC .....	39

## SUMÁRIO

<b>1.</b>	<b>INTRODUÇÃO</b> .....	9
1.1.	PROBLEMA DE PESQUISA .....	9
1.2.	OBJETIVOS .....	10
1.2.1.	Objetivo geral .....	10
1.2.2.	Objetivos específicos.....	10
1.3.	JUSTIFICATIVA.....	11
<b>2.</b>	<b>REFERENCIAL TEÓRICO</b> .....	12
2.1.	O PROCESSO DE GESTÃO.....	12
2.2.	CONTROLADORIA .....	15
2.2.1.	Conceituando a controladoria.....	15
2.2.2.	Missão da controladoria.....	16
2.2.3.	Estrutura da Controladoria.....	17
2.2.4.	Funções da controladoria .....	18
2.2.5.	O profissional da controladoria .....	19
<b>3.</b>	<b>METODOLOGIA</b> .....	22
<b>4.</b>	<b>APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DE DADOS</b> .....	23
4.1.	PAPEL DA CONTROLADORIA NO PROCESSO DE GESTÃO .....	23
4.1.1.	Ferramentas da controladoria.....	23
4.1.1.1.	Planejamento estratégico .....	25
4.1.1.2.	S.W.O.T.....	28
4.1.1.3.	BSC .....	30
4.1.1.4.	Gestão de Custos .....	35
4.1.1.4.1.	Métodos de custeio .....	37
4.1.1.5.	Gestão Orçamentária .....	40
4.1.1.5.1.	Decisões de investimento de capital .....	43
<b>5.</b>	<b>CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES</b> .....	45
	<b>REFERÊNCIAS</b> .....	47



## 1. INTRODUÇÃO

A complexidade do atual cenário econômico e a velocidade das mudanças que ocorrem no ambiente organizacional provocam a necessidade de constantes alterações na forma de gestão das empresas, e tem exigido que os gestores busquem ferramentas para assegurar a qualidade na captação e tratamento das informações gerenciais, auxiliar na constante busca da eficácia organizacional e conduzi-los a tomar a melhor decisão possível.

Como consequência da citada necessidade de adaptação, são criadas ‘técnicas para o gerenciamento das atividades produtivas que influenciam os conceitos do ambiente empresarial gerando reflexos na forma de execução das tarefas de diversos profissionais envolvidos.’ (OLIVEIRA,1998, p.14)

Atualmente muitas organizações têm aderido à prática da controladoria para ajudar neste dinâmico processo de gestão. A controladoria é área responsável pelo “controle das informações gerenciais e análise do resultado e do desempenho econômico-financeiro da organização, dados que são base para o processo decisório” (BAZZI, 2015, p. 140), possibilitando uma visão sistêmica da empresa que contribui também para a preparação de planos estratégicos e orçamentários realísticos e confiáveis. (LUNKES, R. J.; SCHNORRENBARGER, D.; GASPARETTO, V.;2010).

### 1.1. PROBLEMA DE PESQUISA

Este trabalho acadêmico tem o objetivo de estudar, através do levantamento bibliográfico, a importância da controladoria para o processo de gestão organizacional, e em decorrência deste estudo, responder a seguinte questão de pesquisa: **como a controladoria pode ser utilizada como ferramenta de controle para auxiliar no processo de tomada de decisão?**

## 1.2. OBJETIVOS

### 1.2.1. Objetivo geral

O objetivo geral desta pesquisa é descrever a importância da controladoria para a gestão organizacional e como ela pode ser utilizada como ferramenta de controle para auxiliar no processo de tomada de decisão.

### 1.2.2. Objetivos específicos

Para atender ao objetivo geral desta pesquisa, foram definidos objetivos específicos com a função de delimitar um roteiro para o estudo. Pretende-se, através do levantamento bibliográfico, conceituar a controladoria, descrever o papel da controladoria na gestão das organizações e destacar a importância da controladoria e como ela pode ser utilizada como ferramenta de controle para auxiliar no processo de tomada de decisão.

### 1.3. JUSTIFICATIVA

Considerando a complexidade do cenário econômico atual, torna-se necessário que as organizações busquem ferramentas para auxiliá-las a tomar a melhor decisão possível. Neste sentido, Figueiredo e Caggiano (1997, p. 26) complementam:

O aumento da complexidade na organização das empresas, o maior grau de interferência governamental por meio de políticas fiscais, a diferenciação das fontes de financiamento das atividades, a percepção das necessidades de consideração dos padrões éticos na condução dos negócios e, principalmente, a demanda por melhores práticas de gestão, criando a necessidade de um sistema contábil mais adequado para um controle gerencial mais efetivo, tem sido, entre outras, algumas das razões para que a responsabilidade com o gerenciamento das finanças das empresas tenha aumentado a importância dentro do processo de condução dos negócios.

A controladoria tem a finalidade de fornecer informações adequadas ao processo decisório. Ampliar os conhecimentos relacionados à controladoria pode contribuir para a eficácia desse processo de tomada de decisão, transformando informações em diferencial competitivo.

Além de sua contribuição para os processos de gestão empresarial, esta pesquisa científica é de interesse pessoal e profissional da autora do documento e possibilitará a integração dos conhecimentos adquiridos no decorrer do curso de especialização, contribuindo para a ampliação dos conhecimentos, assim como o desenvolvimento e aperfeiçoamento da mesma.

## 2. REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1. O PROCESSO DE GESTÃO

As organizações empresariais estão em constante interação com o ambiente e são consideradas como um sistema aberto devido a sua interação com a sociedade. (PADOVEZE, 2004). Sob o enfoque da teoria dos sistemas, Catelli caracteriza a “empresa como um sistema aberto e dinâmico, isto é, um conjunto de elementos interdependentes que interagem entre si para a consecução de um fim comum” (CATELLI, 1999, p. 38).

Devido a esta interação, as organizações são submetidas a pressões ambientais que podem comprometer a continuidade e cumprimento do seu propósito, sua missão. Em função disso, evidencia-se a necessidade de algo que direcione as atividades da empresa, conduzindo para a eficácia do sistema como um todo (CATELLI, 1999). Este direcionador é Gestão Empresarial.

Etimologicamente a palavra gestão é derivada do latim *gestione*, que significa gerir, gerenciar, administrar. Portanto, as palavras gestão e administração são sinônimos. Para Schmidt, ao citar Perez Junior, Pestana e Franco “administração é planejar, organizar, dirigir e controlar recursos, visando atingir um determinado objetivo” (SCHMIDT, 2002, p.18). Mencionando Beuren, Schmidt ainda destaca que

“O processo de gestão visa garantir que as decisões dos gestores contribuam para otimizar o desempenho da organização. Aqui são contempladas as etapas de planejamento estratégico e operacional, execução e controle, desenvolvidas de acordo com o modelo de gestão da empresa.” (SCHMIDT, 2002, p.18).

O modelo de gestão é entendido como um conjunto de ideias, crenças e valores que norteiam o processo administrativo da empresa, podendo ou não ser expressos por meio de normas e regras (MOSIMANN, 1999). Padoveze (2004, p.25) define o modelo de gestão como um “conjunto de normas e princípios que devem orientar os gestores na escolha das melhores alternativas para levar a empresa a cumprir sua missão com eficácia”.

Segundo Oliveira, Perez Jr e Silva (2002), os principais componentes do modelo de gestão são:

- Definição das crenças e dos valores – são aspectos nos quais a organização norteia suas decisões, podem ser relacionadas as questões ambientais, ética, qualidade, relacionamento com clientes entre outros considerados relevantes pelos dirigentes.
- Estabelecimento da filosofia da empresa – entende-se por um conjunto de informações claras e amplamente divulgadas que contemplam as crenças, valores e o que a organização entender como padrão a ser seguido para a condução dos seus negócios.
- Determinação da missão da empresa – a missão é o motivo pelo qual a empresa existe e deve ser coerente com os aspectos relacionados na filosofia da empresa.
- Determinação dos propósitos básicos – referem-se ao resultado esperado através da missão, onde a organização em intenção de chegar.
- Determinação do modelo de gestão – compreende um grande processo de levantamento de informações, estabelecimento de objetivos e metas, definição de um plano de ação, orçamento das ações planejadas, execução, mensuração e controle deste planejamento.

Mosimann (1999, p.29) ainda complementa que o modelo de gestão ideal deve compreender um “processo de gestão (planejamento, execução e controle) dinâmico, flexível e oportuno, isto é, adaptável às mudanças, com estilo participativo, voltado para a eficácia operacional. ”

O processo de gestão é denominado por Padoveze (2004) como um conjunto de processos decisórios, é dividido em três fases ou etapas: planejamento, execução e controle.

A fase do planejamento é dividida em planejamento estratégico e operacional. O planejamento estratégico é a etapa inicial do processo de gestão e tem como objetivo principal garantir o cumprimento da missão e continuidade da empresa (CATELLI, 1999). Para Mosimann (1999), o propósito do planejamento estratégico é estabelecer as direções a serem seguidas para se atingir a situação almejada, e ainda complementa conceituando-o como o planejamento que define as diretrizes estratégicas centrado nos reflexos da interação da empresa com seu ambiente

externo, focalizando as ameaças e oportunidades ambientais e evidenciando seus pontos fortes e fracos.

O planejamento operacional consiste no estabelecimento de políticas e metas para o cumprimento das diretrizes estabelecidas pelo planejamento estratégico (PADOVEZE, 2004). Demanda um detalhamento das alternativas “no que diz respeito a recursos, procedimentos, produtos, prazos, bem como os responsáveis pela sua execução.” (SCHMIDT, 2002, p.19).

