

ROSANE ARAUJO DA SILVA

CONTROLES INTERNOS: PLANEJAMENTO E IMPLANTAÇÃO

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

Orientador: Prof. Dr Vicente Pacheco.

**CURITIBA
2007**

RESUMO

SILVA, Rosane Araújo, Controles Internos: Planejamento e Implantação - Este estudo, formulado com base em pesquisas bibliográficas, é uma tentativa de evidenciar os controles internos utilizados nas empresas, visando aplicá-los de forma eficaz na busca pela otimização de resultados. Através de instrumentos presentes na contabilidade, planejamento, e em outras áreas da empresa, buscou-se a criação de um roteiro sugestivo de implantação de controles, sendo que o mesmo pode ser adaptado a qualquer tipo de empresa, contanto que ele seja moldado às peculiaridades inerentes a cada uma. Ressalta-se ainda a importância da controladoria estratégica para os executivos, auxiliando-os no processo decisório através da mensuração de resultados, apontamento de falhas, e sugestões voltadas à eficácia da gestão empresarial. Para que isso ocorra, o fluxo de informações é recebido pela controladoria, que por sua vez filtrará as mesmas, proporcionando aos gestores uma base de informações mais objetiva, direcionando os esforços de todos ao alcance dos objetivos propostos no planejamento estratégico. Neste estudo será demonstrado que a função do controle interno está diretamente relacionada com as demais funções do processo administrativo, tais como: planejamento, organização e direção.

Palavras-chave: Controladoria; Controles; Implantação; Planejamento; Gestão;

ABSTRACT

SILVA, Rosane Araujo, Internal Controls: Planning and Implantation - The objective of this study, which was formulated through a bibliographical research, is to evidence the internal controls used by companies, striving for an effective use of such in order to obtain optimized results. Through the instruments introduced by accounting, planning and other departments in the companies, this study sought for a suggestive script for implanting controls. Such controls can be adapted to any kind and size of companies, given that some changes are applied in order to mold to the company's peculiarities. The importance of strategical controllership to decision-makers is also presented in this study, aiding them in the decision making process through the measuring of results, presenting the flaws and suggestions regarding the achievement of effective company management. In order for this to happen the information flow is received by the controller or controllership department, who will filter them, providing the decision-makers with more objective and straight-to-the-point information, leading everybody's effort to the fulfillment of the goals established during the strategical planning. In addition to it, this study will attest that the internal controls are directly related to the other instruments in the administrative process such as planning, organization and diretion.

Keywords: Controllership; Controls; Implantation; Planning; Management;

SUMARIO

1	INTRODUÇÃO.....	1
1.1	TEMÁTICA DO TRABALHO.....	2
1.1.1	METODOLOGIA.....	2
1.1.2	OBJETIVOS GERAIS.....	3
1.1.3	OBJETIVOS ESPECÍFICOS.....	3
1.1.4	JUSTIFICATIVA DO TRABALHO.....	4
2	BASE TEÓRICA.....	5
2.1	O PAPEL DA CONTROLADORIA NAS EMPRESAS.....	5
2.2	A IMPORTÂNCIA DA CONTROLADORIA ESTRATÉGICA.....	9
2.3	OS INSTRUMENTOS DA CONTROLADORIA ESTRATÉGICA.....	11
2.4	PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO.....	14
2.5	MÉTODOS DE CUSTEIO.....	17
2.5.1	CUSTEIO POR ABSORÇÃO (OU INTEGRAL).....	17
2.5.1.1	COMPONENTES DO CUSTO.....	19
2.5.1.2	BENS DE CONSUMO EVENTUAL.....	20
2.5.1.3	QUEBRAS E PERDAS.....	20
2.5.2	CUSTEIO DIRETO (OU VARIÁVEL).....	20
2.5.3	CUSTEIO PADRÃO.....	24
2.6	ORÇAMENTO.....	26
2.7	AUDITORIA.....	32
2.7.1	AS FORMAS DE AUDITORIA.....	33
2.7.2	AUDITORIA INTERNA E EXTERNA.....	35
2.8	A RELEVÂNCIA DO CONTROLE INTERNO PARA OTIMIZAÇÃO DE RECURSOS E CUMPRIMENTO DA MISSÃO.....	36
2.9	OS INSTRUMENTOS DE CONTROLE.....	40
2.10	COMO IMPLANTAR CONTROLES.....	43
2.11	AS DIFICULDADES SURGIDAS NA ETAPA DE IMPLANTAÇÃO DE CONTROLES.....	50
3	ETAPAS A SEREM SEGUIDAS PARA A IMPLANTAÇÃO DE CONTROLES INTERNOS ...	54
3.1	CONHECIMENTO DA EMPRESA.....	54
3.2	ANALISE SWOT (STRENGTH, WEAKNESSES, OPPORTUNITIES, TREATS).....	55
3.3	CRIAÇÃO DE SIG (SISTEMA DE INFORMAÇÃO GERENCIAL).....	55
3.4	PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO.....	56
3.5	DEFINIÇÃO DA FORMA DE CUSTEIO ADOTADO PELA EMPRESA.....	56
3.6	ORÇAMENTO.....	56
3.7	AUDITORIA.....	57

3.8	FATORES MOTIVACIONAIS	57
4	CONSIDERAÇÕES FINAIS	59
	REFERENCIAL BIBLIOGRÁFICO	61

LISTA DE FIGURAS

FIGURA 1 – INSTABILIDADE DO MODELO DE PLANEJAMENTO A PARTIR DA ALTA DIREÇÃO	30
FIGURA 2 – INTER-RELAÇÃO DE PROCESSOS.....	36
FIGURA 3 – PROCESSO DE CONTROLE	48
FIGURA 4 – PIRÂMIDE DAS NECESSIDADES	51

1 INTRODUÇÃO

Com a evolução humana e tecnológica, segue a evolução de conceitos que são atualizados para serem compatíveis com a nova realidade criada. Porém, nem toda criação deve ser um processo destrutivo. É possível sim criar uma nova realidade utilizando conceitos e tecnologia aplicados em épocas que antecedem esta nova realidade.

Aplicado a administração de empresas, muitas das formas administrativas foram criadas há muito tempo, mas ainda são utilizadas ou servem de base para a formulação de novas técnicas administrativas.

As mudanças que ocasionaram a necessidade de se ter uma administração diferenciada foi o crescimento das empresas e a diversidade de produtos que as mesmas passaram a fabricar, desta forma passou a existir a necessidade de se apurar os resultados de cada atividade desempenhada pela empresa e ter a certeza de quais atividades estão sendo lucrativas e quais estão gerando prejuízo, mas só esta informação não basta. Na busca de conquistar uma fatia cada vez maior do mercado as empresas passaram de uma estrutura simples a uma estrutura que dá a impressão de existir várias empresas dentro de uma só, mas como administrar uma empresa com tal complexidade?

A controladoria juntamente com outras ciências é fruto desta cadeia de alterações e se desenvolveu por tal motivo.

A base científica da controladoria é a contabilidade, a ciência onde repousam os fundamentos da gestão econômica. A controladoria por si só esta diretamente ligada à contabilidade, já a controladoria estratégica, além de estar ligada à contabilidade, tem uma função mais abrangente que está relacionada a todo

processo de gestão da empresa. Ainda neste trabalho será destacada a importância que a controladoria estratégica e seus controles internos desempenham nas instituições para auxiliar os gestores da mesma a obter melhores resultados.

Com a controladoria, surge a união da administração contábil e gerencial, possibilitando que as melhores ferramentas, formas de controle e relatórios sirvam como base de decisão dos gestores para a formulação de estratégias. Portanto, o estudo da controladoria permite uma compreensão mais completa da empresa, e é com este objetivo que este trabalho está sendo desenvolvido, de forma a elaborar um roteiro de etapas a serem seguidas para o devido planejamento e implantação de ferramentas que busquem um resultado ótimo às empresas atuais.

Para isso, será necessário, primeiramente, definir o papel da controladoria, demonstrar seu desenvolvimento para a controladoria estratégica, evidenciar a importância do planejamento estratégico e instrumentos de controle, elaborar um guia sugestivo de implantação de mudanças, controles, estratégias, e as dificuldades inerentes à quebra do *status quo*, permitindo ainda que qualquer tipo e tamanho de empresa consigam empregar tais instrumentos, possibilitando à empresa se adequar às mudanças do novo sistema.

1.1 TEMÁTICA DO TRABALHO

1.1.1 Metodologia

Para a realização do presente trabalho, será feita uma pesquisa documental, onde serão utilizados basicamente material bibliográfico, textos xerocopiados e outros, buscando refletir e fundamentar o roteiro proposto.

Primeiramente, torna-se necessário buscar na literatura produzida subsídios tanto para mostrar e conceituar os métodos aplicados e defendidos por autores da área, quanto para fundamentar uma seqüência de etapas na implantação de controles internos. A tentativa é de demonstrar a importância dos controles internos para a busca de otimização de resultados, a relação entre diferentes áreas da empresa, buscando evidenciar os possíveis pontos de estrangulamentos no sistema.

Num segundo momento, busca-se extrair dos diversos métodos e aplicações encontrados em bibliografia uma base para formular um roteiro de etapas para o planejamento e implantação de controles nas empresas, de forma a envolver todos, quebrando paradigmas que possam vir a ocorrer.

1.1.2 Objetivos Gerais

Demonstrar a importância dos controles internos na busca pela otimização de resultados.

Evidenciar a relação existente entre planejamento estratégico, controles internos, direção e organização.

1.1.3 Objetivos Específicos

- Conceituar controladoria e controladoria estratégica no processo de gestão.
- Elencar os tipos de controles mais utilizados nas empresas e suas finalidades.
- Sugerir um roteiro para a implantação dos controles internos, suscetíveis a alterações para atender a realidade de cada empresa, mencionando as possíveis barreiras durante este processo.

- Citar a importância de um sistema de informação gerencial (SIG) para viabilizar a implantação de controles internos.
- Mencionar as dificuldades existentes no processo de mudança, referente tanto aos recursos físicos da empresa quanto aos fatores humanos.

1.1.4 Justificativa do Trabalho

A problemática do trabalho é demonstrar desde o planejamento à implantação dos controles internos de forma teórica, sem a aplicação do mesmo a uma determinada empresa, desta forma, não justifica a utilização de um estudo de caso, pois o guia sugestivo apresentado deverá ser moldado às peculiaridades de cada organização, fomentando a busca por conhecimentos mais específicos.

2 BASE TEÓRICA

2.1 O PAPEL DA CONTROLADORIA NAS EMPRESAS

A Administração é o ramo do conhecimento que cuida da gestão dos recursos e do processo decisório. A Contabilidade, por sua vez, cuida do patrimônio da organização, expresso monetariamente e registra e fornece informações financeiras. Portanto, por um lado, a função principal do Administrador é a de gerir a organização e, por conseguinte, tomar decisões, por outro lado, o Contador tem, dentre outras responsabilidades, a função de cuidar da informação contábil e fornecer subsídios para que o Administrador possa exercer, com eficácia, as suas funções.

O Contador pode ir além e também participar do processo de tomada de decisão, sendo necessário, para isso, que incorpore conhecimentos de gestão organizacional, ampliando, assim, o seu leque de atuação e, com isso, afastando as críticas comumente feitas pelos gestores da organização, de que sua atuação profissional atende apenas às necessidades fiscais.

Por conta dessa visão integradora da atuação dos profissionais da Administração e da Contabilidade, observa-se a necessidade da adoção do modelo sistêmico nas organizações e, em decorrência, do gerenciamento por processos. Para isso, torna-se importante à implementação do chamado ciclo PDCA (Planejar, Desenvolver, Controlar e Agir) onde cada uma dessas etapas é atendida pelas informações oriundas dos Sistemas de Informação Gerencial e Contábil, sendo necessário que estas sejam oportunas, corretas, confiáveis e com periodicidade necessária, viabilizando, assim, o controle e a tomada eficaz de decisões por parte dos gestores da organização.

