

VANESSA RIBEIRO

**A IMPORTÂNCIA DA CONTROLADORIA E OS SISTEMAS DE
INFORMAÇÃO: FERRAMENTAS ESSENCIAIS PARA OTIMIZAR
CUSTOS E ORIENTAR A EMPRESA.**

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 obtenção do título de Especialista em Contabilidade e Finanças.

Prof. Orientador: Dr. Vicente Pacheco.

**CURITIBA
2007**

"Deus quer, o homem sonha, a obra nasce."

(Fernando Pessoa)

AGRADECIMENTOS

Ao Senhor Deus, nosso Pai e Criador de tudo, por todas as graças que recebi durante o decorrer desse curso.

Aos meus pais e familiares, pelo amor, carinho e principalmente pelo apoio em meus estudos e em minha carreira profissional.

Ao Ricardo, meu namorado, pelo amor, compreensão e constante incentivo para o desenvolvimento desse trabalho.

Ao professor Dr. Vicente Pacheco pela orientação.

À grande amiga Rosangela Pakuszewski, pela grande amizade, dedicação e companheirismo.

Aos meus amigos de sala e de trabalho, pela ajuda e cooperação.

A todos que me ajudaram direta ou indiretamente na realização desse trabalho.

RESUMO

RIBEIRO, Vanessa. A importância da controladoria e os sistemas de informação: Ferramentas essenciais para otimizar custos e orientar a empresa. O Objetivo do presente estudo consiste em reforçar a contribuição da controladoria e dos sistemas de informação para as empresas. De acordo com as inovações tecnológicas, o mercado está cada vez mais competitivo e juntamente com a crescente concorrência, seja na busca ou na oferta de produtos, esse mercado torna-se de grande disputa na questão de disponibilizar produtos e serviços, capazes de satisfazer as necessidades e desejos dos clientes. Para isso, as empresas que investem em tecnologias, em sistemas de informações e em seus funcionários, estão mais preparadas para competir nesse mercado competitivo e estão mais capacitadas no processo de tomada de decisões. Daí surgiu a necessidade de controlar, sejam os custos, os gastos, se os objetivos e metas estão sendo cumpridos e até mesmo a necessidade de verificar se o trabalho proposto ao funcionário, está sendo executado de forma eficiente. É esse o papel que a controladoria desempenha nas empresas, que juntamente com o controller e os sistemas de informação, dá suporte para os demais departamentos da empresa, auxiliando na tomada de decisões e na redução dos custos.

Palavras-chave: controladoria; sistemas de Informação; administração; responsabilidade; controle.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	7
1.1 DELIMITAÇÃO DO TEMA E PROBLEMA.....	8
1.2 OBJETIVOS	9
1.2.1 Objetivo geral	9
1.2.2 Objetivos específicos.....	9
1.3 JUSTIFICATIVA	10
2 REVISÃO DE LITERATURA	11
2.1 CONTROLADORIA	11
2.1.1 Missão da Controladoria.....	12
2.1.2 Funções da Controladoria	14
2.1.3 Estrutura da Controladoria	17
2.1.4 Controller.....	19
2.1.5 Funções do Controller	20
2.2 SISTEMAS DE INFORMAÇÃO	23
2.2.1 Sistema	23
2.2.2 Informação	25
2.2.3 Informação Estratégica.....	28
2.2.4 Sistema de Informações gerenciais.....	29
2.2.5 Classificação do Sistema de Informações Gerenciais.....	32
2.3 GESTÃO EMPRESARIAL	33
2.3.1 Empresa	33
2.3.2 Objetivo da Empresa	35
2.3.3 Política da Empresa	37
2.3.4 Organização da Empresa.....	37
2.3.5 Empresa como Sistema Aberto.....	38
2.3.6 Subsistemas Empresariais	41
2.4 CONTROLE	44
2.4.1 Elementos Necessários para o Controle	48
2.4.2 Critérios para o Controle	49