A fase da execução consiste na etapa onde as ações são implementadas, onde os recursos e produtos são gerados e consumidos (CATELLI, 1999). Para Padoveze (2004, p.28) A execução “é a etapa do processo de gestão onde as coisas acontecem. A execução deve estar em coerência com o planejado e programado”.

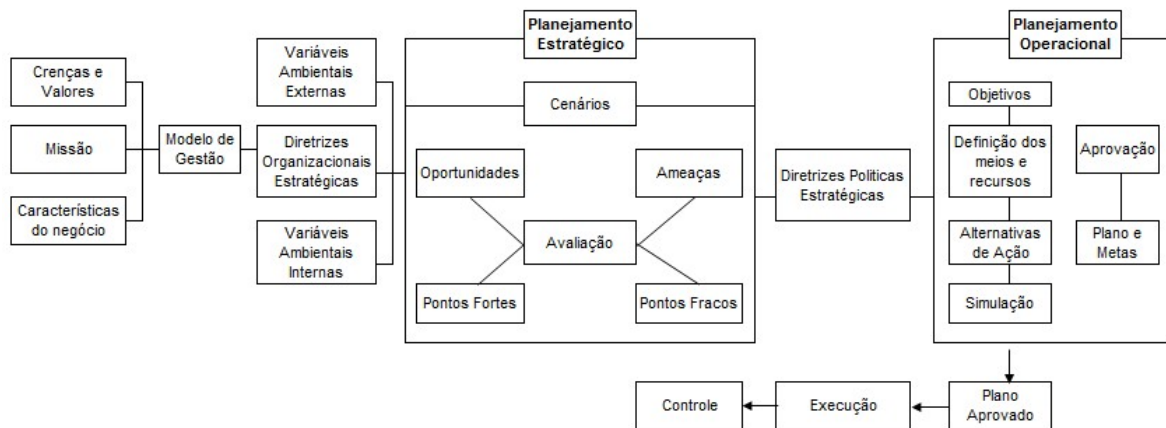
O controle é a etapa final, entretanto, é um processo contínuo e recorrente que avalia o previsto e o realizado, analisando e entendendo desvios e falhas e propondo medidas corretivas para garantir o cumprimento dos objetivos (PADOVEZE, 2004). Catelli (1999, p.138) menciona quatro etapas para que o controle seja implantado com sucesso:

- Prever os resultados das decisões na forma de medidas de desempenho;
- Reunir informações sobre o desempenho real;
- Comparar o desempenho real com o previsto; e
- Verificar quando uma decisão foi deficiente e corrigir o procedimento que a produziu e suas consequências quando possível.

Um controle eficaz deve ser fundamentado em planos e quanto mais completos, claros e integrados forem os planos mais eficaz será o controle.

A figura a seguir apresenta detalhadamente o processo de gestão empresarial

FIGURA 1 - PROCESSO DE GESTÃO: VISÃO ANALÍTICA



FONTE: PADOVEZE (2003, P.29)

## 2.2. CONTROLADORIA

### 2.2.1. Conceituando a controladoria

A controladoria surgiu no início do século XX devido a necessidade das grandes corporações norte americanas exercerem de forma rígida o controle de suas empresas, subsidiárias e filiais que estavam crescendo e expandindo geograficamente após a Revolução Industrial. Inicialmente, a função era exercida pelos profissionais contábeis e financeiros através da análise de dados econômico-financeiros e informações geradas pela contabilidade (BAUREN, 2002).

Apesar do seu recente surgimento, a área da controladoria já é bastante conhecida e atuante nas grandes empresas. Conceitualmente, a controladoria é um órgão administrativo de observação, controle, pesquisa e planejamento, que fornece dados e informações e apresentando questões atuais ou futuras que possam prejudicar a rentabilidade da empresa (TUNG, 1993).

Mosimann (1999, p.99) define a controladoria como:

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

Segundo Catelli (1999), a controladoria é uma área de coordenação das informações a respeito da gestão econômica, cabendo a ela induzir os gestores de cada área da organização à otimização dos resultados da empresa.

Padoveze (2004, p.31) por sua vez, complementa: “Controladoria é a unidade administrativa dentro da empresa, que através da Ciência Contábil e do Sistema de Informação de Controladoria é responsável pela coordenação da gestão econômica do sistema empresa. ”

A controlaria é considerada por muitos autores como um estágio evolutivo da área da Contabilidade. Sendo “responsável pelo projeto, elaboração, implementação e manutenção do sistema integrado de informações operacionais, financeiras e contábeis de uma determinada entidade” (OLIVEIRA, PEREZ JR E SILVA, 2002, p.13).

Uma controladoria eficiente e eficaz deve estar capacitada a (OLIVEIRA, PEREZ JR E SILVA, 2002, p.13):

- Organizar e reportar dados e informações relevantes para os tomadores de decisões;
- Manter permanente monitoramento sobre os controles das diversas atividades e do desempenho de outros departamentos;
- Exercer uma força ou influencia capaz de influir nas decisões dos gestores da entidade;
- Além de cumprir todas as outras tarefas e atribuições regulamentares, vinculas aos aspectos contábeis, societários e de legislação contábil e fiscal em todas as suas nuances e complexidades.

### 2.2.2. Missão da controladoria

Sobre a missão da controladoria, Tung (1993) e Padoveze, ambos citando Heckert e Wilson, utilizam da terminologia da navegação para explicar que não compete a controladoria o comando do “navio”, e sim ao principal executivo. À controladoria compete a função do navegador, que por sua vez, deve manter o comandante do navio informado quanto a distância percorrida, o local atual, sua velocidade, possíveis ameaças e desvios para assegurar que o navio chegue ao seu destino.

Para Bauren (2002, p.22), citando Figueiredo, “a missão da controladoria consiste em zelar pela continuidade da empresa, assegurando a otimização do



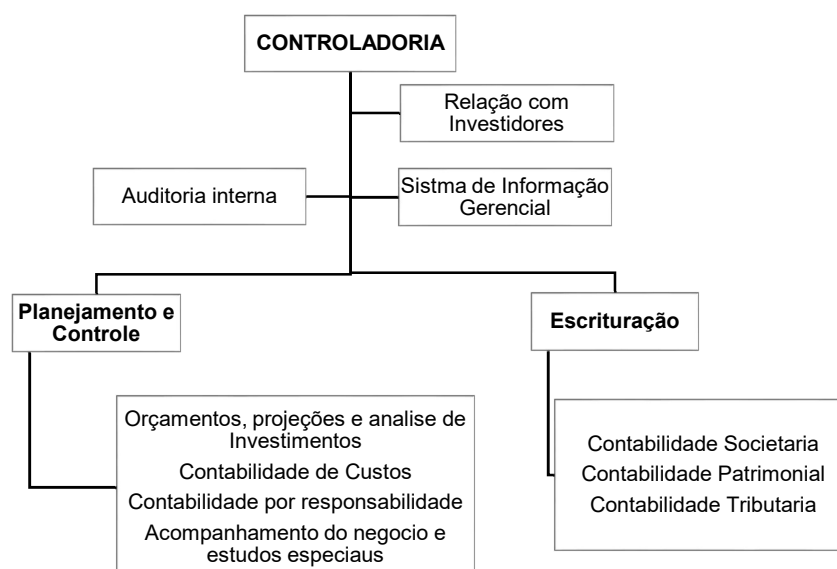
resultado global”. Neste sentido Padoveze (2004, p.34) complementa: “a controladoria tem como missão suportar todo o processo de gestão empresarial por meio de seu sistema de informação, que é um sistema de apoio a gestão. ” Mosimann (1999) conceitua o sistema de informação como um conjunto de informações interligadas que alimentam o processo de tomada de decisão. Para assegurar os resultados planejados pela organização a estrutura da controladoria deve estar diretamente ligada aos sistemas de informação necessários a gestão.

### 2.2.3. Estrutura da Controladoria

Padoveze (2004) divide estrutura a controladoria em duas grandes áreas: área contábil e fiscal e a área do planejamento e controle. A primeira é responsável pelas informações fiscais, societárias, publicações de demonstrativos, controle de impostos, inventários, seguros e patrimônio. Já a segunda é responsável pela área de custos, orçamentos, projeções e simulações e também da contabilidade por responsabilidade.

Conforme demonstrado na figura abaixo a estrutura da controladoria é dividida da seguinte forma:

FIGURA 2 - ESTRUTURA DA CONTROLADORIA



A estrutura da controladoria deve atender as necessidades de controle sobre as atividades rotineiras e permitir o constante monitoramento sobre as diversas etapas do processo de gerenciamento da empresa (OLIVEIRA, PEREZ JR E SILVA, 2002). Quando estruturada corretamente, o desempenho dos gestores e da tomada de decisão melhora consideravelmente, possibilitando retificações quando necessárias (BAZZI, 2015).

#### 2.2.4. Funções da controladoria

A função da controladoria, no contexto da administração financeira, é servir como órgão de observação e controle da cúpula administrativa, pesquisando, planejando e fornecendo dados e informações que permitam a continuidade e rentabilidade da organização (OLIVEIRA, PEREZ JR E SILVA, 2002).