Portanto, a área mais propícia para a atuação integrada entre o Administrador e o Contador é a Controladoria. Justifica-se tal afirmativa pelo fato de ser um órgão da empresa que possui uma estrutura funcional formada por conceitos e técnicas derivadas da Contabilidade, Economia e Administração, objetivando, dentre outras atribuições, a geração de informações úteis e necessárias aos gestores para as tomadas de decisão na busca da eficácia empresarial.(VILLAS BOAS, 1999).

A controladoria permite uma maior integração entre todos os departamentos, aspectos, situações, proporcionando análises sistêmicas sobre a empresa.

Controladoria não pode ser vista como um método, voltado ao como fazer. Para uma correta compreensão do todo, devemos cindi-la em dois vértices: o primeiro como ramo do conhecimento responsável pelo estabelecimento de toda base conceitual, e o segundo como órgão administrativo respondendo pela disseminação de conhecimento, modelagem e implantação de sistemas de informações. (CATELI, 1999, p. 370)

Uma das principais funções da controladoria é tornar todo o processo de gestão mais claro, mais objetivo, estabelecendo parâmetros a serem seguidos para que as estratégias criadas sejam realizadas. Conforme PEREZ (1997, p.37), "o papel da controladoria é assessorar a gestão da empresa fornecendo mensuração das alternativas econômicas e, através da visão sistêmica, integrar informações e reportá-las para facilitar o processo decisório".

A atuação da controladoria dentro das empresas tem por objetivo influenciar o processo de tomada de decisão de uma maneira mais clara e objetiva em busca da otimização dos lucros e resultados almejados, podendo atuar de várias maneiras, como por exemplo: através de uma redução de custos ou uma visão sistêmica de mercado mais arrojada e levantando informações e fazendo planejamentos e controles da atual e futura situação da empresa.

O papel que a controladoria exerce nas instituições é de assessorar a gestão da empresa, fornecendo alternativas econômicas e conhecimento sistêmico, integrando as informações obtidas e reportando-as para auxiliar no processo de decisão.

Os modernos conceitos de Controladoria indicam que o “controller” desempenha sua função de controle de maneira muito especial, isto é, ao organizar e reportar dados relevantes, exerce uma força ou influência que induz os gerentes a tomarem decisões lógicas e consistentes com a missão e objetivos da empresa.

Com isso, a obrigação do controller é ter a perícia das informações que irá transmitir aos acionistas para que realmente seja transformado em números positivos para a empresa.

Dentro do planejamento operacional, cabe ao controller criar um modelo de gestão baseado no sistema de informações da instituição, integrando-o para melhora dos resultados nas análises já elaboradas para a atual conjuntura da empresa. Com a certeza das informações obtidas, o controller deve manter a imparcialidade nas conclusões dos números apresentados e medições de quantidade e qualidade.

A controladoria regida pelo controller tem a obrigação de prestar contas dos resultados obtidos em função da distribuição de poderes. A autoridade e o poder são dados em toda estrutura da organização. O processo tem início com os acionistas definindo a melhor opção de escolha de um conselho administrativo, que irá representá-los, traçando diretrizes estratégicas da instituição e garantindo assim o retorno sobre os investimentos efetivados pela organização.

O conselho administrativo indicará os colaboradores da diretoria para a gestão dos negócios da empresa, que por sua vez, contratarão os gerentes

responsáveis para desmembrar as funções de cada departamento no processo da busca da delegação de funções aos seus subordinados, formando assim a cadeia de "accountability" proposta para a empresa.

Para PESTANA (1997, p. 32), accountability é a obrigação de se prestar contas dos resultados obtidos, em função das responsabilidades que decorrem de uma delegação de poder. Essa delegação de poder é parte integrante das mudanças e visões da controladoria, que, como mencionado anteriormente, tornam todos os processos na empresa mais objetivos, mais claros, pois sabe-se o que esperar de cada pessoa e departamento.

Para que haja sucesso nos resultados obtidos é extremamente necessário que a cadeia organizacional da empresa atue em perfeita sincronia nas trocas de informações entre departamentos e cooperativismo de todos envolvidos no processo para a busca de melhores resultados almejados pela empresa. (PESTANA, 1997, p. 32)

As empresas que buscam um controller esperam as seguintes qualificações :

- Supervisionar controles gerenciais.
- Prover suporte gerencial às áreas comercial, industrial, de logística, custos e compras.
- Planejar, controlar e analisar os orçamentos e planos de investimentos.
- Profundo envolvimento nas áreas de controle de custos e nos projetos de redução de custos dos produtos.
- Identificar oportunidades de negócios, tratando com áreas comerciais, industriais, de engenharia e suporte.
- Responsabilizar-se pela qualidade dos relatórios.
- Relacionar-se com auditores externos.
- Implantar controles.

- Acompanhar o trabalho do departamento de contabilidade
- Acompanhar os estoques e o capital de giro.
- Analisar as variações de margens reais x orçadas.
- Estudar viabilidade econômica.
- Estudar "benchmark"
- Coordenar procedimentos contábeis com elaboração de relatórios em GAAP's locais e internacionais.
- Planejamento fiscal.

2.2 A IMPORTÂNCIA DA CONTROLADORIA ESTRATÉGICA

A controladoria estratégica tem como função o apoio à decisão nos diferentes setores de uma empresa, sobretudo nas áreas de planejamento. Além disto, a controladoria estratégica ocupa-se de efetuar o controle de desempenho no sentido de assegurar o resultado econômico traçado pelo controller e os gestores da empresa.

Com base nos sistemas gerenciais de informações, a controladoria estratégica procura atuar de uma maneira que se possa sair de uma situação atual para uma condição futura planejada.

O termo controladoria, nos leva ao registro preciso e análise dos fatos ocorridos em uma organização e no quadro econômico em que a empresa atua, dentro e fora do país, se por ventura a empresa atuar no mercado internacional.

A análise gerencial tem por obrigação a eficiência. Toda análise de dados que se faz de alguma empresa tem a importância do aprendizado, mas não permite cometer os mesmos erros do passado. As ferramentas gerenciais precisam ser

ágeis, ocasionar mudanças de rumos, ajustar o posicionamento da organização e atingir os objetivos propostos.

Estratégia é um termo que muitos profissionais que se dedicam a controladoria tem como base do seu trabalho, com isto o controller terá uma ferramenta que facilitará o seu trabalho dentro da empresa, tornando mais fácil o trabalho dos gestores, propiciando mudanças e estabelecendo metas para os colaboradores da empresa.

Com o uso da controladoria estratégica, houve o avanço sobre questões ligadas ao ambiente externo da organização, avaliando não apenas o desempenho econômico da empresa, mais questões ligadas a fatores externos que podem influenciar o resultado final desejado pela instituição. Variáveis relacionadas ao mercado consumidor, fornecedores, concorrentes, governos, enfim, fatores determinantes do sucesso das estratégias da empresa são sistematicamente controladas e apresentadas aos gestores/estrategistas do negócio, subsidiando com isso, o processo de tomada de decisão.

Fatores ligados ao planejamento estratégico e ao processo de qualidade encontram na controladoria estratégica o suporte que precisam para avaliar o desenvolvimento das atividades, tal como as demais áreas utilizam as informações da contabilidade gerencial. Outro ponto importante é a qualidade de uma maneira geral. O movimento da qualidade atua em diversas áreas de uma empresa: produção, administração, marketing, e principalmente nas áreas de finanças e contabilidade. Com este relato é ilustrada a importância que a controladoria estratégica exerce nos programas de qualidade.

A controladoria estratégica pode utilizar-se ainda de importantes ferramentas, tais como a gestão estratégica da cadeia de valores, gestão estratégica das informações e o custeio por atividade ou *balanced scorecard*.

2.3 OS INSTRUMENTOS DA CONTROLADORIA ESTRATÉGICA

Os instrumentos que compõem a controladoria são propostos por: Processo de gestão e Sistemas de informações.

Para CATELI (1999, p. 377), no contexto da gestão econômica, visto que a execução das atividades por sua vez é condição para o desempenho das funções, a controladoria, na execução de suas atividades, deve utilizar-se de dois instrumentos fundamentais: Processo de Gestão e Sistemas de Informações.

Na gestão de atividades propostas para empresa, os gestores da instituição juntamente com o auxílio do controller, têm por objetivo estruturar o planejamento de ação cuidadosamente para pôr em prática os planos mais adequados para a empresa de acordo com a necessidade e posição dela no mercado.

Neste processo, estão englobados o planejamento estratégico, operacional e programação, que consiste em determinar a missão da empresa, onde são atribuídos poderes de funções propostos pelo conselho administrativo e a subsequência de sua cadeia para o cumprimento do objetivo proposto; a análise sistêmica ambiental que tem por objetivo avaliar a situação da empresa de acordo com o ambiente interno e externo, identificando os fatores críticos de sucesso e de necessidades imediatas. Estes são fatores que a organização precisa solucionar para obtenção da mínima satisfação nos seus resultados. Para chegar a uma solução é necessário avaliar as variáveis ambientais internas, fatores ligados ao

processo de operação administrativa e decisória na empresa, da maneira como é feita a distribuição de produtos (logística), recursos materiais (matéria-prima e condições de trabalho), recursos tecnológicos e a satisfação dos clientes internos e externos (fatores econômicos, políticos, sociais e tecnológicos, que poderão gerar fatores chaves positivos e negativos apresentando ameaças ou oportunidades para a empresa). Engloba também o estabelecimento de diretrizes e objetivos estratégicos que consistem em benefícios tangíveis e mais duradouros da análise da situação do ambiente interno e externo da empresa.

Diretrizes referem-se ao conjunto de indicações de caráter amplo que irão ser dirigidos para o comportamento da empresa e orientar ou centralizar a linha de raciocínio do processo de tomada de decisão para os objetivos estratégicos internos e externos.

Quanto ao objetivo estratégico, é definido como alvo almejado por todos dentro de sua missão na empresa, levando em consideração as conclusões das análises ambientais e o cumprimento do mesmo dentro do prazo proposto.

Após realizada a etapa de planejamento dos instrumentos da controladoria, é necessário colocá-los em prática para a real obtenção dos resultados projetados neste planejamento. Cumprida esta fase, há de manter o controle do planejamento e da execução do mesmo. Desta forma, ao participar do modelo de gestão, divulgar os conceitos de gestão econômica, disponibilizar os instrumentos necessários e zelar pelo pronto atendimento, caracteriza-se a controladoria como um agente de mudanças. Visando viabilizar a implantação e controle dos processos necessários para o alcance do que foi planejado, torna-se necessário um sistema de informações.

O sistema de informações tem por objetivo fornecer condições para que os resultados reais das operações propostas pelo planejamento sejam comparados e apurados para a realização da controladoria na empresa, chegando assim com essa mensuração ao resultado esperado. A integração dos padrões, orçamentos e contabilidade têm por objetivo apoiar os gestores no processo da administração da entidade, formando assim uma operação de adequação entre os sistemas de um único banco de dados.

Para que haja uma sintonia entre o sistema de informações e o processo de gestão é extremamente necessário que as informações sejam geradas de forma clara. O conteúdo das informações devem ser completas, detalhadas no nível necessário e confiável. A idade das informações, ou seja, o intervalo de tempo entre datas de ocorrência dos fatos e a geração da informação devem ser monitoradas para que não fique obsoleta, assim como a frequência ou periodicidade com que a informação é gerada para atender as necessidades da administração da empresa.

Para suprir o processo de gestão juntamente com o sistema de informações adequadas, nas decisões requeridas em suas etapas, a controladoria estará disponibilizando um sistema de informações gerenciais. Os subsistemas componentes serão modelados e construídos com base em conceitos econômicos. Os subsistemas são: Simulações, orçamentos, padrões e realizados. Estes, por sua vez viabilizarão conjuntos de ações para induzir os gestores a uma decisão correta; apurar os resultados econômicos dos produtos, atividades, áreas, empresas e etc; refletir o físico operacional; permitir a avaliação de resultados dos produtos e serviços e fazer a avaliação de desempenho.

A integração existente entre os subsistemas, produzirá informações comparativas entre desempenhos orçados, padrões e realizados, obedecendo a

uma mesma base conceitual, não possibilitando discussões na avaliação de desempenhos e resultados.