2.4.3 Controle Interno.....	50
2.4.3.1 Centros de responsabilidade.....	52
2.5.3.1.1 Centro de Custos.....	53
2.4.3.1.2 Centro de investimento.....	54
2.4.3.1.3 Centro de Lucro.....	55
2.5 CUSTOS	56
2.5.1 Conceitos	56
2.5.2 Classificação dos custos	56
2.5.2.1 Custos Diretos.....	58
2.5.2.2 Custos Indiretos.....	60
2.5.2.3 Custos de Produção	61
2.5.2.4 Custos de distribuição	61
2.5.2.5 Custos de Administração.....	62
2.5.2.6 Custos Financeiros.....	62
2.5.2.7 Custos Fixos.....	63
2.5.2.8 Custos Variáveis.....	63
2.5.2.9 Custo Padrão.....	64
2.5.2.10 Custo Total	65
2.5.3 Controle dos custos.....	66
2.5.4 Política de Redução de Custos	68
2.6 VANTAGENS E DESVANTAGENS DA CONTROLADORIA	73
2.6.1 Vantagens	73
2.6.2 Desvantagens	74
3 CONSIDERAÇÕES FINAIS	76
4 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	79

LISTA DE FIGURAS

FIGURA1 - MISSÃO DA CONTROLADORIA E AS DEMAIS ÁREAS DA EMPRESA.....	13
FIGURA 2 - CICLO DE APRIMORAMENTO CONTÍNUO.....	17
FIGURA 3 – ESTRUTURA DA CONTROLADORIA.....	18
FIGURA 4 – SISTEMAS DE APOIO ÀS OPERAÇÕES.....	26
FIGURA 5 – EMPRESA E SISTEMAS DE INFORMAÇÕES.....	30
FIGURA 6 – HIERARQUIA DO PLANEJAMENTO DOS NEGÓCIOS.....	35
FIGURA 7 – COMPONENTES DE UM SISTEMA.....	40
FIGURA 8 – CICLO DE CONTROLE NA FORMA DE UM MODELO GENERALIZADO.....	45
FIGURA 9 – CONCEITO GERAL E NOMENCLATURA DO CUSTO.....	65
FIGURA 10 – FORMAÇÃO DO CUSTO TOTAL.....	66

1 INTRODUÇÃO

Com o mercado cada vez mais competitivo, as grandes inovações tecnológicas fazem do ambiente econômico mais dinâmico e complexo. Esse novo ambiente de negócios vem exigindo, com crescente intensidade, um novo posicionamento da contabilidade para enfrentar de forma adequada a adaptação dos profissionais que atuam nas organizações e a necessidade dos gestores contarem com o recurso da informação, para utilizá-las como subsídio básico aos seus processos decisórios. (PELEIAS, 2002).

Peleias (2002) afirma ainda que, esse ambiente experimenta uma significativa transformação no campo empresarial, humano, tecnológico, de relações econômicas e políticas e também na gestão das empresas e dos negócios.

Os movimentos sociais exigirão um posicionamento das empresas e as mesmas serão cobradas em relação ao seu desempenho, sendo assim, a otimização do uso dos recursos disponíveis é grande preocupação dos gerenciadores organizacionais. (FIGUEIREDO E CAGGIANO, 1997). Isso faz com que elas tenham diferenciais e ferramentas de competitividade em relação à concorrência. Para isso, as empresas devem contar com a excelência da administração e utilizar ferramentas gerenciais capazes de aprimorar as informações e interligá-las com a empresa. Essas técnicas ajudam controlar gastos, otimizar os custos e que conseqüentemente irá refletir nos lucros.

Pode-se afirmar que a controladoria preencheu um vácuo deixado pela contabilidade, que é atender às expectativas por informações que subsidiassem o gestor em sua tomada de decisão. (MENDES, 2002).

A Controladoria tem papel fundamental na organização da empresa, pois segundo Mosimann e Fish, (1999), ela se preocupa com o resultado econômico das diversas áreas da empresa, para que a organização alcance a eficácia.

A Controladoria tem como missão, aperfeiçoar os resultados econômicos da empresa, para manter a sua continuidade, visando integrar os esforços de diversas áreas. Desempenha um papel importante na organização empresarial e tem como função primordial à geração de informações para a tomada de decisão da organização. (MOSIMANN E FISH, 1999).

Os sistemas de informação são responsáveis pelo processo de transformação de dados em informações que são utilizadas na estrutura decisória da empresa, para controlar, orientar e auxiliar os gestores nas tomadas de decisão, para que a empresa caminhe no rumo certo, com crescimento contínuo e lucros maiores.