Mosimann (1999) citando Kanitz constitui como principal função da controladoria a direção e implantação dos sistemas de:

- Informação – abrangendo os sistemas contábil e financeiro;
- Motivação – refere-se aos efeitos do sistema de controle sobre o comportamento;
- Coordenação – refere-se à centralização das informações de modo que contribua para a aceitação dos planos determinados e assessorando a direção da empresa e também propondo soluções;
- Avaliação – interpretar e avaliar os fatos e resultados por centro de resultado, responsabilidade e desempenho;
- Planejamento – verificar a consistência e viabilidade dos planos elaborados;
- Acompanhamento – verificação contínua do progresso dos planos e possíveis correções de falhas ocorridas.

Mosimann (1999) também cita as seguintes funções da controladoria estabelecidas por Heckert e Wilson:

- A função do planejamento – estabelecer e realizar a manutenção dos planos operacionais de curto e longo prazo de acordo com o objetivo global traçado anteriormente;

- A função do controle – através do desenvolvimento, teste e revisão de padrões que possam medir o desempenho real obtido contra o desempenho esperado.
- A função de relatar – preparação, análise e interpretação dos dados obtidos em relação aos objetivos esperados, seguidos de preparação e apresentação de relatórios a terceiros, como acionistas, credores, público em geral;
- A função contábil – estabelecimento e manutenção das atividades de contabilidade em geral
- Outras funções relacionadas a supervisão dos processos administrativos e de controle da organização como um todo, abrangendo as áreas de impostos, seguros e o devido e adequado registro das informações financeiras e contábeis.

#### 2.2.5. O profissional da controladoria

O *controller*, como é chamado o profissional da controladoria, é o responsável pela condução das atividades de planejamento, execução e controle da organização, extraindo e consolidando informações e gerando relatórios para auxiliar a tomada de decisões. Ele assume diferentes posturas nas organizações, e para melhor compreensão de sua importância é necessário efetuar o levantamento de suas principais funções.

Em um sentido mais amplo Mosimann (1999, p. 93) citando Russel e Frasure afirma que as funções do *controller* são:

- Reunir, analisar e interpretar a informação que a Administração necessita para operar a empresa; e
- Manter os registros contábeis adequados, com a finalidade de prover informações corretas para várias entidades.

O título de *controller* pode ser aplicado a diversos cargos nas áreas contábeis, financeiras e administrativas, com variações de remuneração e responsabilidade de acordo com a necessidade de cada organização. Pode receber várias denominações

como *finance controller*, *planting controller*, diretor ou gerente de contabilidade ou até gerente administrativo financeiro. (OLIVEIRA, PEREZ JR E SILVA, 2002).

Para o desempenho da função de controladoria são necessários alguns requisitos. Segundo Mosimann (1999, p. 94) citando Heckert e Wilson o *controller* deve possuir as seguintes qualificações:

- Entendimento geral do setor de atividade do qual a sua empresa faz parte e das forças políticas, econômicas e sociais diretamente relacionadas;
- Conhecimento amplo da sua própria empresa, sua história, suas políticas, seu programa, sua organização e, até certo ponto, de suas operações;
- Entendimento dos problemas básicos de organização, planejamento e controle;
- Entendimento dos problemas básicos de administração da produção, da distribuição, de finanças e de pessoal;
- Habilidade para analisar e interpretar dados contábeis e estatísticos de tal forma que se tornem base para a ação;
- Habilidade de expressar ideias claras por escrito; isto é, na linguagem adequada; e
- Conhecimento amplo de princípios e procedimentos contábeis e habilidade para dirigir pesquisas estatísticas.

Citando Tung, OLIVEIRA, PEREZ JR E SILVA (2002) estabelece algumas características essenciais ao profissional de controladoria:

- Ter capacidade de coletar informações necessárias para a tomada de decisão e prever o possível surgimento de problemas;
- Prever a necessidade da preparação de relatórios gerenciais, tomando iniciativa antes que lhe seja solicitado;
- Fornecer informações específicas personalizadas, preparadas de acordo com a linguagem de quem as recebe;
- Traduzir o desempenho da organização, apresentando dados comparativos entre passado e presente, de forma que possam ser analisados globalmente para uma avaliação adequada e justa;
- Ter uma visão proativa a voltada para o futuro;
- Gerar informações de forma rápida atualizada e confiável;
- Insistir no estudo e análise de determinados problemas, conscientizando os executivos que uma ação deve ser tomada, mesmo que não esteja sendo dada a devida atenção ao problema.

- Aconselhar e exercer papel de consultoria para a solução de problemas
- Realizar as avaliações de desempenho de forma imparcial e justa;
- Procurar propor ideias de forma amigável e não impositiva; e
- Ter a capacidade de compreender que a sua função pode sofrer imitações e que as informações coletadas não devem substituir a capacidade dos indivíduos que as recebem.

### 3. METODOLOGIA

Este capítulo tem a finalidade de apresentar os tipos de metodologia que serão utilizados para estudar a importância da controladoria para a gestão organizacional, quanto a abordagem do problema, seus objetivos e procedimentos metodológicos.

Para atender ao objetivo proposto optou-se pela realização da pesquisa descritiva. “As pesquisas descritivas têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis.” (GIL, 2002, p.42)

Para a abordagem do problema será utilizada a abordagem qualitativa, que é um processo definido como uma “sequência de atividades, que envolve a redução dos dados, a categorização desses dados, sua interpretação e a redação do relatório.” (GIL, 2002, p.133). E ainda para responder a problematização apresentada, será utilizada a bibliometria como ferramenta de mapeamento científico.

A bibliometria é uma “técnica quantitativa e estatística de medição dos índices de produção e disseminação do conhecimento científico”, consiste na aplicação de “técnicas estatísticas e matemáticas para descrever aspectos da literatura e de outros meios de comunicação” (ARAUJO, 2006, p.12). Possui várias frentes de estudo, entretanto a análise de citações é considerada a área mais importante da bibliometria.

A análise de citação pode ser definida como “[...] a parte da bibliometria que investiga as relações entre os documentos citantes e os documentos citados considerados como unidades de análise, no todo ou em suas diversas partes: autor, título, origem geográfica, ano e idioma de publicação, etc.” (FOREST *apud* ARAUJO, 2006, p.18)

A pesquisa bibliográfica será o procedimento metodológico utilizado neste trabalho. Segundo Gil (2002), uma pesquisa bibliográfica deve ser produzida a partir de material científico já existente. Este tipo de pesquisa permite com que o investigador tenha a cobertura de uma grande quantidade de fatos muito mais ampla do que aquela que poderia pesquisar diretamente. A pesquisa bibliográfica possibilitou o embasamento teórico fundamental para o desenvolvimento dos objetivos da pesquisa.

## 4. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DE DADOS

### 4.1. PAPEL DA CONTROLADORIA NO PROCESSO DE GESTÃO

O objetivo da controladoria é dar suporte a todo o processo de gestão organizacional, fornecendo informações necessárias que facilitem o processo de tomada de decisão. O envolvimento da controladoria influencia o processo de gestão por meio das informações de planejamento e controle.

A controladoria deve estar presente em todos os níveis organizacionais, deve zelar pelo bom desempenho da empresa, administrando sinergias existentes entre as áreas em busca do maior grau de eficácia empresarial (FIGUEIREDO, CAGGIANO, 1997).

O papel da controladoria no processo de gestão, portanto, “é assessorar as diversas gestões da empresa, fornecendo mensurações das alternativas econômicas e, por meio da visão sistêmica, integrar informações e reporta-las para facilitar o processo decisório.” (OLIVEIRA, PEREZ JR E SILVA, 2002, p.18)

#### 4.1.1. Ferramentas da controladoria

Conforme visto anteriormente, a controladoria é um órgão administrativo de apoio, com a responsabilidade ou missão de assegurar a eficácia organizacional para a obtenção do resultado planejado (PADOVEZE, 2004). Para garantir o cumprimento de sua missão, a controladoria e seus responsáveis utilizam diversas ferramentas que serão apresentadas a seguir.

Através da bibliometria, foi realizado um levantamento dos principais autores que apresentam considerações relevantes para responder a problematização apresentada. Para facilitar a visualização, será apresentado a seguir um quadro descritivo com os temas e respectivos autores.

TABELA 1 - APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DE DADOS - TEMAS E AUTORES

TEMA	OBRA	AUTOR
Planejamento Estratégico	Controladoria Estratégica	Luíz Martins de Oliveira, José H. Perez Jr. e Carlos A. dos Santos Silva
	Controladoria Básica	Clóvis Luís Padoveze
S.W.O.T.	Controladoria Estratégica e Operacional	Clóvis Luís Padoveze
	Controladoria Estratégica	Luíz Martins de Oliveira, José H. Perez Jr. e Carlos A. dos Santos Silva
	Controladoria: Teoria e Prática	Sandra Figueiredo e Paulo Cesar Caggiano
BSC	A Estratégia em Ação: Balanced Scorecard	Robert S. Kaplan e David P. Norton
	Controladoria Estratégica e Operacional	Clóvis Luís Padoveze
	Controladoria Estratégica	Luíz Martins de Oliveira, José H. Perez Jr. e Carlos A. dos Santos Silva
Gestão de Custos	Contabilidade Gerencial	Samir Bazzi
	Controladoria Estratégica e Operacional	Clóvis Luís Padoveze
	Contabilidade de Custos	Eliseu Martins
	Controladoria: Conceitos e Aplicações	Luíz Martins de Oliveira
Gestão Orçamentária	Controladoria Estratégica	Luíz Martins de Oliveira, José H. Perez Jr. e Carlos A. dos Santos Silva
	Controladoria: Teoria e Prática	Sandra Figueiredo e Paulo Cesar Caggiano
	Controladoria Estratégica e Operacional	Clóvis Luís Padoveze



#### 4.1.1.1. Planejamento estratégico

Uma das funções básicas da controladoria é confrontar os resultados obtidos por uma determinada atividade com o que havia sido projetado. Para que essa comparação possa ser executada de forma adequada necessário que haja pleno conhecimento dos objetivos estabelecidos e como se pretende alcançá-los. A organização e documentação destas informações é realizada por meio do Planejamento Estratégico. (OLIVEIRA, PEREZ JR E SILVA, 2002)

Oliveira (2001, p.46), conceitua o planejamento estratégico como um “processo gerencial que possibilita ao executivo estabelecer o rumo a ser seguido pela empresa com vistas a obter um nível de otimização na relação da empresa com seu ambiente”.