2.4 PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO

Muito se fala em Planejamento Estratégico(PE), e nas organizações de maneira geral ainda se pode encontrar uma série de interpretações em relação a esta ferramenta da administração.

O Planejamento Estratégico, que se tornou o foco de atenção da alta administração das empresas, volta-se para as medidas positivas que uma empresa poderá tomar para enfrentar ameaças e aproveitar as oportunidades encontradas em seu ambiente.

Empresas de todos os tipos estão chegando à conclusão de que essa atenção sistemática à estratégia é uma atividade muito proveitosa. Empresas pequenas, médias e grandes, distribuidores e fabricantes, bancos e instituições sem finalidade de lucro, todos os tipos de organizações devem decidir os rumos que sejam mais adequados aos seus interesses.

As razões dessa atenção crescente à estratégia empresarial são muitas, algumas mais evidentes que outras. Dentre as causas mais importantes do crescimento recente do Planejamento Estratégico, pode-se citar que os ambientes de praticamente todas as empresas mudam com surpreendente rapidez. Essas mudanças ocorrem nos ambientes econômico, social, tecnológico e político. A empresa somente poderá crescer e progredir se conseguir ajustar-se à conjuntura, e o Planejamento Estratégico é uma técnica comprovada para que tais ajustes sejam feitos com inteligência.

Trata-se de um instrumento mais flexível que o conhecido Planejamento à Longo Prazo. Um elemento-chave da estratégia é a seleção de apenas algumas características e medidas a serem consideradas tomadas.

É um instrumento que força, ou pelo menos estimula, os administradores a pensar em termos do que é importante ou relativamente importante, e também a se concentrar sobre assuntos de relevância.

O mais importante na utilização do Planejamento Estratégico é o seu estreito vínculo com a administração estratégica nas organizações. Não se pode tratar isoladamente o planejamento estratégico sem entrar no processo estratégico, contribuindo assim de forma mais eficaz com a gestão dos administradores na obtenção dos seus resultados.

“O Planejamento Estratégico é uma metodologia gerencial que permite estabelecer a direção a ser seguida pela Organização, visando maior grau de interação com o ambiente”. (Philip KOTLER, 1975)

A comparação dos resultados projetados com os resultados gerados terá uma execução adequada, se houver o conhecimento, por parte de toda a organização dos objetivos traçados através da formalização de um documento denominado planejamento estratégico.

Para que ocorra a elaboração de um plano estratégico, é necessário a definição da missão da empresa. A determinação da missão da empresa, apresenta-se como referência no sentido de orientar todo o processo de planejamento empresarial decisório.

A missão deve refletir uma preocupação fundamental do mercado, permitindo à empresa adaptar-se rapidamente às suas exigências, e oferecer produtos a preços competitivos e com uma rentabilidade adequada. HERNANDEZ (1997, p.42)

Vale ressaltar a importância de avaliar as variáveis externas e internas, objetivando a identificação de fatores-chave de sucesso. O fator chave refere-se ao atributo, ao qual a empresa no mínimo necessita atingir um resultado satisfatório, estes fatores podem ser tanto de natureza quantitativa, quanto qualitativa.

Através dos fatores-chaves de sucesso, torna-se possível à identificação e análise das variáveis ambientais críticas internas e externas, tendo em vista que a estes fatores, vincula-se objetivos e estratégias. Tal processo é importante na busca pela eficácia do planejamento, vez que relaciona estes fatores a alternativas para uma alocação mais eficaz destes recursos.

Para HERNANDEZ (1997, p.43), "a variável ambiental crítica representa um fator interno ou externo à entidade, cujo comportamento afeta de forma positiva ou negativa um ou mais fatores-chaves de sucesso".

Considera-se variáveis ambientais críticas externas, fatores de caráter político, tecnológico, econômico, social, que poderão apresentar num dado momento uma oportunidade ou ameaça à empresa. Com relação as variáveis ambientais críticas internas, pode-se dizer que são fatores ligados aos processos de operação, administração e decisão.

Ao analisar o ambiente interno, objetiva-se identificar as potencialidades e vulnerabilidades da empresa, complementando assim a análise das variáveis externas, tal procedimento é de fundamental importância para o estabelecimento dos objetivos e formulação das estratégias serem praticadas pela organização.

Considerando as potencialidades e vulnerabilidades, é possível evidenciar as possibilidades em termos mercadológicos, financeiros, tecnológicos, humanos e organizacionais, contribuindo assim para formulação de alternativas estratégicas.

O planejamento estratégico tem por finalidade determinar o que fazer, considerando o diagnóstico do ambiente externo e interno da empresa, atuando nas decisões globais, gerenciais e amplas, devendo ser desdobrado em planos táticos, no que se refere ao nível intermediário, e os planos táticos desdobrados em planos operacionais, relacionados com as tarefas a serem realizadas.

Assim sendo, percebe-se a importância do planejamento estratégico, servindo como bússola, objetivando a orientação das ações empresariais, e conseqüentemente exercendo papel importante nas relações com outras funções administrativas, entre elas, o controle interno.

2.5 MÉTODOS DE CUSTEIO

Vários são os métodos de custeio existentes, segue a seguir, os métodos de custeio mais usualmente utilizados.

Cada método tem suas vantagens e desvantagens, mas, para efeitos contábeis, somente o custeio por absorção é admissível.

O custo padrão pode ser adotado na contabilidade, desde que as variações ocorridas sejam ajustadas em períodos mínimos trimestrais.

2.5.1 CUSTEIO POR ABSORÇÃO (OU INTEGRAL)

Custeio por Absorção (também chamado “custeio integral”) é o método derivado da aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade.

Esse método foi derivado do sistema desenvolvido na Alemanha no início do século 20 conhecido por RKW (*Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit*).

Consiste na apropriação de todos os custos (diretos e indiretos, fixos e variáveis) causados pelo uso de recursos da produção aos bens elaborados, e só os de produção, isto dentro do ciclo operacional interno. Todos os gastos relativos ao esforço de fabricação são distribuídos para todos os produtos feitos.

Exemplo:

Admitindo-se os seguintes custos para produção de XYZ, pelo método do sistema de absorção, teremos:

DESCRIÇÃO	VALOR R\$
Matérias Primas transferidas para produção	25.000,00
Custo da Mão de Obra da Produção apurada no mês	10.000,00
Gastos Gerais de Produção apurados no mês	8.000,00
TOTAL DO CUSTO DE PRODUÇÃO DO MÊS	43.000,00
Unidades Produzidas no mês	5.000
Custo Unitário de Produção de XYZ	8,60

As principais características do custeio por absorção:

1. Engloba os custos totais: fixos, variáveis, diretos e/ou indiretos.
2. Necessita de critério de rateios, no caso de apropriação dos custos indiretos (gastos gerais de produção) quando houver dois ou mais produtos ou serviços.

3. É o critério legal exigido no Brasil. Entretanto, nem sempre é útil como ferramenta de gestão (análise) de custos, por possibilitar distorções ao distribuir custos entre diversos produtos e serviços, possibilitando mascarar desperdícios e outras ineficiências produtivas.
4. Os resultados apresentados sofrem influência direta do volume de produção.

2.5.1.1 COMPONENTES DO CUSTO

O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda incluirá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos não recuperáveis devidos na aquisição ou importação.

O custo da produção dos bens ou serviços compreenderá, obrigatoriamente:

- O custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, inclusive os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos não recuperáveis devidos na aquisição ou importação;
- o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive na supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção;
- os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção;
- os encargos de amortização, diretamente relacionados com a produção;
- os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.

2.5.1.2 BENS DE CONSUMO EVENTUAL

A aquisição de bens de consumo eventual cujo valor não exceda a 5% do custo total dos produtos vendidos no período de apuração anterior poderá ser registrada diretamente como custo.

De acordo com o PN CST nº 70/1979, considera-se como de consumo eventual aquele bem aplicável nas atividades industriais ou no setor de prestação de serviços, ocasionalmente, sem regularidade.

2.5.1.3 QUEBRAS E PERDAS

Consideram-se como integrantes do custo as perdas e quebras razoáveis, de acordo com a natureza do bem e da atividade, ocorridas na fabricação, no transporte e no manuseio, bem assim as quebras e perdas de estoque por deterioração, obsolescência ou pela ocorrência de riscos não cobertos por seguros, desde que comprovadas por laudos ou certificados emitidos por autoridade competente (autoridade sanitária, corpo de bombeiros, autoridade fiscal etc.) que identifiquem as quantidades destruídas ou inutilizadas e as razões da providência (RIR/1999, art. 291).

2.5.2 CUSTEIO DIRETO (OU VARIÁVEL)

O Método de Custeio Direto, ou Variável, atribui para cada custo uma classificação específica, na forma de custo fixos ou custos variável. O custo final do

produto (ou serviço) será a soma do custo variável, dividido pela produção correspondente, sendo os custos fixos considerados diretamente no resultado do exercício.

Gerencialmente, é um método muito utilizado, mas, por sua restrição fiscal e legal, sua utilização implica na exigência de 2 sistemas de custos:

- O sistema de custo contábil (absorção ou integral) e
- Uma sistemática de apuração paralela, segregando-se custos fixos e variáveis.

Em tese, há possibilidade de efetuar separação do custeio direto na contabilidade, segregando-se todos os custos em categorias específicas, como, por exemplo:

MÃO DE OBRA DE PRODUÇÃO

Mão de Obra de Produção – Variável

Mão de Obra de Produção – Fixa

GASTOS GERAIS DE FABRICAÇÃO

Energia Elétrica – Variável

Energia Elétrica – Demanda Fixa

Contabilmente, desde que o sistema de acumulação se faça somando-se custos fixos e variáveis, não há que se opor a esta sistemática de separar os valores, para utilização gerencial.

Porém, na prática, devido ao aumento da complexidade e cuidados especiais na contabilização, as empresas desenvolvem sistemas próprios, que extraem da contabilidade dados específicos para análise de custos variáveis. A contabilidade segue seu padrão normal (utilizando o custo por absorção) e os sistemas de análise extraem, das contas de custos, os valores classificados como diretos (como por exemplo, as matérias primas, os materiais de embalagem, a mão de obra direta, gastos com terceirização da produção, etc.).

O importante é que se preservem os dados, de forma integral e para atender a legislação contábil e fiscal, nada impedindo que se utilize tais dados em sistemas de informação específicos.

Algumas características essenciais do método de custeio variável são:

- Divisão dos custos em 2 grupos principais: fixos e variáveis;
- Atribuir ao custo final dos produtos somente os custos variáveis, obtendo-se, assim, um custo final variável dos produtos.
- Gerencialmente, os custos fixos são considerados integralmente como redutores do resultado, não se ativando os mesmos em estoques.

Desta forma, no custeio direto ou variável, o cálculo dos custos finais por produto são computados somente os custos variáveis. Os custos fixos são considerados como despesas, levadas integralmente ao resultado do período, por não serem considerados como elementos componentes do custo dos produtos. Obtém-se assim, o custo final variável dos produtos.

Exemplo:

Porém, na prática, devido ao aumento da complexidade e cuidados especiais na contabilização, as empresas desenvolvem sistemas próprios, que extraem da contabilidade dados específicos para análise de custos variáveis. A contabilidade segue seu padrão normal (utilizando o custo por absorção) e os sistemas de análise extraem, das contas de custos, os valores classificados como diretos (como por exemplo, as matérias primas, os materiais de embalagem, a mão de obra direta, gastos com terceirização da produção, etc.).

O importante é que se preservem os dados, de forma integral e para atender a legislação contábil e fiscal, nada impedindo que se utilize tais dados em sistemas de informação específicos.

Algumas características essenciais do método de custeio variável são:

- Divisão dos custos em 2 grupos principais: fixos e variáveis;
- Atribuir ao custo final dos produtos somente os custos variáveis, obtendo-se, assim, um custo final variável dos produtos.
- Gerencialmente, os custos fixos são considerados integralmente como redutores do resultado, não se ativando os mesmos em estoques.