O planejamento estratégico é definido como um conjunto de objetivos, finalidades, metas, diretrizes fundamentais e planos para atingir estes objetivos, contribuindo para a definição de que tipo de empresa ela é ou deseja ser. (OLIVEIRA, PEREZ JR E SILVA, 2002)

Neste sentido, Padoveze (2004, p.85) descreve os principais fundamentos para desenvolver o planejamento estratégico:

- Como será o setor de atuação da empresa
- Em quais mercados ela irá competir;
- Quais os competidores do mercado;
- Quais produtos e serviços a empresa está oferecendo;
- Quem são e como são seus clientes;
- Que valor estará oferecendo aos seus clientes através de seus produtos e serviços;
- Quais vantagens ela terá a longo prazo;
- Qual será ou deverá ser o seu porte;
- Qual será ou deverá ser a sua rentabilidade;
- Quanto será agregado de valor aos seus acionistas.

Além de conter as aspirações da empresa, o planejamento estratégico deve considerar o que será feito para tornar realidade estas aspirações. Para otimizar a sua aplicação, se faz necessário o conhecimento e utilização de uma metodologia de elaboração para a implementação do planejamento. Oliveira (2001), apresenta quatro fases básicas para implementação do planejamento estratégico:

Fase I – Diagnostico estratégico – esta é uma fase de levantamento para determinar qual a posição/situação da empresa em diversos aspectos. Oliveira (2001) divide esta fase em quatro etapas:

- a) Identificação da visão: etapa onde se identificam as expectativas e desejos dos gestores para o futuro da organização;
- b) Análise externa: nesta etapa deve ser feito o levantamento das oportunidades e ameaças presentes no ambiente onde a organização se encontra, deve-se também verificar as melhores maneiras de evitar ou aproveitar destas situações. Dentre os tópicos a considerar estão: mercado (nacional e internacional), evolução da tecnologia, fornecedores, concorrentes, aspectos financeiros, econômicos, culturais, políticos entre outros que a empresa julgar necessário;
- c) Análise interna: esta etapa deve levantar os pontos fortes e fracos da empresa. Esta análise deve direcionar a empresa a atuar no que ela faz de melhor e permitir correções nos pontos que considera fracos. Podem ser considerados os seguintes fatores na análise interna: produtos, comercialização, estrutura, tecnologia, recursos humanos e financeiros, imagem entre outros;
- d) Análise dos concorrentes: pode ser considerada uma sub-etapa da análise externa, porém de forma mais detalhada a fim de proporcionar melhor adequação quanto ao posicionamento competitivo perante os concorrentes.

Fase II – Missão da empresa – Nesta fase deve ser estabelecida a razão de ser da empresa e o seu posicionamento estratégico. É a determinação de onde a organização deseja chegar, envolvendo expectativas e estabelecimento de propósitos atuais e futuros. Deve estruturar cenários que retratem um determinado momento no futuro. Deve estabelecer sua postura estratégica, que corresponde a postura mais adequada para alcançar os seus propósitos de acordo com a missão. Nesta fase também deverão ser estabelecidas as macro estratégias, que são as grandes atitudes e caminhos tomados pela organização para melhor interação e geração de valor no ambiente, e as macro políticas, que são as grandes orientações que serão utilizadas como base para a tomada de decisão e interação com o seu ambiente.

Fase III – Instrumentos prescritivos e quantitativos – nesta fase é definido como se pretende chegar onde se deseja. Os instrumentos prescritivos devem proporcionar um detalhamento do que deve ser feito para o alcance dos propósitos estabelecidos dentro da missão. Nesta etapa o gestor deve definir os seguintes aspectos (OLIVEIRA, 2001, p.73):

- Objetivo: é o alvo ou situação que se pretende atingir. Aqui se determina para onde a empresa deve dirigir seus esforços
- Objetivo funcional: é o objetivo intermediário, relacionado as áreas funcionais, que deve ser atingido com a finalidade de alcançar os objetivos da empresa.
- Desafio: é uma realização que deve ser perseguida, perfeitamente quantificável e com prazo estabelecido, que exige esforço extra e representa uma modificação de uma situação, bem como contribui para ser alcançada uma situação desejável.
- Meta: corresponde aos passos ou etapas perfeitamente quantificadas e com prazo para alcançar os desafios e objetivos.

Ainda nesta etapa, devem ser realizados o estabelecimento de estratégias e políticas funcionais, a estratégia “ é a ação ou caminho mais adequado para alcançar o objetivo, o desafio e a meta”, “a partir das estratégias devem ser desenvolvidos planos de ação, os quais são consolidados através de um conjunto de projetos” (OLIVEIRA, 2001, p.74). As políticas funcionais oferecem orientações e parâmetros para a tomada de decisão, define níveis de delegação, quantidades limites e de abrangência das ações e estratégias para o alcance dos objetivos.

Fase IV – Controle e avaliação – Nesta fase verifica-se se a empresa está indo para a situação desejada e como ela está fazendo isso. Este controle é necessário para assegurar o cumprimento da estratégia estabelecida e, conforme Oliveira (2001, p.75) envolve processos de:

- Avaliação de desempenho;
- Comparação do desempenho real com os objetivos, desafios, metas e projetos estabelecidos;
- Análise dos desvios dos objetivos, desafios, metas e projetos estabelecidos;
- Tomada de ação corretiva provocadas pelas análises efetuadas;
- Acompanhamento para avaliar a eficiência da ação de natureza corretiva; e
- Adição de informação ao processo de planejamento para desenvolver os ciclos futuros da atividade administrativa.

Tais afirmações acima citadas, vem de encontro às considerações de Oliveira, Perez Jr e Silva, (2002, p.39), citando Thompson Jr e Strickland III, quanto a definição do planejamento estratégico:

O desenvolvimento de missão e visão estratégicas, estabelecimento de objetivos e a decisão sobre uma estratégia, são tarefas básicas de estabelecimento de rumo. Elas indicam o rumo da organização, seus objetivos de curto e de longo prazo, bem como as mudanças competitivas e programadas. Juntas, elas constituem o planejamento estratégico.

Neste sentido, verifica-se que a base de todo planejamento estratégico consiste em traduzir informações existentes em planos, de forma que atendam os objetivos e metas da organização. A Análise *SWOT* é a ferramenta recomendada por Padoveze (2003) para o levantamento das informações sobre ambiente onde a empresa se encontra, que corresponde a Etapa I citada anteriormente por Oliveira (2001).

#### 4.1.1.2. S.W.O.T.

O sucesso do planejamento estratégico depende de quão eficaz for a interpretação e julgamento dos fatores que influenciam o ambiente onde empresa está inserida (PADOVEZE, 2003). A análise *SWOT* é uma ferramenta que “resume as principais questões do ambiente empresarial e da capacidade estratégica de uma organização que tendem a causar maior impacto do desenvolvimento da estratégia” (JOHNSON, SCHOLE, WHITTINGTON, 2007, p.138).

A sigla *SWOT* é traduzida por Padoveze (2003) da seguinte forma:

S – *Strengths* – Forças – Pontos Fortes

W – *Weaknesses* – Fraquezas – Pontos Fracos

O – *Opportunities* – Oportunidades

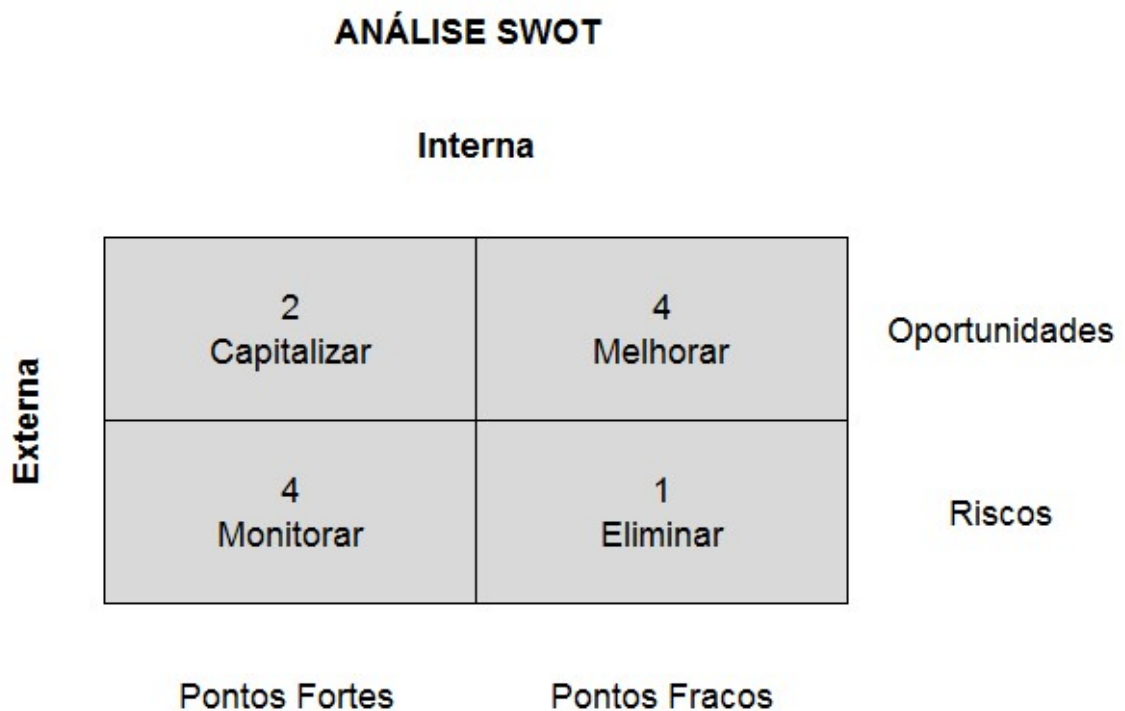
T – *Threats* – Ameaças

O autor ainda esclarece que as forças e fraquezas referem-se aos aspectos internos da organização comparados com as expectativas do mercado e confrontados com os objetivos futuros da empresa.

As ameaças e oportunidades estão relacionadas ao ambiente externo e devem relatar possíveis problemas ou oportunidades que possam influenciar o futuro da empresa.

Esta análise pode ser visualizada conforme a figura abaixo:

FIGURA 3 - ANÁLISE S.W.O.T.



FONTE: PADOVEZE (2004, P.86)

Oliveira, Perez Jr E Silva (2002) definem as variáveis ambientais da seguinte forma:

Variáveis Internas:

- Pontos Fortes: são características da empresa que possibilitam colocá-la em posição estrategicamente favorável.
- Pontos Fracos: são características opostas à anterior, pois colocam a empresa em posição desfavorável para um desempenho eficaz.

Variáveis Externas:

- Ameaça: é uma situação desfavorável de origem externa à organização que pode prejudicar o seu desempenho
- Oportunidade: é uma situação favorável oriunda do ambiente externo em que a organização poderá tirar proveito para melhorar o seu desempenho.

A análise SWOT é uma ferramenta que facilita o desenvolvimento do planejamento estratégico. “O propósito principal desta visão geral é descobrir a razão para o sucesso e o fracasso atual e identificar o fator chave para o sucesso futuro” (FIGUEIREDO, CAGGIANO, 1997, p.78).

#### 4.1.1.3. BSC

O BSC (*Balanced Scorecard*) é um sistema de gerenciamento estratégico e avaliação de desempenho organizacional que oferece aos gestores instrumentos que possibilitem o alcance do sucesso almejado (KAPLAN, NORTON, 1997).

Padoveze (2004, p.91) define o *Balanced Scorecard* como um:

Sistema de informação para gerenciamento da estratégia empresarial. Traduz a missão e a estratégia da empresa em um conjunto abrangente de medidas de desempenho financeiras e não financeiras que serve de base para um sistema de medição e gestão estratégica.

Resumidamente, para Oliveira, Perez Jr e Silva (2002), o BSC é a tradução de estratégia em ação, sua finalidade é tirar do papel as metas e planos estratégicos e difundidos em todos os níveis organizacionais, ou seja, traduzi-los em tarefas e objetivos específicos para cada funcionário.

O BSC procura medir o desempenho organizacional sob quatro perspectivas equilibradas: financeira, do cliente, dos processos internos da empresa e do aprendizado e crescimento. (KAPLAN, NORTON, 1997).

Apesar de seu caráter primordialmente estratégico, Padoveze (2004, p.92) ressalta que o BCS atua fortemente de forma operacional, conforme pode ser verificado a seguir:

- O enfoque financeiro, que conclui os vetores operacionais e estratégicos, está relacionado com o objetivo da empresa e a visão

- do lucro como medida de eficácia empresarial. Portanto relaciona-se ao elemento mais importante de um sistema que é o seu objetivo.
- O enfoque do cliente claramente se relaciona com o ambiente de saída do processo sistêmico, pois os clientes é que recebem os produtos e serviços gerados pelo sistema da empresa.
  - O enfoque dos processos do negócio se relaciona com o elemento processamento do sistema. Portanto há de haver indicadores que monitorem os objetivos e metas para a gestão de processos de negócios.
  - O enfoque do aprendizado e crescimento se relaciona com os elementos de entrada ou recurso do sistema. A ênfase é com a capacidade do funcionário, que é o recurso mais importante da empresa.

A partir da divisão destas quatro perspectivas básicas é possível que os responsáveis possam levantar as metas e indicadores de cada área de forma a impulsionar o desempenho da organização, conforme apresentado no quadro abaixo:

TABELA 2 - PERSPECTIVAS BÁSICAS DO BALANCE

D SCORECARD.

Perspectiva Financeira	Perspectiva do Cliente	Perspectiva Interna da Empresa	Perspectiva de inovação e Aprendizado
<b>Enfoque</b>	<b>Enfoque</b>	<b>Enfoque</b>	<b>Enfoque</b>
Como a empresa é vista por seus acionistas ou proprietários	Como a empresa é vista pelo cliente e como ela pode atender melhor	Em quais processos de negócios a empresa precisa ter excelência	Capacidade de a empresa melhorar continuamente e se preparar para o futuro
<b>Indicadores</b>	<b>Indicadores</b>	<b>Indicadores</b>	<b>Indicadores</b>
Devem mostrar se a implementação e execução da estratégia da empresa estão contribuindo para a melhoria dos resultados	Devem mostrar se os serviços prestados estão de acordo com a missão da empresa	Devem mostrar se os processos e a operação estão alinhados e se geram valores	Devem mostrar como a organização pode aprender e desenvolver-se para garantir o crescimento
<b>Exemplos</b>	<b>Exemplos</b>	<b>Exemplos</b>	<b>Exemplos</b>
Fluxo de caixa, retorno sobre o capital	Pontualidade na entrega, capacidade de desenvolver produtos inovadores	Qualidade e produtividade	Índices de renovação dos produtos, desenvolvimento de processos internos, avaliação de falhas no planejamento

FONTE: OLIVEIRA, PEREZ JR E SILVA (2002, p.155)

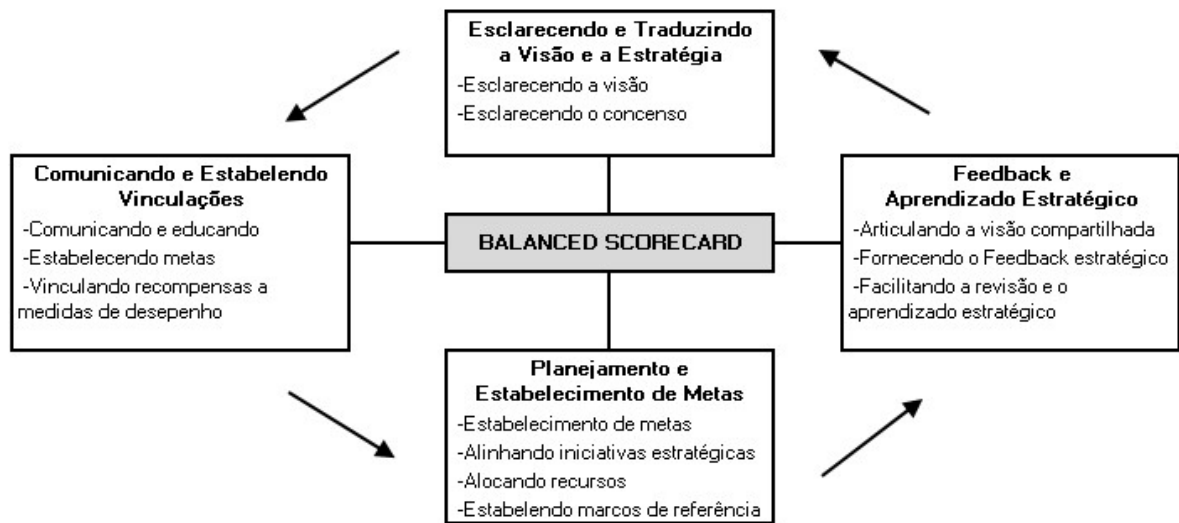
O processo de desenvolvimento do *Balanced Scorecard*, é baseado em quatro etapas (PADOVEZE, 2004):

- Tradução da visão: esta etapa tem a função de traduzir a visão da empresa de forma clara e compreensível a todos os envolvidos na execução da estratégia. A missão deve ser expressada através de objetivos e indicadores que sirvam de direcionadores para os gestores na busca do sucesso à longo prazo;
- Comunicação e desenvolvimento: nesta etapa os gestores devem comunicar a estratégia e conectar os objetivos gerais aos departamentais e individuais, de forma que todos entendam a sua parte no processo para que prazos e metas estejam alinhados com todos os envolvidos;
- Planejamento de negócios: nesta etapa os planos financeiros e comerciais devem ser integrados, transformando iniciativas e estratégias em indicadores para que possam servir de base para estabelecer prioridades e alocar recursos;
- Feedback e aprendizado: esta fase concentra-se no alcance das metas financeiras atingidas pela empresa e seus departamentos, permite monitorar os resultados curto prazo a avaliar o andamento da estratégia estabelecida e possíveis correções de curso para alcance da visão de longo prazo.

Kaplan e Norton (2003) relacionam os quatro processos do *Balanced Scorecard* na figura abaixo:



FIGURA 4 - PROCESSOS DO BSC



FONTE: KAPLAN, NORTON (1997, p.12)

O sistema de indicadores da empresa afeta consideravelmente o comportamento das pessoas dentro e fora da organização. O BSC considera além dos indicadores financeiros, um conjunto de medidas que buscam mesurar também o desempenho dos ativos intangíveis. (Kaplan e Norton, 2003).

Citando Kaplan e Norton, Padoveze (2004, p.95) apresenta os indicadores essenciais que devem fazer parte do BSC:

Indicadores financeiros essenciais:

- Retorno sobre o Investimento/Valor Econômico Adicionado;
- Lucratividade;
- Aumento/mix de receita; e
- Produtividade da redução de custos.

Medidas essenciais dos clientes:

- Participação de mercado;
- Aquisição de clientes;
- Retenção de clientes;
- Lucratividade dos clientes;
- Satisfação dos clientes.

Medidas essenciais de Aprendizado e Crescimento:

- Satisfação dos funcionários;
- Retenção de funcionários;
- Lucratividade por funcionário.

O Balanced Scorecard é mais do que um sistema de indicadores. Empresas inovadoras utilizam o BSC como um verdadeiro sistema de gestão estratégica, ele preenche a lacuna da falta de processos de implementação e obtenção de feedback sobre a estratégia, que a maioria dos sistemas gerenciais não consegue preencher e ainda assegura que a organização permaneça focada e alinhada com a estratégia de longo prazo. (KAPLAN E NORTON, 1997)

Para melhor entendimento, Padoveze (2004) apresenta um exemplo de Balanced Scorecard:

TABELA 3 - EXEMPLO DE BALANCED SCORECARD.

Objetivos estratégicos	Indicadores Estratégicos	
	(Indicadores de Ocorrência)	(Indicadores de Tendência)
<b>Financeira</b> F1 – Melhorar Lucros F2 – Ampliar Mix de Receita F3 – Reduzir Estrutura de Custos	Retorno sobre Investimento Aumento da Receita Mudança do Custo de Manutenção de Depósitos	Variedade de Produtos / Serviços Geradores de Receita
<b>Dos Clientes</b> C1 – Aumentar o nível de satisfação dos Clientes com Nossos Produtos e Pessoal C2 – Aumentar o nível de Satisfação "Após Venda"	Participação no Segmento Retenção de Clientes	Profundidade do Relacionamento Pesquisa de Opinião sobre Satisfação
<b>Interna</b> I1 – Compreender Nossos Clientes I2 – Criar produtos Inovadores I3 – Efetuar a Venda Cruzada dos Produtos I4 – Transferir Clientes para Canais Rentáveis I5 – Minimizar Problemas I6 – Atendimento Eficiente	Receita Gerada por Novos Produtos Quociente de Venda Cruzada Mudança de Mix de Canais Taxa de Erros de Serviço Tempo de Atendimento de Solicitações	Ciclo de Desenvolvimento de Produtos Horas passadas com o Cliente
<b>Do Aprendizado</b> A1 – Desenvolver Habilidades Estratégicas A2 – Fornecer informações Estratégicas A3 – Alinhar Metas Pessoais	Satisfação dos Funcionários Receita por Funcionário	Índice de Cobertura de Funções Estratégicas Índice de Disponibilidade de Informações Estratégicas Alinhamento de Metas Pessoais (%)

FONTE: PADOVEZE (2004, p.94)

#### 4.1.1.4. Gestão de Custos

A alta competitividade empresarial e a concorrência cada vez mais acirrada, exige das organizações o conhecimento de sua estrutura gerencial, especialmente de seus custos, que estão ligados diretamente à formação de preço de venda e conseqüentemente aos resultados alcançados no período. (BAZZI, 2015)

Custos são essencialmente medidas monetárias dos sacrifícios com os quais uma organização tem que arcar a fim de atingir os seus objetivos. Conseqüentemente, são parte muito importante do processo decisório. (FIGUEIREDO, CAGGIANO, 1997, p.56)

É necessário a explicação de algumas terminologias da área para facilitar o entendimento:

- Gasto: refere-se ao pagamento e recebimento de ativos, despesas ou custos (PADOVEZE, 2004). É um termo abrangente e pode ser entendido como o valor para a obtenção de determinado bem ou serviço. (BAZZI, 2015)
- Desembolso: “refere-se ao pagamento dos ativos adquiridos (...), uma movimentação de recursos financeiros, que pode ou não ocorrer no momento da realização do gasto”. (BAZZI, 2015, p.64)
- Investimento: refere-se a um ativo adquirido pela empresa para ser utilizado no processo de produção e está associado à sua vida útil. (BAZZI, 2015)
- Custo: “são gastos, que não investimentos, necessários para produzir os produtos da empresa”. (PADOVEZE, 2004, p.270)
- Despesa: “são gastos necessários para vender e enviar os produtos (...), são ligados a áreas administrativas e comerciais”. (PADOVEZE, 2004, p.270)
- Perda: “consumo involuntário ou anormal de um bem ou serviço da empresa em virtude de imprevistos, que não fazem parte da rotina operacional ou de comercialização”. (BAZZI, 2015, p.66)
- Desperdício: “é um gasto eliminado durante o processo produtivo ou administrativo, que não acarreta diretamente nenhum tipo de prejuízo financeiro para a empresa”. (BAZZI, 2015, p.66)

TABELA 4 - GASTOS VERSUS DESEMBOLSO

<b>Gastos</b>	<b>Desembolso</b>
Sacrifício econômico (Reconhecimento)	Sacrifício financeiro (Pagamento)
Evento econômico	Evento financeiro
Regime de competência	Regime de caixa
Subdivide-se em:	
Custo: Produção	
Despesa: Administração da empresa, obtenção de receita e remuneração do capital de terceiros	
Perda: Anormal, involuntária, inesperada, sem benefício futuro	
Investimento: Ativado, do qual se espera a geração de benefícios futuros	

FONTE: BAZZI (2015, p.65)

Os fatores produtivos utilizados pela empresa para o processo de produção são denominados elementos de custo. Sua correta identificação e classificação é fundamental formação do custo fabricação do produto final. São considerados elementos de custo (BAZZI, 2015):

- a) Material: Insumos básicos necessários para a produção e subdividem-se em dois grupos
  - Material direto (MAT): custos de materiais ligados diretamente ao produto fabricado, matéria prima;
  - Material indireto: são suprimentos e materiais necessários para o processo produtivo, porém não são diretamente identificados no produto produzido.
- b) Mão de obra: força de trabalho humana utilizada na produção e subdividem-se em dois grupos
  - Mão de obra direta (MO): Remuneração dos funcionários diretamente ligados a produção;
  - Mão de obra indireta: toda mão de obra que não está relacionada diretamente a produção.
- c) Custos indiretos de fabricação (CIF): são gastos diversos de fabricação, exceto materiais diretos e mão de obra direta. Exemplo:

energia elétrica, depreciação, manutenção, seguro, mão de obra indireta, material indireto e etc.

Os custos e despesas podem ser classificados de duas formas (PADOVEZE, 2004, p.271):

- Quanto ao objeto a ser custeado: custos diretos e indiretos
- Quanto ao volume de produção ou venda: custos fixos e variáveis.

Custos diretos podem ser facilmente alocados aos produtos. Já os custos indiretos necessitam de um processo de rateio para que essa alocação seja possível. Os custos fixos não sofrem alteração conforme a quantidade produzida. Já os custos variáveis sofrem alteração de acordo com o volume produzido.

#### 4.1.1.4.1. Métodos de custeio

Após a verificação de alguns conceitos e terminologias básicas da gestão de custos, serão apresentados a seguir os métodos de custeamento. O método de custeamento define quais os gastos devem fazer parte da apuração do custo unitário dos produtos e serviços finais. A escolha do método a ser empregado dependerá principalmente do tipo de produto ou processo de fabricação da empresa. Após a definição de determinado método os demais fundamentos e processos decisórios deverão ser modelados a luz do método adotado. (PADOVEZE, 2004). Os métodos de custeio são classificados em:

- a) Métodos de custeio direto ou variável; e
- b) Métodos de custeio por absorção.