Desta forma, no custeio direto ou variável, o cálculo dos custos finais por produto são computados somente os custos variáveis. Os custos fixos são considerados como despesas, levadas integralmente ao resultado do período, por não serem considerados como elementos componentes do custo dos produtos. Obtém-se assim, o custo final variável dos produtos.

Exemplo:

DESCRIÇÃO	Valor Total R\$	Fixos R\$	Variáveis R\$
Matérias Primas transferidas para produção	25.000,00		25.000,00
Custo da Mão de Obra da Produção apurada no mês	10.000,00	4.000,00	6.000,00
Gastos Gerais de Produção apurados no mês	8.000,00	6.000,00	2.000,00
TOTAL DO CUSTO DE PRODUÇÃO DO MÊS	43.000,00	10.000,00	33.000,00
Unidades Produzidas no mês	5.000		5.000,00
Custo Unitário de Produção	8,60		6,60

Observa-se, no exemplo acima, que o custo total, de R\$ 8,60 por unidade, foi subdividido em custo fixo (não alocado a custos unitários do produto) e em variáveis, o que resultou numa apuração de “custo direto”, por unidade final de produto, de R\$ 6,60.

Os custos diretos são transferidos aos produtos por meio do consumo efetivo e pelo tempo de produção de cada produto, não havendo grandes dificuldades nestes cálculos.

Desta forma, os materiais são alocados aos produtos com base no consumo apurado pelo sistema de controle de estoques.

A Mão de Obra Direta é alocada com base nas horas trabalhadas para cada produto.

Outros custos diretos identificáveis (como, por exemplo, industrialização efetuada por terceiros sobre os produtos) são atribuídos diretamente aos produtos que os consumiram.

Reforçando: se a contabilidade da empresa prever apuração de custos pelo sistema direto de custeio, deverá ajustar os cálculos de forma a não distorcer o método de absorção, tratando de preservar as informações sobre custos fixos e sua distribuição nos cálculos. Então, uma conta de estoques, por exemplo, deverá prever duas subcontas distintas, para que a somatória das mesmas componha o custo final do produto, desta forma:

Estoques – Produtos Acabados – Custo Variável

Estoques – Produtos Acabados – Custo Fixo

(=) Estoques – Produtos Acabados

2.5.3 CUSTEIO PADRÃO

O custo-padrão é um custo pré-atribuído, tomado como base para o registro da produção antes da determinação do custo efetivo.

Em sua concepção gerencial, o custo-padrão indica um “custo ideal” que deverá ser perseguido, servindo de base para a administração medir e eficiência da produção e conhecer as variações de custo.

Esse custo ideal seria aquele que deveria ser obtido pela indústria nas condições de plena eficiência e máximo rendimento.

Algumas características essenciais do método de custeio padrão são:

- Pré-fixação de seu valor, com base no histórico ou em metas a serem perseguidas pela empresa;
- Pode ser utilizado pela contabilidade, desde que se ajuste, periodicamente, suas variações para acompanhar seu valor efetivo real (pelo método do custo por absorção).
- Permite maior facilidade de apuração de balancetes, sendo muito utilizado nas empresas que precisam grande agilidade de dados contábeis.

A Resolução 750/93 do Conselho Federal de Contabilidade fixou os Princípios Fundamentais de Contabilidade. Dentre esses aparece o Princípio do Registro pelo Valor Original que determina a avaliação dos componentes do patrimônio pelos valores originais das transações com o mundo exterior a valor presente em moeda nacional, sendo mantidos na avaliação das variações patrimoniais posteriores, o que descarta a utilização do custo-padrão para fins de avaliação dos estoques e dos custos dos produtos vendidos, posto que este pode divergir da transação efetiva.

Entretanto, o item 37 da NPC 2 – Pronunciamento do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil - IBRACON nº 2 de 30/04/1999, admite o custo-padrão, desde que ajustado periodicamente, nos seguintes termos:

“Custos-padrão são também aceitáveis se revisados e reajustados periodicamente, sempre que ocorrerem alterações significativas nos custos dos materiais, dos salários, ou no próprio processo de fabricação, de forma a refletir as condições correntes. Na data do balanço, o custo-padrão deve ser ajustado ao real.”

Também o Parecer Normativo, exige que se faça o ajuste periódico na contabilidade entre o método de custeio padrão e custeio integral.

2.6 ORÇAMENTO

Orçamento é uma ferramenta de gestão que explicita as intenções da empresa em termos financeiros. HORNGREN (200, p. 125) define orçamento como “expressão quantitativa de um plano de ação futuro da organização para um determinado período”. Sob a ótica de GARRISON e NOREEN (2001, p. 262) “é um plano detalhado da aquisição e do uso de recursos financeiros ou de outra natureza, durante um período específico”. MEYER apud TUNG (1975) por sua vez, propõe uma definição mais detalhada, descrevendo o orçamento da seguinte forma:

[...] A gestão orçamentária se apóia em previsões, função das condições internas e externas da empresa. A partir dessas previsões, os responsáveis pela empresa recebem atribuições – programas e meios – para um período limitado em valor e quantidade. Em períodos regulares, é efetuado um confronto entre esses orçamentos e as realizações, a fim de realçar as diferenças que se verificarem. A explicação e a exploração dessas defasagens constituem o controle. (MEYER apud TUNG 1975, p. 22)

De conformidade com a definição acima, o orçamento consiste, essencialmente, num plano de trabalho coordenado, e no controle desse plano.

Para GARRISON e NOREEN (2001) o sucesso de um programa de orçamento está ligado à aceitação e ao apoio da alta direção. Na mesma linha de raciocínio WELSCH (1983, p. 50) explica que o “incentivo e a orientação devem partir do nível mais alto”. Para esse autor, esse tipo de postura mostra o nível de confiança da organização em sua capacidade de influenciar seu destino.

O orçamento também é útil na coordenação das atividades de uma companhia. ATKINSON (2000) ressalta que:

[...] o orçamento é uma ferramenta que força a coordenação das atividades da organização e ajuda a identificar problemas de coordenação. [..]

Se o planejamento orçamentário indica que o potencial de vendas da empresa excede seu potencial de produção, ela pode desenvolver um plano para aumentar sua capacidade ou reduzir as vendas planejadas. (ATKINSON 2000, p. 465)

HORGREN (2000, p. 125) destaca o uso quase universal da ferramenta orçamentária e afirma que “os sistemas de orçamentos fazem com que os administradores olhem para frente, o que os coloca numa melhor posição para aproveitar oportunidades”.

Organização da infra-estrutura para o planejamento orçamentário A organização e o planejamento da construção do orçamento são dois fatores determinantes para o sucesso da implementação da ferramenta. A companhia precisa estar estruturada para gerar e compilar todas as peças orçamentárias. Neste sentido VASCONCELOS (2004) destaca quatro práticas que tendem a facilitar o processo de implementação:

1. Definição da equipe a ser envolvida;
2. Identificação dos responsáveis setoriais;
3. Discussão sobre as formas de treinamento necessárias e
4. Construção de um cronograma de reuniões.

Essa autora afirma ainda, que a qualificação do pessoal envolvido na confecção do planejamento orçamentário é fundamental, e destaca que a composição de um comitê é uma alternativa interessante para reduzir os custos da fase de planejamento. Esse comitê funcionaria como alicerce da orçamentação,

atuando principalmente na análise das séries históricas e na formação de expectativas de custos, despesas e receitas; o objetivo do comitê é auxiliar técnica e praticamente os gestores no planejamento orçamentário. Com relação à identificação dos responsáveis de cada setor, é interessante identificar além do gestor da área, potenciais colaboradores, “os quais devem atuar na proposição de sugestões para melhoria contínua dos processos e procedimentos. O trabalho de conscientização deve começar pelos entusiastas” VASCONCELOS (2004, p. 67). Assim, os funcionários que apresentarem níveis de aceitação acima da média devem ser envolvidos no planejamento de suas respectivas áreas ou mesmo convidados a integrar o comitê.

Com relação à implantação do orçamento SANVICENTE e SANTOS (2000) identificaram dois pontos relevantes:

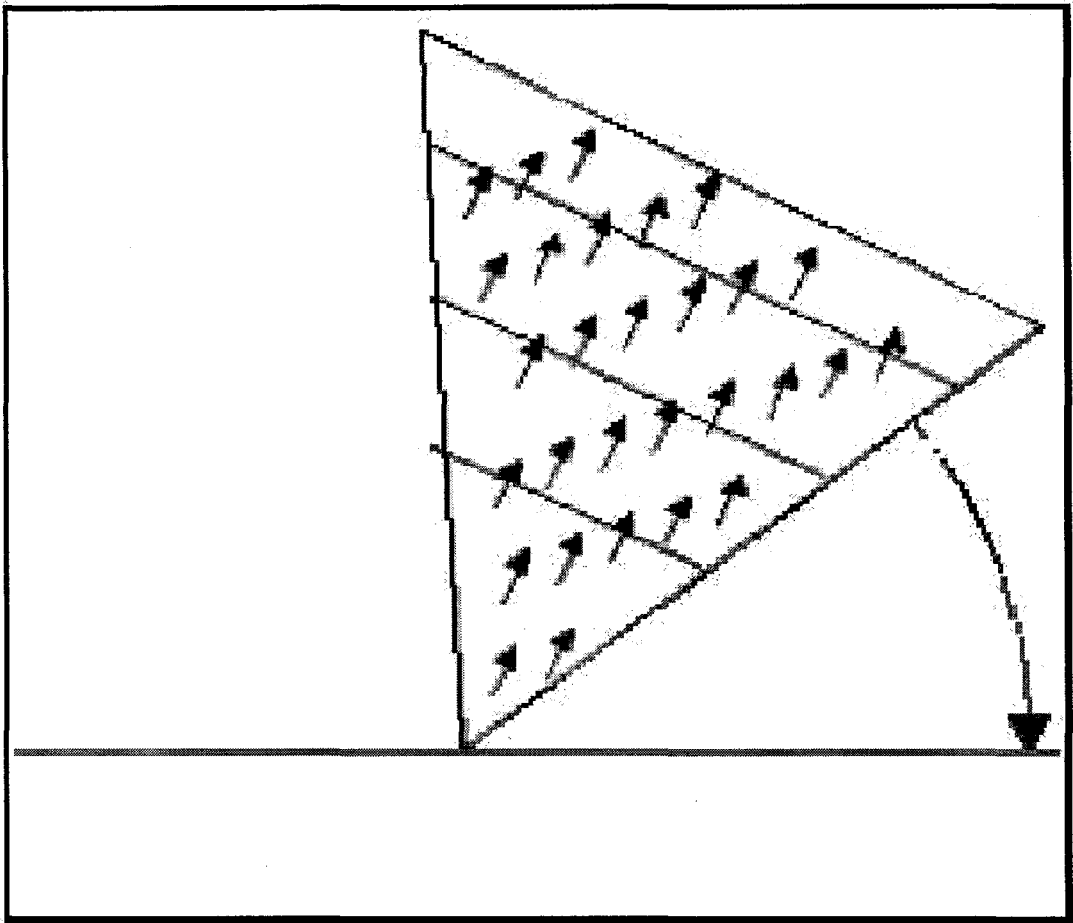
Iniciar o processo pelas áreas onde estejam concentrados os entusiastas, de forma que o êxito dessas áreas facilite a aceitação das demais e

Fazer com que o setor de orçamento tenha contato direto com as áreas operacionais, possibilitando melhor entendimento das realidades da atividade produtiva e consecutivo alinhamento das projeções.

Quanto à resistência para com o orçamento por parte dos colaboradores da empresa WELSCH (1983) destaca como principais motivos: a resistência a mudanças, falta de compreensão do programa e de seu funcionamento, expectativa de maior pressão, aversão à aferição do desempenho, discordância quanto à necessidade de planejamento, preferência por abordagens menos formais no processo administrativos e a preocupação em relação às conseqüências possíveis e seus impactos nos indivíduos e grupos.

Já há bastante tempo está comprovado que o envolvimento dos colaboradores na definição de metas é um importante impulsionador para o empenho e dedicação no trabalho. Ernst Miller apresentou na década de 60 uma pesquisa relacionada à definição de objetivos e padrões, destacando a importância da participação dos funcionários no estabelecimento, revisão e modificação de objetivos. MILLER apud WELSCH (1983) afirma que:

A participação tende a aumentar o grau de comprometimento do indivíduo; esse comprometimento aumenta a motivação do indivíduo; a motivação orientada para o trabalho tende a levar os administradores a trabalhar mais e com maior produtividade; e o trabalho mais árduo e produtivo dos administradores tende a contribuir para a prosperidade da empresa; portanto, a participação é boa. (WELSCH 1983, p. 52) PARSON (1988) corrobora com essa visão e propõe um modelo de planejamento que emirja da base da pirâmide organizacional para sua cúpula, enfatizando a probabilidade de maior nível de comprometimento dos colaboradores caso tenham participado do processo de planejamento. A autora mostra que se o processo não começar na base da pirâmide, a empresa tende à instabilidade oscilando sobre o ponto de apoio da alta administração. PARSON (1988) propõe a representação gráfica da figura 1 para explicitar a vulnerabilidade do modelo de planejamento baseado na cúpula da empresa. Fonte: adaptado de PARSON (1988, p. 23)



Fonte: adaptado de PARSON (1988, p.23)

Figura 1 – Instabilidade do modelo de planejamento a partir da alta direção

Ainda dentro da mesma lógica, KANAANE (1994) destaca a importância da participação para os trabalhadores e afirma que “a participação como abordagem gerencial também pode ser amparada na motivação, atingindo assim, incremento de produtividade, desempenho e satisfação no trabalho.” KANAANE (1994, p. 49)

Segundo KATZENBACH e SMITH (1994, p. 213) “nas situações de grandes mudanças, os esforços de baixo para cima têm de focar a formulação de novos valores e mudanças comportamentais nas linhas de frente[...]”. E de uma forma geral a adoção de um sistema de orçamento nas organizações pode ser encarado

como uma fase que exige alterações radicais nos comportamentos dos funcionários. Afinal, as comparações dos resultados deixam de ser históricas e passam a estar vinculada com padrões previamente orçados, e todos os colaboradores, uns mais outros menos, têm influência nos resultados da empresa.

A capacitação técnica dos envolvidos na confecção do orçamento e na própria gestão da empresa é outro ponto crítico. FREZATTI (2000) afirma que três aspectos precisam ser enfatizados: o conhecimento do negócio, o conhecimento da técnica de planejamento e controle e a clareza quanto o que esperar em termos de resultados.

Quanto ao desempenho das equipes e a necessidade de treinamento, DRUCKER (2001) faz a analogia das orquestras sinfônicas, dizendo que “montar uma orquestra de primeira linha exige ensaiar a mesma passagem da sinfonia várias vezes seguidas, até que o primeiro clarinete a toque da maneira como o maestro a ouve.” O mesmo se aplica ao sistema de orçamento, é necessário que todos os envolvidos ‘toquem a mesma música’. Não faz sentido que apenas o nível estratégico das companhias tenham acesso ao orçamento, é necessário envolver a parte tática e operacional. Mas, para tanto, os conceitos precisam estar alinhados, de forma que o operador de uma máquina em uma indústria ou um atendente da linha de frente de um varejo compreendem o impacto do seu serviço no orçamento da empresa em que trabalham.

Nesse sentido, SANVICENTE e SANTOS (2000, p. 28) salientam a importância de uma ‘educação orçamentária’, definindo esse momento como “um programa de comunicação aos administradores já envolvidos ou que virão a se envolver com o uso do sistema orçamentário, de seus benefícios, tanto para

empresa quanto para o melhor desempenho de suas tarefas específicas na organização”.

Com relação ao período de constantes mudanças da atualidade KANAANE (1994) destaca que a empresa

[...] tem que se adequar rapidamente a essas mudanças; entretanto, observa-se que as transformações tendem a serem lentas, tanto no tocante à adoção de novas tecnologias, quanto ao desempenho efetivo dos indivíduos, verificáveis por suas atitudes, seus comportamentos e dificuldades em assumir novos papéis. (KANAANE 1994, p. 38)

A implantação do orçamento numa organização é um momento em que os colaboradores são chamados a assumir novas atribuições, participando na definição das metas e na busca pelas justificativas das variações, bem como opinando a respeito das medidas corretivas cabíveis.

KATZENBACH e SMITH (1994, p. 202) esclarecem que “o fato de uma organização estar diante de grandes mudanças depende da importância dos seguintes itens:

- mudanças comportamentais exigidas para a performance da empresa e
- grau de presteza ou resistência.

Sendo assim, a adoção de um sistema orçamentário pode representar uma grande mudança numa companhia ou apenas um evento trivial. Tudo vai depender do padrão de trabalho dos funcionários, da complexidade das possíveis mudanças e do nível de aceitação que a ferramenta alcançará.

2.7 AUDITORIA

O trabalho de auditoria muitas vezes é percebido como mera avaliação das atividades do Departamento de Contabilidade de uma organização. Com a chegada do auditor, os funcionários normalmente se sentem vigiados e ficam intranquilos. O

trabalho de auditoria, ainda que em algumas situações especiais necessite fazer fiscalizações rigorosas, não tem como objetivo policial profissionais ou suas atividades.

A auditoria deve ser compreendida como um conjunto de ações de assessoramento e consultoria. A verificação de procedimentos e a validação dos controles internos utilizados pela organização permitem ao profissional auditor emitir uma opinião de aconselhamento à direção ou ao staff da entidade em estudo, garantindo precisão e segurança na tomada de decisão.

Muitas vezes o trabalho é executado com a finalidade de atender a interesses de acionistas, investidores, financiadores e do próprio Estado, ou para cumprir normas legais que regulam o mercado acionário. É comum, ao término de uma auditoria, a emissão de um documento formal, conhecido como Parecer da Auditoria, que serve para publicação junto às Demonstrações Financeiras ou Contábeis, no encerramento de um período ou do exercício social, por força de exigência da legislação. A Comissão de Valores Mobiliários (CVM) é a entidade regulamentadora da profissão e do exercício profissional, sendo a responsável pela fiscalização do segmento.

2.7.1 AS FORMAS DE AUDITORIA

As formas mais conhecidas de auditoria definem-se quanto à extensão, à profundidade e à tempestividade.

Extensão: segundo o juízo do auditor quanto à confiança que tenha nos controles internos e no sistema contábil, essa forma de auditoria pode ser:

- **Geral:** quando abrange todas as unidades operacionais.

- **Parcial:** quando abrange especificamente determinadas unidades operacionais.
- **Por amostragem:** a partir da análise do controle interno e recorrendo-se a um modelo matemático, identificam-se áreas de risco e centram-se os exames sobre estas áreas.

Profundidade

- **Integral:** inicia-se nos primeiros contatos de uma negociação, estendendo-se até as informações finais (pedido→compra→pagamento→contabilização→Demonstrações Contábeis. Compreende o exame minucioso dos documentos (origem, autenticidade, exatificação); dos registros (contábeis, extracontábeis, formais/informais e de controle); do sistema de controle interno (quanto à eficiência e à aderência); e das informações finais geradas pelo sistema.
- **Por revisão analítica:** esta é uma das metodologias para a qual emprega-se o conceito de Auditoria Prenunciativa, segundo o qual auditar é administrar o risco. Opera-se com trilhas de auditoria mais curtas, para obter razoável certeza quanto à fidedignidade das informações.

Tempestividade

- **Permanente:** pode ser constante ou sazonal, porém em todos os exercícios sociais. Esse processo oferece vantagens à empresa auditada e aos auditores, especialmente quanto à redução de custos

e de tempo de trabalho. Como as áreas de risco são detectadas no primeiro planejamento, o acompanhamento pelos auditores definirá aquelas já eliminadas e as novas que possam ter surgido. Assim, o auditor pode focar seu trabalho e diminuir as visitas, pela facilidade de detecção de problemas.

- **Eventual:** sem caráter habitual ou periodicidade definida, exige completo processo de ambientação dos auditores e de planejamento todas as vezes em que vai ser feita.

2.7.2 AUDITORIA INTERNA E EXTERNA

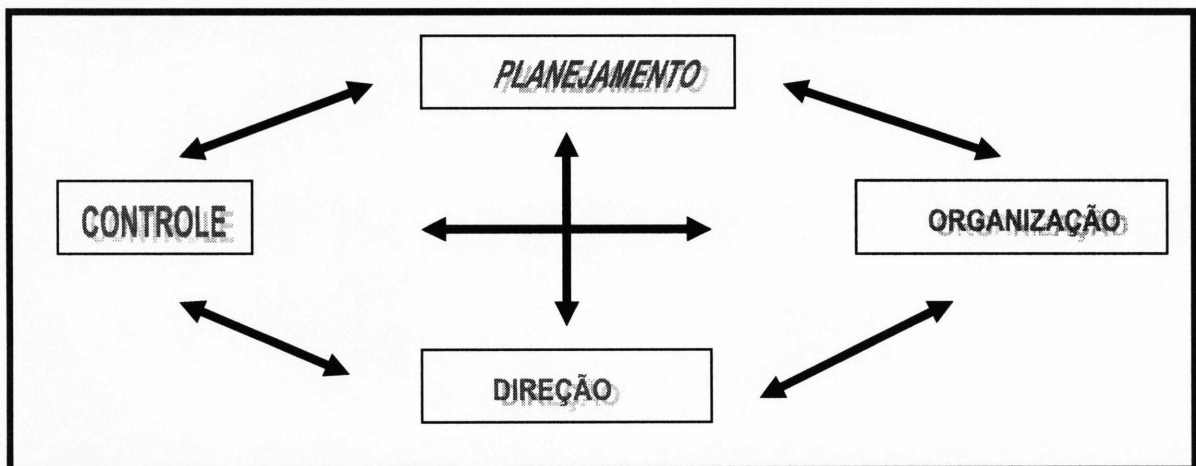
Existem diferenças entre o trabalho do Auditor Externo, profissional contratado pela organização para a realização do trabalho de forma independente, sem vínculo empregatício, e o do Auditor Interno, funcionário integrante dos quadros da empresa. Enquanto este pretende testar a eficiência dos controles internos e dos sistemas utilizados, o Auditor Externo é um consultor que pode auxiliar na melhor adequação dos registros contábeis da empresa, inclusive com a emissão do Parecer, se necessária. O Auditor Interno preocupa-se com o desenvolvimento do empreendimento da entidade e o Auditor Externo, com a confiabilidade dos registros.

Embora operando em diferentes graus de profundidade/extensão, a auditoria interna e a auditoria externa têm interesses comuns, daí a conexão existente no trabalho de ambas. Notadamente no campo contábil, os exames são efetuados, geralmente, pelos mesmos métodos.

A auditoria externa, em virtude de sua função garantidora no exame de fidedignidade das Demonstrações Financeiras, pode utilizar-se de parte dos serviços da auditoria interna, sem contudo deixar de cumprir o seu objetivo. Deve, portanto, coordenar suas ações de modo que seus programas adotem procedimentos idênticos e impeçam a execução de tarefas repetidas.

2.8 A RELEVÂNCIA DO CONTROLE INTERNO PARA OTIMIZAÇÃO DE RECURSOS E CUMPRIMENTO DA MISSÃO

Pode-se dizer que a função de controle está relacionada com as demais funções do processo administrativo, como: planejamento, organização e a direção, conforme figura - 01. Em algumas ocasiões é necessário que haja mudanças nestas funções para que o controle exerça um papel mais eficaz.



Fonte: CHIAVENATO (2000, p. 345)

Figura 2 – Inter-relação de processos

A função controle numa empresa proporciona a mensuração e a avaliação dos resultados, objetivando o apontamento de falhas, sugerindo quando necessário alterações, buscando o atingimento das metas estabelecidas pela empresa.

Para CHIAVENATO (2000, p. 346), "a essência do controle reside na verificação de se a atividade controlada está ou não alcançando os resultados desejados" .

Cabe ao controle a verificação se a execução está de acordo com aquilo que foi planejado.