Método de custeio variável ou direto consiste em custear os produtos por margem de contribuição (diferença entre as receitas e custos marginais). Neste método, somente os custos variáveis são utilizados para cálculo do custo unitário dos produtos. Os fixos são separados e considerados como despesas do período, indo diretamente para o Resultado. Este método é frequentemente utilizado para apoiar o processo gerencial de tomada decisão, entretanto não é aceito pela legislação fiscal. Para fins legais, deve-se utilizar o método de custeio por absorção. (MARTINS, 2003)

O método de custeio por absorção “consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, todos os gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos” (MARTINS, 2003, p.24). Em outras palavras, para a apuração do custo unitário dos produtos ou serviços finais são utilizados todos os custos, sejam diretos ou indiretos, fixos ou variáveis. (PADOVEZE, 2004)

Para os custos indiretos, que não são claramente identificáveis aos bens ou serviços produzidos, é necessário a utilização de critério de rateio de forma que possibilite a absorção destes custos ao valor unitário. Esse processo de distribuição de custos também pode ser denominado de alocação ou apropriação de custos indiretos aos produtos. (PADOVEZE, 2004)

O custeio ABC, ou método do custeamento baseado em atividades, é um método que utiliza o conceito de absorção de custos e despesas indiretas e fixas em sua elaboração. Este sistema de custeio é baseado na análise das atividades desenvolvidas na empresa. Atividade é qualquer evento que consome recursos da empresa, como por exemplo contratação de mão de obra, faturamento e recebimento, transporte de mercadorias e etc. (OLIVEIRA, 1998)

O Custeio por atividade pode ser definido como um método de custeamento que identifica um conjunto de custos para cada evento ou transação (atividade), na organização, que age como um direcionador de custos. Os custos são então alocados aos produtos e serviços na base do número desses eventos ou transações, que o produto ou serviço tem gerado ou consome como recursos. (PADOVEZE, 2004, p.307)

A importância do custeio ABC pode ser representada na tabela a seguir:

TABELA 5 - IMPORTÂNCIA DO CUSTEIO ABC

<b>Característica da informação gerada pelo custeio ABC</b>	<b>Impacto produzido pela informação no ambiente gerencial da empresa</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Permite a apuração dos custos dos produtos com maior precisão.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Revisões das margens de contribuição e rentabilidade dos produtos.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Identifica os direcionadores de custos.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Contribuição para o aprimoramento contínuo, com a melhoria dos processos e produtos.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Identifica os custos que não agregam valor aos produtos e aos processos.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Aumento da lucratividade, com a eliminação dos custos desnecessários.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Constata certas informações gerenciais, custos invisíveis, por exemplo, não disponíveis no custeio tradicional.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Aprimoramento do desempenho e melhor orientação para o processo decisório estratégico.</li> </ul>

FONTE: OLIVEIRA (1997, p.77)

O custeio baseado em atividades surgiu como ferramenta de análise estratégica dos custos relacionados às atividades que movimentam o consumo de recursos de uma empresa.

A utilização de custos dentro das empresas é essencialmente gerencial. Obviamente, para fins gerenciais, é importante que cada empresa elabore seus modelos de decisão segundo sua própria visão conceitual. Como a premissa básica é a gestão com enfoque em resultados, criação de valor e eficácia empresarial, é suficiente que os modelos utilizados sejam eficazes em atender estas premissas. (PADOVEZE, 2004, p.280)

A gestão de custos como instrumento de controladoria auxilia na busca de problemas eventuais, encontrando suas causas e assim podendo sugerir as unidades corretivas.

#### 4.1.1.5. Gestão Orçamentária

Orçamento é uma ferramenta de controle de todo o processo operacional da organização. É um instrumento constituído de planos que expressam quantitativa e formalmente, em termos de data e de unidade monetária os objetivos empresariais. (FIGUEIREDO E CAGGIANO, 1997).

“O orçamento é um instrumento que traz a definição quantitativa dos objetivos e o detalhamento dos fatores necessários para atingi-los, assim como o controle de desempenho” (OLIVEIRA, PEREZ JR, SILVA, 2002, p.117). O planejamento estratégico é a base para a elaboração do orçamento e seu acompanhamento sistemático resulta no controle.

Padoveze (2004, p.127) resume o orçamento da seguinte forma: “Orçar significa processar todos os dados constantes no sistema de informação contábil de hoje, introduzindo dados previstos e considerando as alterações já definidas para o primo exercício”.

Os objetivos do orçamento são o planejamento, a coordenação e o controle, reunindo esforços para (FIGUEIREDO E CAGGIANO, 1997, p36):

- Orientar a execução das atividades;
- Possibilitar a coordenação dos esforços das áreas e de todas as atividades que compõem a empresa;
- Otimizar o resultado global da empresa;
- Reduzir os riscos operacionais; e facilitar a identificação das causas dos desvios entre o planejado e o realizado, propiciando a implementação de ações corretivas.

O resultado do orçamento é um conjunto de informações físicas e econômico financeiras para um período de tempo futuro decorrentes de metas e procedimentos previamente consolidados nos planos operacionais. (FIGUEIREDO E CAGGIANO, 1997).

Existem dois tipos de orçamento, o orçamento estático e o flexível. O primeiro é o mais comum e determina a fixação dos volumes de vendas e produção, assim como as metas e índices permanecem constantes durante a projeção e simulação dos dados orçados. Já o orçamento flexível permite alterações e é ajustado conforme ocorrem as modificações. O enfoque deste orçamento está em eventos que podem ser medidos unitariamente. O orçamento ajustado deriva do flexível, pois é um



segundo orçamento que passa a vigorar a partir das modificações decorrentes do ajuste do plano. (PADOVEZE, 2004)

A elaboração do orçamento pode ser dividida em três categorias (OLIVEIRA, PEREZ JR, SILVA, 2002):

- a) Planejamento econômico;
- b) Planejamento financeiro; e
- c) Planejamento de capital.

O planejamento econômico baseia-se na fixação de metas para as receitas e despesas (itens que compõe o a demonstração de resultado) através da elaboração de sub orçamentos, que podem variar de acordo com o ramo de atividade da empresa. São eles:

- Orçamento de vendas: consiste na elaboração das metas de vendas da empresa.
- Orçamento de produção: baseado nas metas de vendas será estimada a quantidade de produção necessária para suprir a demanda.
- Orçamento de matéria-prima: baseado no plano de produção será estimada a quantidade necessária de matéria prima.
- Orçamento de Mão de obra direta: também baseado no plano de produção será estimada a quantidade de mão de obra direta a ser utilizada.
- Orçamento de custos indiretos de fabricação: estes custos normalmente são fixos, sendo assim, para orça-los é necessário consultar os históricos registrados, corrigi-los e/ou efetuar novas cotações para levantamento deste custo.
- Orçamento de despesas administrativas: estas despesas também possuem natureza fixa e poderão ser utilizados históricos corrigidos para composição deste orçamento.
- Orçamento de despesas comerciais: Possuem natureza variável e fixa. A parte variável compreende as comissões e impostos e deve ser elaborado de acordo plano de vendas. Para a parte fixa poderão ser utilizados históricos corrigidos para composição deste orçamento.

- Orçamento de despesas financeiras: estas despesas deverão ser orçadas através de planejamento financeiro que será descrito a seguir.

O Planejamento Financeiro baseia-se na elaboração de sub orçamentos das atividades que influenciam o fluxo de caixa da organização. Este planejamento “possibilita à empresa obter as informações antecipadas quanto a necessidade ou disponibilidade de recursos financeiros, o que facilita a tomada de decisão sobre fatores que envolvem o gerenciamento do caixa” (OLIVEIRA, PEREZ JR, SILVA, 2002, p.133). Os principais sub orçamentos que compõe o planejamento financeiro são:

- Orçamento de contas a pagar: consiste no levantamento de todas as despesas com a data prevista para os pagamentos;
- Orçamento de contas a receber: consiste no levantamento de todas as receitas com a data prevista para os recebimentos
- Orçamento de aplicações: consiste no levantamento de todas as disponibilidades, antecipando as sobras de caixa e formas de aplicação das mesmas;
- Orçamento de empréstimos: consiste no levantamento de todas as disponibilidades, antecipando as faltas de caixa e medidas de cobertura das mesmas;
- Orçamento de caixa: consiste na elaboração do planejamento das entradas e saídas (fluxo de caixa), mediante informações levantadas através dos orçamentos anteriormente citados de forma com que possam ser visualizadas com facilidade e possibilitem medidas corretivas conforme necessário.

O planejamento de capital baseia-se no levantamento de estimativas de investimentos que poderão ser utilizados para receitas futuras. O principal sub orçamento do “planejamento de capital é o Orçamento de Imobilizado, que consiste na elaboração de planejamento dos investimentos em imobilizado, suas respectivas apropriações e baixas. (OLIVEIRA, PEREZ JR, SILVA, 2002, p.134).

#### 4.1.1.5.1. Decisões de investimento de capital

Um investimento de capital pode ser conceituado como um investimento que pode oferecer um determinado retorno durante muitos períodos futuros. Pode ser aquisições de ativos como imóveis e maquinários, outros fundos geradores de receitas, projetos de pesquisa, campanhas promocionais, novo produto ou nova linha de produção. (FIGUEIREDO E CAGGIANO, 1997).

Estas decisões de investimento geralmente envolvem uma grande quantidade de recursos a serem aplicados, sendo necessário a utilização de métodos que analisem o investimento e reduzam a área de incerteza antes da decisão ser tomada.

Os métodos mais utilizados são:

- a) *Payback*;
- b) Valor presente líquido (VPL), e
- c) Taxa interna de retorno (TIR).

O método de período de *Payback*, projeta o tempo necessário para que as entradas de caixa esperadas paguem o desembolso efetuado para o investimento. (FIGUEIREDO E CAGGIANO, 1997). Para o cálculo do *Payback* é utilizado a seguinte fórmula:

$$\text{Período de } \textit{payback} \text{ (anos)} = \frac{\text{Desembolsos Líquidos}}{\text{Entradas Líquidas}}$$

Este método focado na liquidez do investimento e baseia-se somente no tempo em que os desembolsos de caixa serão cobertos. É aconselhável que sejam utilizados métodos adicionais que apontem de lucratividade.

Outro método utilizado para decidir sobre um investimento é o Valor Presente Líquido (VPL). Quando um investimento é feito, espera-se que o resultado do investimento supere o valor investido e que compense o risco de utilizar um valor presente certo por um valor futuro duvidoso. O método valor presente líquido é baseado em uma taxa mínima de retorno assumida quando um investimento é feito. O fundamento do VPL é o custo do dinheiro no tempo. (PADOVEZE, 2003)

Para o cálculo do VPL é utilizado a seguinte fórmula (FIGUEIREDO E CAGGIANO, 1997):

$$\frac{a_1}{(1+i)} + \frac{a_2}{(1+i)^2} + \dots + \frac{a_n}{(1+i)^n} > A$$

Onde:

- A = Custo inicial do projeto
- a = Fluxos líquidos de caixa por ano
- i = Custo do capital
- n = Tempo de vida esperado pelo projeto

“Uma decisão é feita a favor de um projeto se o VPL é um número positivo. Esse método também pode ser aplicado na comparação de vários projetos quando são considerados investimentos mutuamente exclusivos.” (FIGUEIREDO E CAGGIANO, 1997, p.96)

A taxa interna de retorno é um método que busca a “taxa de juros que iguala o total dos fluxos futuros descontados a essa taxa de juros, com o valor do investimento inicial.” (PADOVEZE, 2003, p.467) A TIR é calculada pela seguinte fórmula:

$$I(0) = \frac{FF(1)}{(1+i)^1} + \frac{FF(2)}{(1+i)^2} + \dots + \frac{FF(n)}{(1+i)^n}$$

Onde:

- I(0) = Investimento inicial no período 0
- FF = Fluxos futuros dos períodos 1 a n
- i = Taxa de juros que iguala a equação

“A seleção dos projetos de investimento é sempre uma questão de descobrir dentre as alternativas que se apresentam é o melhor segundo o ponto de vista da empresa”, e estas ferramentas contribuem para que seja tomada a melhor decisão. (FIGUEIREDO E CAGGIANO, 1997, p.90)

## 5. CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Esta pesquisa procurou apresentar a importância da controladoria no processo de gestão. À luz de diversos autores renomados, foi possível compreender a controladoria, seu papel na gestão das organizações e como ela pode ser utilizada como ferramenta de controle para auxiliar no processo de tomada de decisão.

Em virtude das constantes mudanças no ambiente organizacional, as empresas têm buscado ferramentas que possibilitem a sua adequação neste mercado cada vez mais competitivo. A velocidade destas mudanças requer informações ágeis e confiáveis para que possa ser tomada a decisão mais acertada possível. A função da controladoria é fornecer estas informações de forma que direcione o gestor para o cumprimento do planejamento organizacional.

A controladoria oferece ferramentas para auxiliar o processo de tomada de decisão. Nesta pesquisa foram apresentadas as seguintes ferramentas:

Planejamento estratégico, é um processo gerencial que reúne os objetivos, metas, diretrizes e planos para atingir estes objetivos, contribuindo para a definição de que tipo de empresa ela é ou deseja ser. (OLIVEIRA, PEREZ JR E SILVA, 2002)

A Análise S.W.O.T é uma ferramenta que permite com que a organização estude o ambiente onde está inserida e quais as possíveis causas de sucesso ou fracasso possam impacta-la no futuro.

O *Balanced Scorecard* ou BCS é a ferramenta que traduz de estratégia em ação, sua finalidade é tirar do papel as metas e planos estratégicos e difundidos em todos os níveis organizacionais.

A Gestão de Custos envolve o uso das informações geradas através dos dispêndios monetários e tempo utilizados para produção e transforma em informação gerenciais de planejamento e controle.

A gestão orçamentaria uma ferramenta que controla todo o processo operacional da organização. É um instrumento constituído de planos que expressam quantitativa e formalmente, em termos de data e de unidade monetária os objetivos empresariais. (FIGUEIREDO E CAGGIANO, 1997)

Através deste estudo podemos concluir que uma organização que possui um órgão de controladoria e aplica suas premissas possui um diferencial competitivo em relação ao mercado pois as ferramentas da controladoria impactam positivamente o processo gerencial da organização.

Este trabalho de pesquisa não esgota tudo o que pode ser conhecido em relação ao tema abordado, o escopo desta pesquisa foi limitado, entretanto serve como referência para futuras pesquisas na área de Controladoria.

Sugere-se, para futuras pesquisas, a ampliação do escopo de forma que se possa aprofundar o conhecimento sobre as ferramentas apresentadas, contribuindo para o desenvolvimento do campo de produção científica em ensino e pesquisa da abrangente área da Controladoria.

## REFERÊNCIAS

ARAÚJO, C. A.. Bibliometria: evolução histórica e questões atuais. **Em Questão**, Porto Alegre, v. 12, n. 1, p. 11-32, jan./jun. 2006.

BAZZI, S. **Contabilidade gerencial: conceitos básicos e aplicação**. Curitiba: Intersaberes, 2015.

BEUREN, I. M.; GOMES, E. C. O.; LUZ, R. M. **Motivações para implantar a área organizacional de controladoria em grandes empresas**. *Gestão & Regionalidade*, v. 28, n. 82, p. 19-34, 2012.

CATELLI, A. **Controladoria: Uma abordagem da gestão econômica - Gecon**. 2ª. Ed. – São Paulo: Atlas, 2001.

CERVO, A. L.; BERVIAN, P. I. **Metodologia científica**. 4ed. São Paulo: Makron books, 1996.

FIETZ, E. Z.; COSTA, A.; BEUREN, I. M. **Participação da Controladoria no processo de gestão das organizações: uma análise comparativa entre grandes indústrias de Santa Catarina do Rio Grande do Sul**. *Revista de Negócios*, v. 12, n. 1, p. 29-41, 2007.

FIGUEIREDO, S.; CAGGIANO, C. P. **Controladoria: Teoria e Prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006

FIORIANI, A. R. **Controladoria como geradora de informações para subsidiar decisões administrativas**. *Revista de Negócios*, v. 6, n. 3, p. 29-38, 2001.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 3ª ed. São Paulo, 2002.

KAPLAN, R. S.;NORTON, D. P. **A Estratégia em Ação: Balanced Scorecard**. 22ª. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

LUNKES, R. J.; SCHNORREBERGER, D.; GASPARETTO, V. **Um estudo sobre as funções da controladoria**. *Revista de Contabilidade e Organizações*, v. 4, n. 10, art. 6, p. 106-126, 2010.

LUNKES, R. J.; SCHNORREBERGER, D.; ROSA, F. S. **Funções da Controladoria: uma análise no cenário brasileiro**. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios*, v. 15, n. 47, p. 283-299, 2013.

MACHADO, L. S.; MACHADO, M. R. R.; SANTOS, E. J. D. **Atuação da controladoria em uma empresa de médio porte: um estudo de caso**. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, v. 5, n. 10, p. 53-67, 2008.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 9ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MENEZES, L. L.; RICCIO, E. L. **Relacionamento entre a Controladoria e a gestão da informação econômico-financeira na nova economia.** Revista Brasileira de Gestão de Negócios, v. 7, n. 18, p. 34-50, 2005.

MORAIS, O. O.; ANTONIO C. D.; HOLANDA, A. P. **Artefatos de contabilidade gerencial e maximização do valor em firmas brasileiras;** Revista de Contabilidade e Controladoria - UFPR, Curitiba, v. 6, n.2, p. 128-146, maio/ago. 2014. Disponível em: < <http://ojs.c3sl.ufpr.br/ojs/index.php/rcc/article/viewFile/35409/23562>>. Acesso em 06/07/2015.

MOSIMANN, Clara e et alli. **Controladoria – seu papel na administração de empresas.** Florianópolis: Editora da UFSC, 1993.

NASCIMENTO, F. R. V.; ROSA, A. L. T.; SANTOS, S. M. D.; TENÓRIO, J. N. B. **A Controladoria como suporte ao processo de gestão numa empresa do comércio varejista.** Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ, v. 10, n. 2, p. 11-26, 2005.

OYADOMARI, J. C. T.; AGUIAR, A. B.; YEN-TSANG, C.; CARDOSO, R. L.; LIMA, R. G. D. **Associações entre informações, desempenho da controladoria, desempenho gerencial e organizacional: um estudo exploratório.** Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade, v. 8, n. 3, p. 309-325, 2014.

PADOVEZE, C. L. **Controladoria Básica.** 2ª ed. São Paulo: Cengage Learning, 2010.

SANTOS, S. M. D.; SOARES, F. A.; LIMA JUNIOR, C. A. C.; TENÓRIO, J. N. B. **A Controladoria como ferramenta de apoio as estratégias competitivas: estudo de caso numa empresa de telefonia móvel.** Revista de Negócios, v. 12, n. 4, p. 18-31, 2007.

SCHMDT, P. **Controladoria: agregando valor para a empresa.** Porto alegre: Bookman, 2002.

SIQUEIRA, J. R. M.; SOLTELINHO, W. **O profissional de controladoria no mercado Brasileiro: do surgimento da profissão aos dias atuais.** Revista Contabilidade & Finanças - USP, v. 12, n. 27, p. 66-77, 2001.

TUNG, N. H. **Controladoria financeira das empresas: uma abordagem prática.** 8.ed. São Paulo: Universidade de São Paulo, 1993.

VIEIRA, P. A.; SILVA, J. A. T. **Controladoria Estratégica: focando o futuro da organização.** Pensar Contábil, v. 7, n. 27, p. 1-10, 2005.