Em algumas empresas, verifica-se a existência de três níveis de controle:

- O controle institucional, de característica estratégica, direcionado à longo prazo, e que aborda a empresa em sua totalidade, em forma de sistema.
- O controle intermediário, caracterizando-se como tático, atuando à médio prazo, e em cada departamento, de forma isolada.
- E por último o controle operacional, detalhado e analítico, com efeitos à curto prazo, e que atua em cada tarefa ou operação.

Em todos os níveis de controle citados anteriormente, constata-se que são fases do processo administrativo responsável pela verificação do desempenho, e que em dado momento poderá exercer uma ação corretiva. Tal ação apresenta um papel relevante na prevenção de novas falhas no processo.

Independente do nível, o controle é um processo cíclico e interativo constituído de quatro fases: estabelecimento de padrões de desempenho, avaliação do desempenho, comparação do desempenho com o padrão e por último, ação corretiva. CHIAVENATO (2000. p. 451)

No que se refere ao estabelecimento de padrões de desempenho, estes podem ser tangíveis ou intangíveis, específicos ou não, mas sempre se relacionando com os resultados pretendidos.

Para exemplificação, utiliza-se como citação:

- Padrões de qualidade: Refere-se à qualidade na produção, e nos produtos a serem comercializados.
- Padrões de tempo: Refere-se ao tempo necessário para o procedimento de pedidos, assim como análise do fator tempo nas etapas de produção, dentre outros.
- Padrões de custo: questões como custos de manutenção de máquinas e equipamentos, o custo de oportunidade de um determinado investimento, custo de mão-de-obra empregada no processo produtivo, entre outros.

A etapa de avaliação de desempenho necessita de uma definição exata daquilo que se pretende medir ou mensurar, caracterizando-se como uma unidade de medida e avaliação que esteja de acordo com os padrões pré-estabelecidos.

A etapa seguinte refere-se à comparação do desempenho com o padrão, nesta etapa busca-se tornar evidente os erros ou desvios, objetivando a antecipação de ações que propicie um melhor resultado futuro.

Pode-se dizer que a comparação ocorre por meio de duas análises: a de resultado, ocorre a comparação entre o padrão e a variável após finalizada a operação, e por último a análise de desempenho, quando a comparação entre padrão e a variável, ocorre paralelamente à operação, ou seja, há um acompanhamento da execução dos padrões propostos.

Após a etapa acima mencionada, ocorrerão as ações corretivas, oriundas da constatação de que o desempenho está em desacordo com o padrão estabelecido, assim sendo verifica-se:

O objetivo básico do controle é assegurar que o resultado das operações sejam tão conformes quanto possível aos objetivos estabelecidos. Um objetivo secundário do controle é proporcionar informação periódica que possa tornar rápida a revisão dos objetivos. Estes objetivos são atingidos pela fixação de padrões, pela comparação de resultados reais e previstos em relação a estes padrões e pela tomada de ação corretiva. CHIAVENATO (2000, p. 344)

Conforme já exposto anteriormente, é necessário ressaltar a importância de outras funções administrativas como: planejamento, com o objetivo de especificar os objetivos, a organização responsável pela orientação sobre quem deve fazer as avaliações, e quem deverá tomar as ações corretivas, e finalmente a direção que utilizando-se dos relatórios de avaliação, terá influência no desempenho da empresa.

Um outro aspecto relevante a ser destacado são os controles contábeis, imprescindíveis para medir as conseqüências das ações empresariais, caracterizando-se como instrumento necessário ao auditor.

Os controles contábeis agregam o plano da organização, assim como todos os métodos e procedimentos, úteis para a proteção do patrimônio da empresa. Entretanto é importante salientar que a contabilidade trata apenas de ativos tangíveis, como: máquinas, prédio, dinheiro, etc., e que por vez restringe a uma análise interna da empresa, sem considerar na maioria das vezes os fatores externos como: análise de mercado, custo de oportunidade, taxa de juros, inflação e outros fatores macroeconômicos, que são de suma importância para execução do plano traçado.

No que tange aos ativos intangíveis, como capital humano, por exemplo, a contabilidade não se apresenta como à área mais adequada para explicar algumas situações.

Portanto é necessária a interação de áreas como: economia, contabilidade e administração de empresas, para que a aplicabilidade de alguns instrumentos de controle, surta um resultado mais eficaz.

2.9 OS INSTRUMENTOS DE CONTROLE

O objetivo fundamental deste tópico é identificar algumas formas de controle, nos diferentes níveis da empresa, principalmente nos níveis intermediário e operacional.

Dentro do nível intermediário merecem destaque alguns controles táticos como: o controle orçamentário e a contabilidade de custos.

No que se refere ao controle orçamentário, verifica-se a importância tanto do planejamento, quanto do controle, assim o orçamento se transforma no principal instrumento para realização do trabalho gerencial.

Constatam-se algumas vantagens com relação ao controle orçamentário, dentre elas:

- Busca pelo aperfeiçoamento do planejamento, acarretando um modelo objetivo e realista;
- Exerce o papel de um instrumento que auxilia a coordenação, pois ocorre troca de informações;
- Disponibiliza relatórios de resultados reais, possibilitando a visualização de desvios, e conseqüentemente facilita a utilização de medidas corretivas;

Portanto o orçamento é uma forma de quantificar os planos estabelecidos no planejamento estratégico, que envolverá ações administrativas, no sentido de gerar resultados a serem analisados dentro de um dado período.

Um outro instrumento importante de controle é a contabilidade de custos.

O conjunto de princípios e normas que permitem o registro e o controle de todo o movimento do processo produtivo e a agregação de todos os elementos que formam o valor pelo qual devem ser refletidos na posição patrimonial os produtos e a produção em processos. LEONE (1978, p.11)

Pode-se dizer que a contabilidade de custos está diretamente ligada às metas estabelecidas pela empresa, ao orçamento e por último aos parâmetros setoriais, contribuindo para um gerenciamento mais eficaz dos recursos empregados no setor produtivo.

É importante evidenciar dentro de uma análise mais aprofundada, aqueles custos que são permanentes e constantes, que independem do volume de produção ou do nível de atividade da empresa, definidos como custo fixo. E também aqueles que estão diretamente ligados ao volume de produção, ou nível de atividade da empresa, definidos como custo variável.

A definição dos custos fixos e variáveis é necessária para a determinação do ponto de equilíbrio, sendo este um exemplo de técnica de planejamento e controle. O resultado demonstrado através do ponto de equilíbrio, evidencia que alguns custos aumentam linearmente com o aumento do volume de produção ou vendas.

Considerando o preço constante, o aumento do volume das vendas também apresenta um aumento linear. Assim sendo, o ponto de equilíbrio é um instrumento importante dentro do processo decisório no nível intermediário da empresa.

Alguns controles operacionais dependem das características das operações e tarefas, e às vezes envolvem mecanismos impessoais de controle como: produção em linha de montagem, quadros de produtividade e automação.

A produção em linha de montagem exerce uma mudança nas responsabilidades do gerente, pois este deixa de lado a supervisão e se dedica mais no processo de aprendizado de seus subordinados.

Quanto aos quadros de produtividade, verifica-se a importância no sentido de fornecer informações de caráter quantitativo e qualitativo, evidenciando o desempenho dos funcionários.

Tal instrumento, melhora a satisfação dos subordinados, vez que não há um acompanhamento mais rigoroso por parte do responsável, dispensando algumas regras operacionais. O resultado demonstra a avaliação dos funcionários, com resultados mais objetivos.

É necessário mencionar a importância da automação, significando que durante as operações, não há assistência de pessoas.

Para CHIAVENATO (2000, p. 389), "a automação é definida como operações desempenhadas por máquinas ou sistemas automaticamente controlados", Pode-se dizer que a automação constitui um importante mecanismo impessoal sobre o comportamento dos subordinados.

Por fim, vale ressaltar a importância do controle de qualidade, que tem por finalidade a busca pela qualidade dos produtos e serviços, atendendo assim aos padrões estabelecidos. Comparando o desempenho com o padrão é possível a verificação de falhas no processo produtivo, possibilitando assim a prática de ações corretivas.

Vale esclarecer, que todos os instrumentos mencionados, são alguns dos mais importantes utilizados por uma empresa, e que estes, por sua vez são dependentes de determinadas especificidades. Assim o aperfeiçoamento contínuo dos métodos e sistemas é o fator chave para o sucesso dos resultados almejados.

2.10 COMO IMPLANTAR CONTROLES

Para que todo o planejamento realizado anteriormente seja implantado, juntamente com os controles inerentes a cada área da empresa, torna-se necessário à presença de um processo de comunicação interna, onde todos os funcionários, indiferente de onde hierarquicamente se encontram no organograma da empresa, sejam informados sobre o motivo de cada mudança e como agir perante cada uma delas. A missão da empresa deve ser clara a todos para que todas as suas ações estejam direcionadas ao mesmo foco, ou seja, aquele estipulado pela missão. Deve haver treinamento constante dos funcionários e/ou colaboradores para que o resultado seja alcançado de forma eficaz.

Visando obter maior compreensão e melhor cooperação de todos na empresa, a presença de uma rede de comunicação interna é imprescindível. Tal rede deve ser estruturada de forma a simplificar o processo de comunicação e assegurar que a mensagem chegue ao destinatário sem "ruídos" - alterações. A formalidade da comunicação fica a critério do administrador da empresa, contanto que a mesma não se torne um agente dificultador do processo de comunicação. A formulação desta rede de comunicação servirá como base para a concepção de um sistema de informação gerencial que auxiliará tanto o processo de implantação dos controles como a avaliação de desempenho de cada um deles.

Um sistema de informação gerencial nada mais é que um sistema destinado a gerar informações essenciais que servirão como base para o administrador tomar decisões rapidamente. É com base neste sistema que são criados relatórios gerenciais que auxiliarão os administradores da empresa na tomada de decisões e adoção de estratégias.

O sistema de informações é uma combinação de pessoas, facilidades, tecnologias, mídias, procedimentos e controles, com os quais se pretende manter canais de comunicações relevantes, processar transações rotineiras, chamar a atenção dos gerentes e outras pessoas para eventos internos e externos significativos e assegurar as bases para a tomada de decisões inteligentes. (NASH e ROBERTS, apud NAKAGAWA, 1993. p.63)

Após a implantação dos controles designados no plano estratégico, administradores necessitam, ao fazer o controle de desempenho, de uma ferramenta que compare valores padrão com valores realizados, para que assim possam tomar as decisões necessárias para que a empresa mesmo perante desvios ao longo de seu curso alcance seus objetivos. Está é uma das funções de orçamentos. No entanto, é o sistema de informações gerenciais que irá interpretar estes dados de forma a facilitar o entendimento e fazer com que estas informações cheguem aos tomadores de decisões sem "ruídos", ou seja, sem poluição ou alteração de seu conteúdo. Em posse destas informações, tomadores de decisão analisarão os resultados e após os classificarem como estando dentro de uma faixa de desvios aceitáveis ou não, poderão estabelecer que curso de ação deverão tomar.

Não existe um padrão para a concepção de um sistema de informações gerenciais, pois ele varia de acordo com cada empresa. O mesmo ocorre com relatórios gerenciais. Não há forma certa ou errada de elaborar um relatório gerencial, contanto que as informações contidas nele estejam claras e que sejam úteis a quem são destinadas.

Visando constituir um SIG (Sistema de Informações Gerenciais), torna-se necessário analisar as informações necessárias e de onde elas deverão vir. O administrador estabelece a forma e freqüência de como deseja recebê-las. Com o intuito de evitar "retrabalho" deve ser feita uma busca pela empresa para identificar quem são as pessoas que necessitam de informações e que tipo de informações elas necessitam. Sendo feito isso, sabe-se quais relatórios devem ser encaminhados a mais pessoas, otimizando assim a rede de informação e comunicação interna.

Contudo, para que o SIG possa ser implantado e eficientemente utilizado, os gestores da empresa deverão entender todo processo da empresa e saber como entender os relatórios gerenciais e extrair as informações necessárias de cada um dos relatórios, para que assim a tomada de decisões seja realizada com embasamento.

Há alguns anos, os administradores poderiam evitar os computadores alegando: "Eu não tenho que saber como usar os computadores. Posso contratar pessoas para fazerem isto para mim". Estes dias já se foram há muito tempo. Os administradores que não conseguirem compreender inteiramente os seus sistemas e tirar vantagens das capacidades do SIG acharão cada vez mais difícil ter um desempenho tão eficaz quanto o de seus pares. (ROBBINS e COUTLER, 1998, p.470)

Conforme OLIVEIRA (2004, p. 40), SIG é o processo onde "dados são transformados em informações que por sua vez são utilizadas na estrutura decisória da empresa, e ainda servem de sustentação administrativa para otimizar os resultados esperados."

A implantação do SIG requer apoio e envolvimento de todos na empresa, assim como a implantação de controles internos. Isto envolve a conscientização das pessoas e exige atenção especial aos aspectos comportamentais delas, pois eles tendem a virarem barreiras às mudanças. Surge então a necessidade de os gestores identificarem as variáveis, necessidades de cada indivíduo ou grupo de

indivíduos na empresa. Dentre as necessidades e comportamentos identificados por estudiosos como Abraham Maslow, Wilhelm Wundt, Ivan Pavlov e outros, foi constatado que as pessoas buscam na empresa uma forma de realizarem seus sonhos e objetivos, almejam obter reconhecimento de seus colegas de trabalho e superiores, e gostam de ser identificadas como agentes responsáveis pelo sucesso obtido pela empresa. Portanto, ao iniciar o processo de criação do planejamento e/ou qualquer mudança de impacto na empresa, torna-se imprescindível à participação de todos os funcionários e/ou colaboradores da empresa, para que realmente se sintam parte do todo e enxerguem de que forma contribuem para com a empresa. Ao fazê-lo, o processo de implantação de um novo sistema de gestão se tornará mais fácil.

A tarefa de implantação de sistemas de gestão pode se tornar um agente dificultador ao invés de agente facilitador à empresa. Ela requer uma visão clara de onde a empresa se encontra no mercado, de onde quer chegar, que recursos ela possui hoje e quais recursos serão necessários para que empresa possa chegar aonde deseja. Todos os recursos deverão se adequar à nova visão da empresa.

Além de todos os controles previstos no planejamento da empresa, com o intuito de controlar as mudanças, desvios, perdas, motivação dos funcionários, eficiência e eficácia dos processos, são aplicados demais controles que gerenciam não somente os controles internos, mas também monitoram agentes externos à empresa, como governo, concorrência, variáveis políticas. etc, resultando em uma administração estratégica.

De acordo com FISCHMANN (1991, p. 43), objetivo da administração estratégica é "propiciar uma mentalidade crítica aos procedimentos vigentes e uma flexibilidade para que cada um possa agir melhor dentro da sua forma de ser". Ele

ainda complementa que a administração estratégica "não se preocupa apenas com a mudança de atitude das pessoas de decisão, mas também dá condições para que isto aconteça".

A importância maior da administração estratégica reside no fato de se constituir em um conjunto de ações administrativas que possibilitam aos gestores de empresas mantê-las integradas ao seu ambiente e no curso correto de desenvolvimento, permitindo assim que alcancem seus objetivos e missão.

Ao iniciar o processo de implantação dos planos e políticas, é de suma importância que tenham sido formuladas maneiras de controlar o que está sendo realizado e comparar com o que foi planejado. Essa normalmente é a função de orçamentos. No entanto, ao se deparar com situações de discrepâncias entre o que foi planejado e realizado, o administrador terá 3 atitudes a tomar: não fazer nada, corrigir a performance real ou deve rever os padrões.

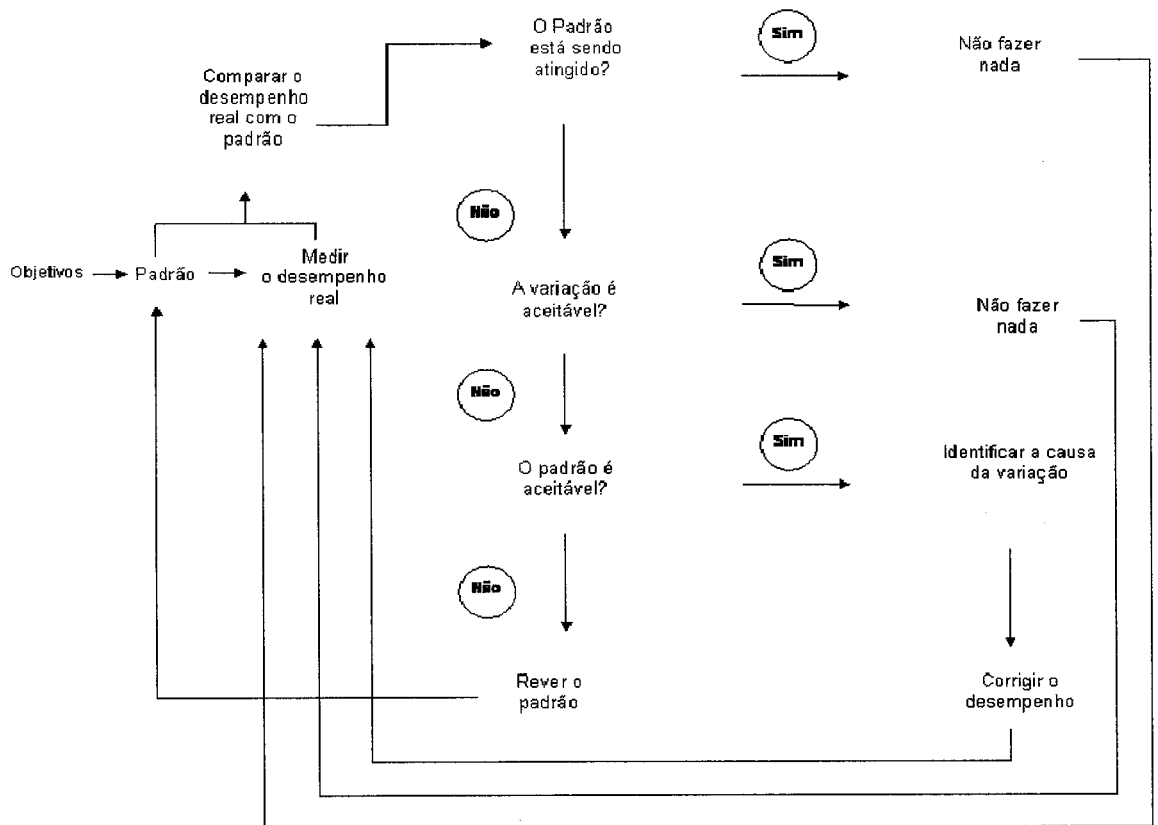
ROBBINS e COUTLER (1998, p. 418) sugerem que caso o administrador opte por corrigir a performance real, a mesma deve ser feita de forma completa, ou seja, não somente "apagar incêndios", mas sim averiguar o porquê de o planejado não ter sido realizado e em que parte do processo de ação houve desvios, "Os administradores eficazes, no entanto, analisam os desvios e, quando os benefícios justificam, despendem algum tempo para corrigir de forma permanente variações significativas entre padrão e o desempenho real".

A terceira possível decisão, ou seja, rever o padrão, deve ser tomada somente na certeza de que o realizado difere do planejado devido a um padrão irreal que foi adotado no processo de planejamento. A revisão do padrão não pode ser tomada para toda diferença que venha ocorrer no processo de implantação dos

controles e políticas presentes no plano estratégico, do contrário todo o plano previamente elaborado será alterado, pois desvios provavelmente ocorreram.

Outro cuidado que demanda atenção especial é o fato de que ao não alcançarem o resultado previsto, os funcionários poderão culpar o padrão adotado, alegando que o mesmo não condiz com a realidade. Portanto, fica incumbido aos estrategistas da empresa conhecerem a empresa como um todo e ao realizarem o planejamento da empresa, adotarem padrões reais, bem estudados e embasados em fatos e que também não alterem o padrão previsto no plano estratégico toda vez que o planejado não for alcançado.

A figura a seguir demonstra o processo de controle evidenciado por Stephen Robbins e Mary Coutler.



Fonte: ROBBINS e COUTLER (1998, p. 418)

Figura 3 – Processo de Controle

Este modelo proposto de implantação e avaliação de controles implica, segundo ROBBINS e COUTLER (1998, p. 418), em "uma forma contínua de medir, comparar e empreender a ação administrativa", Para que esse ou qualquer outro modelo de implantação de controles ocorra, mudanças são necessárias.

A maioria das pessoas por natureza possui aversão a mudanças. Todos os dias ao escovarmos os dentes realizamos o mesmo procedimento; os alunos sentam nas mesmas carteiras que sentaram no primeiro dia de aula; ao irmos para o trabalho normalmente seguimos o mesmo caminho. Desta forma, nossas vidas são condicionadas, de uma certa forma e extensão, por rotinas. Apesar de algumas pessoas reclamarem de suas rotinas, muitas delas sentiriam muita dificuldade em adotar uma vida onde todo dia é um dia completamente diferente. Essa dificuldade existe devido à segurança que temos em saber um pouco sobre o futuro, o que irá acontecer no dia seguinte, para que assim possamos planejar melhor nossas vidas. Com isso, criamos expectativas e esperamos que elas venham a se tornar realidade.

Outro motivo pelo qual tememos mudanças é o fato de que muito já foi investido para alcançar a situação onde nos encontramos agora, onde estão os "seguros", Ao aceitarmos um novo cenário repleto de mudanças, estamos arriscando o dinheiro, a autoridade, o respeito, o status que já possuímos. A incerteza de que o novo cenário e suas mudanças sejam compatíveis com os valores e expectativas das pessoas também propiciam a aversão a mudanças.

Porém, seja por variáveis externas como economia, políticas, concorrência, etc, ou por variáveis internas como políticas internas, demissões, promoções de carreira, contratação de funcionários, etc, estamos expostos a mudanças constantemente. Contudo, uma das poucas constantes existentes hoje em dia é que mudanças ocorrerão.

Surge então uma nova característica necessária aos administradores e/ou pessoas que serão responsáveis por implantar os controles previstos no plano estratégico da empresa, ou seja, a necessidade de ser um agente de mudanças.

Conforme ROBBINS e COUTLER (1998, p. 268), há três etapas a serem seguidas para realizar uma mudança de forma bem sucedida: "descongelamento do *status quo*, mudança para um novo estado e o recongelamento da nova mudança para que a mesma se torne permanente". O descongelamento se caracteriza por ações que servirão para quebrar a barreira a mudanças, seguido pela implantação do novo cenário, mudança, que por sua vez é seguido por um conjunto de ações que visam manter o novo cenário estabelecido. A manutenção do novo cenário ocorrerá de forma mais fácil caso todos na empresa participem do processo de execução e decisão, pois assim torna-se mais difícil às pessoas resistirem a mudança das quais tomarão parte.

2.11 AS DIFICULDADES SURGIDAS NA ETAPA DE IMPLANTAÇÃO DE CONTROLES

As pessoas têm certas necessidades que condicionam seus próprios objetivos, fazendo com que muitas vezes suas necessidades e vontades pessoais venham se tornar agentes dificultadores da implantação de mudanças e/ou realização de determinadas tarefas dentro da empresa. De acordo com MASLOW as necessidades das pessoas são organizadas em uma hierarquia, partindo das mais urgentes e essenciais as menos urgentes. MASLOW ainda resume as necessidades humanas e a ordem com que elas emergem, conforme figura abaixo.



Fonte: KOTLER - (1998, p. 174)

Figura 4 – Pirâmide das necessidades

Conforme a teoria de Maslow, "as pessoas tentam primeiramente satisfazer as necessidades básicas, demonstradas na base da pirâmide, ou seja, as necessidades fisiológicas, e após estas serem realizadas, elas buscarão satisfazer as necessidades seguintes, e assim por diante".KOTLER (1998, p.173)

Desta forma, os gestores da empresa devem estar cientes e atentos às necessidades das pessoas durante o processo de implantação de controles e sistemas de gestão, até mesmo com o intuito de realocar pessoas para funções mais condizentes com suas necessidades e expectativas pessoais e profissionais, evitando assim a necessidade de despedir, contratar e treinar pessoas, pois o turnover gera um custo muito alto à empresa.

Outra dificuldade existente no processo de implantação de qualquer tipo de controle, além da aversão às mudanças e a insegurança, é a pressão com que os controles internos e processos de avaliações exercem sobre as pessoas. Ao saberem que estão sendo avaliadas e que tal avaliação de resultado está diretamente ligada aos valores numéricos produzidos por elas, as pessoas começam, muitas vezes, a se preocupar tanto com os processos que não conseguem realizar demais tarefas que não aquelas pelas quais estão sendo avaliadas. É como se estivessem usando cabrestos, assim como os cavalos, impedindo-as de enxergarem outros fatores e ocorrências a seu redor, colocando em risco todo o processo operacional onde está inserida, pois desta forma elas não estão abertas a receber informações que podem contribuir para uma melhoria na gestão, além de não realizarem corretamente as demais tarefas incumbidas a elas.

Muitas vezes, sistemas são criados com o intuito de controlar todo e qualquer aspecto dentro da empresa, porém, seus criadores acabam se esquecendo das eventualidades que podem ocorrer, não havendo espaço para um plano de contingência, tornando os sistemas muito inflexíveis, podendo até mesmo gerar mais problemas dos quais foram criados para resolver.

Muitas vezes, as normas de conduta e padrões de controles são levados tão a sério de forma que ao cumprir exatamente o que lhe foi instruído e somente aquilo, o funcionário quebra o ciclo de aprendizagem de cada sistema, impedindo assim que melhorias e adaptações ocorram. Todo sistema possui um sistema de aprendizagem que o molda conforme situações eventuais, não previstas durante o planejamento do mesmo. Desta forma, esse sistema é constantemente melhorado e adequado ao novo equilíbrio encontrado. Com isso, conforme mencionado

anteriormente, as situações eventuais constituem os desequilíbrios, existentes em todos os sistemas e necessários para que melhorias e o desenvolvimento ocorram.

Finalmente, durante o processo de implantação de controles e novos sistemas de gestão, além de se preocuparem com o que deve ser mudado, o porquê de as mudanças serem necessárias e como serão implantadas, os gestores devem também ter cautela e ciência dos riscos destas mudanças, pois a exigência de que as novas regras sejam seguidas sem alterações, podem fazer com que as mesmas se tornem mais importantes que os próprios objetivos para os quais foram criadas. A rigidez e demanda por perfeição na execução do planejado pode fazer com que as pessoas sejam tratadas com maior impessoalidade, podendo até mesmo gerar um grau exagerado de conservadorismo e tecnicismo, impedindo que inovações possam surgir devido à falta de liberdade para a criação de novas soluções e melhorias.

3 ETAPAS A SEREM SEGUIDAS PARA A IMPLANTAÇÃO DE CONTROLES INTERNOS

O intuito deste trabalho não é, como mencionado anteriormente, criar um modelo ótimo de implantação de controles a ser adotado, e sim um guia de cunho sugestivo, com etapas mencionando certos quesitos a serem preenchidos para que a implantação e utilização de controles possam ocorrer de forma mais simples e prática. No entanto, vale salientar que a ordem em que as etapas serão listadas não é necessariamente a única ordem possível de ser seguida para que a implantação tenha sucesso, mas sim uma ordem baseada no estudo realizado para se elaborar este trabalho.

Assim sendo, seguem abaixo as etapas de acordo com o estudo realizado.

3.1 CONHECIMENTO DA EMPRESA

Antes de qualquer mudança, é necessário que os gestores tenham conhecimento do histórico da empresa; seu crescimento até o momento atual; estrutura disponível; nível de qualificação da mão-de-obra presente; se a mesma está aquém ou além dos objetivos traçados anteriormente. Nesta etapa a empresa deve estabelecer, se já não o fez, a sua missão.

3.2 ANALISE SWOT (STRENGTH, WEAKNESSES, OPPORTUNITIES, TREATS)

A palavra SWOT traduzida para o português, significa: "Força, Fraquezas, Oportunidades, Ameaças". Usualmente "Força" é reconhecida como pontos fortes e "Fraqueza" pontos fracos. Este tipo de análise permite aos gestores, que a mesma seja aplicada em sua empresa, concorrentes e mercado, obtendo assim uma "imagem" real da situação atual da empresa, se ela é competitiva, a probabilidade de se manter competitiva nos próximos anos, se o mercado é promissor, e se há espaço no mercado para crescimento ou um novo nicho ainda não explorado.

3.3 CRIAÇÃO DE SIG (SISTEMA DE INFORMAÇÃO GERENCIAL)

SIG é um sistema de fluxo de informações que permite que as mesmas cheguem aos seus destinatários sem alterações no decorrer do processo, contribuindo para todo o processo de gestão, pois trata-se de uma cadeia que liga seus "elos" (departamentos, pessoas) por necessidade, dando suporte uns aos outros através da troca de informações, permitindo que todos na empresa consigam desempenhar as tarefas estabelecidas pelos gestores.

3.4 PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO

Após conhecer a situação da empresa, torna-se mais fácil criar um plano de ação para alcançar a situação futura almejada. O planejamento estratégico permite aos gestores traçarem um caminho a ser percorrido pela empresa, para que a situação futura desejada seja alcançada e que a missão da empresa seja mantida no decorrer do processo. Neste planejamento, diversos objetivos específicos são criados e designados às pessoas e/ou departamentos, para que sejam realizados de forma eficaz e que ao serem realizados, contribuam com o alcance do caminho projetado anteriormente.

3.5 DEFINIÇÃO DA FORMA DE CUSTEIO ADOTADO PELA EMPRESA

É importante antes de qualquer coisa, rever a forma de custeio utilizada pela empresa, no sentido de avaliar se este é o melhor método a ser aplicado conforme o ramo da empresa e tipo de produto e/ou serviço fornecido pela mesma. Através de um método de custeio adequado é possível detectar pontos de estrangulamentos evidenciando a participação dos produtos e a viabilidade dos mesmos.

3.6 ORÇAMENTO

Tendo em vista o estabelecimento das metas através do planejamento estratégico, cabe aos gestores mensurarem de forma ordenada o montante de recursos a serem aplicados de forma eficaz em cada setor da empresa, objetivando

a maximização das necessidades da mesma com o menor custo possível. Após a definição do orçamento, é necessário um monitoramento constante das aplicações dos recursos, através da análise dos orçamentos previsto, realizado e ajustado.

3.7 AUDITORIA

O papel da auditoria é normalmente a investigação dos variados processos dentro da empresa, seguidos pelo apontamento de eventuais falhas, ocasionando na maioria das vezes o não repasse de informações necessárias para uma conclusão fidedigna. No entanto, é proposto a atuação de uma auditoria preventiva, com o intuito de envolver os funcionários do departamento analisado, diminuindo o impacto negativo normalmente gerado por esse tipo de trabalho; aumentar a confiabilidade das informações passadas, identificando o posicionamento da empresa, tendo como base tanto o planejamento estratégico, quanto o orçamento, embora a auditoria não se restrinja somente a estas ferramentas e áreas de aplicação.

3.8 FATORES MOTIVACIONAIS

Considerando a relevância dos ativos intangíveis da empresa, em especial o capital intelectual, verifica-se a necessidade da aplicação de métodos motivacionais (aperfeiçoamento profissional, remuneração por resultado, envolvimento do funcionário no processo, dentre outros), tais métodos visam o cumprimento das metas estabelecidas no planejamento estratégico e plano orçamentário. Este procedimento deverá ser contínuo e moldado às necessidades apresentadas no dia

a dia da empresa, uma vez que alguns controles e procedimentos exigem a quebra de paradigmas.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Após o estudo realizado, tornou-se possível à criação de uma seqüência sugestiva de passos para a implantação de controles internos. Esta seqüência deverá ser adequada à realidade de cada empresa através de uma análise aprofundada das variáveis internas e externas. A análise da sincronização existente entre as diversas áreas da empresa irá dimensionar os esforços para a prática das metas estabelecidas no planejamento estratégico.

Para que a Controladoria atue de forma satisfatória, é necessário um gerenciamento eficaz da mão-de-obra envolvida, através de políticas motivacionais, realocação de funcionários, direcionando-os às atividades onde tenham maior afinidade. A divulgação das metas e objetivos da empresa deverá atingir todos os níveis da organização, independente da classe hierárquica, possibilitando que todas as forças trabalhem na mesma direção.

Verifica-se a relevância de um sistema capaz de difundir informações qualitativas e quantitativas de alta precisão, evidenciando os problemas dos padrões estabelecidos ou na forma de condução dos gestores, através dos resultados reais, propondo assim, quando necessário, alterações nos dois níveis. Tal sistema é conhecido como SIG - Sistema de Informações Gerenciais.

Na busca por uma melhor performance, visando atingir os objetivos propostos, torna-se importante um monitoramento contínuo dos processos através de instrumentos já conhecidos como: contabilidade de custos, orçamento, produtividade, análise de mercado, dentre outros, evidenciando as ameaças e oportunidades, e proporcionando informações que serão utilizadas de forma preventiva na busca pela otimização de resultados.

Os controles internos são imprescindíveis a todas as empresas dispostas a crescerem, ou até mesmo manterem sua posição no mercado, uma vez que através de informações adequadas o gestor conseguirá alterar a rota da empresa, utilizando-se da bússola mais eficaz que existe, ou seja o planejamento estratégico.

REFERENCIAL BIBLIOGRÁFICO

ABREU, Aline F. de. **Sistemas de informações gerenciais: uma abordagem orientada a negócios.** Florianópolis: IGTI, 1999. BRIMSON, James A. Contabilidade.

CAMARGOS, Marcos Antonio de.; DIAS, Alexandre Teixeira. **Estratégia, administração e estratégia corporativa: uma síntese teórica.** São Paulo: V. 10, nº1, Caderno de Pesquisas em Administração Janeiro/Março 2003.

CATELI, Armando. **Controladoria, uma abordagem da gestão econômica gecon.** São Paulo: 1ª Edição, Editora Atlas, 1999.

CHIAVENATO, Idalberto. **Administração, Teoria, Processo e prática.** São Paulo: 3ª Edição, Editora Makron, 2000.

CREPALDI, Silvio Aparecido: **Auditoria Contábil, teoria e prática.** São Paulo: Editora Atlas, 2000.

FISCHMANN, Alberto Américo; ALMEIDA, Martinho I. R. de. **Planejamento estratégico na prática.** São Paulo: 2ª Edição, Editora Atlas, 1991.

KANAANE, R.: **Comportamento humano nas organizações: o homem rumo ao Século XXI.** São Paulo: Editora Atlas, 1994.

KATZENBACH, Jon; SMITH, Douglas. **A Força e o Poder das Equipes.** São Paulo: 2ª Edição, Makron Books, 1994.

KOTLER, Philip. **Administração de Marketing.** São Paulo: 5ª Edição, Editora Atlas, 1998.

LEONE, George S. **Custos: Planejamento, Implantação e Controle.** São Paulo: 2ª Edição, Editora Atlas, 1978.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 1ª Edição. São Paulo: Editora Atlas, 2000.

MOSIMANN, Clara Pellegrinello; FISCH, Silvio. **Controladoria: Seu papel na administração de empresas**. São Paulo: 2ª Edição, Editora Atlas, 1999.

NAKAGAWA, Masayuki. **Introdução a Controladoria**. São Paulo: 1ª Edição, Editora Atlas, 1993.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças. **Sistema de Informações Gerencias**. São Paulo: 9ª Edição, Editora Atlas, 2004.

PEREZ JUNIOR, José Hernandes. **Controladoria de Gestão**. São Paulo: 2ª Edição, Editora Atlas, 1997.

PESTANA, Oliveira Armando. **Controladoria de Gestão**. São Paulo: 2ª Edição, Editora Atlas, 1997.

ROBBINS, Stephen; COUTLER, Mary. **Administração**. Rio de Janeiro: 5ª Edição, Prentice-Hall do Brasil, 2000.