1.1 DELIMITAÇÃO DO TEMA E PROBLEMA

Na situação atual de competição em economias estabilizadas, onde o consumidor pode avaliar o preço, a qualidade dos produtos e serviço, as organizações devem dedicar-se a alguns fatores que afetam seus resultados, como receitas e custos dos produtos e serviços e recursos necessários para a realização de suas atividades.

Ao realizar a gestão eficaz dos resultados, a empresa assegura sua sobrevivência como sistema econômico, garantindo também sua continuidade e crescimento. (Peleias, 2002).

Para isso o papel da Controladoria é de grande importância para promover a eficácia organizacional, viabilizar a gestão econômica e financeira e participar ativamente do planejamento e controle das Operações. (JOHNSON E FILHO, 2006).

Dessa forma, obtem-se o seguinte problema:

Diante da situação atual do mercado competitivo, controlar pode ser a melhor solução para otimizar os custos?

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo Geral

Apresentar a importância da Controladoria e do Sistema de informação para a gestão das empresas.

1.2.2 Objetivos Específicos

- Analisar o papel da Controladoria para a otimização dos custos da empresa.
- Demonstrar a importância dos Sistemas de Informação para a empresa.
- Apresentar alguns tipos de controles utilizados pelas empresas com o objetivo de reduzir custos e medir desempenho dos funcionários.

- Apresentar algumas vantagens e desvantagens que as empresas possam atingir controlando seus custos.

1.3 JUSTIFICATIVA

Analisando o conceito de controladoria, que com o auxílio dos sistemas de informação formam um conjunto de elementos interdependentes que interagem, formando um todo unitário e complexo com um propósito comum, pode-se afirmar que a missão deste novo setor é apoiar a empresa e auxiliar que os objetivos organizacionais e estratégicos sejam alcançados.

Para conseguir cumprir sua missão e auxiliar a empresa a atingir a Missão organizacional, a área de Controladoria busca desempenhar suas atividades baseado no relacionamento transparente e ético com todos os envolvidos. A operacionalização das atividades é baseada no alicerce dos sistemas de informação e das informações fornecidas por cada setor. Buscando participar ativamente no processo de gestão organizacional para que as atividades departamentais tenham êxito naquilo que lhes é proposto.

2 REVISÃO DE LITERATURA

2.1 CONTROLADORIA

A Controladoria é apoiada em informações contábeis tem uma visão multidisciplinar, portanto é responsável pela modelagem, construção e manutenção de sistemas de informações e modelos de gestão das organizações, que atinjam adequadamente as necessidades informativas dos gestores e que os conduzam durante o processo de gestão, a tomar em decisões de maneira eficaz. (JOHNSSON E FILHO, 2000). Estas necessidades de informação crescem a cada dia, e fazem com que a Controladoria deva agir de maneira pró-ativa e exige dos profissionais desta área, uma formação muito sólida em termos de conhecimentos relativos ao processo de gestão organizacional. (JOHNSSON E FILHO, 2000).

Os conceitos de Controladoria estão relacionados à idéia de gestão econômica, que segundo Mosimann e Fish, (1999) se preocupa com o resultado econômico das diversas áreas da empresa, para que a mesma, alcance a eficácia. Deve promover a eficácia organizacional, viabilizar a gestão econômico-financeira e participar ativamente do planejamento e controle das operações. (JOHNSSON E FRANCISCO FILHO, 2006).

Assim a Controladoria é uma atividade de grande importância dentro das organizações, pois, devido a uma base de dados gerados por ela, que se discutem os rumos a seguir, as decisões a tomar, e conseqüentemente as tendências mercadológicas e organizacionais, bem como os fundamentos macroeconômicos. (PRÁ, 2006).

Portanto a Controladoria deve promover a eficácia organizacional, viabilizar a gestão econômica financeira e participar ativamente do planejamento e controle das operações. Para alcançá-la é necessário definir modelos que conduzam de maneira eficiente ao cumprimento de sua missão. (FIGUEIREDO E CAGGIANO, 1997).

2.1.1 Missão da Controladoria

A Controladoria tem como missão, aperfeiçoar os resultados econômicos da empresa, para manter a sua continuidade, visando integrar os esforços de diversas áreas. Desempenha um papel importante na organização empresarial e tem como função primordial a geração de informações para a tomada de decisão da organização. (MOSIMANN E FISH, 1999). Também tem como missão exercer o controle contábil, financeiro, orçamentário, operacional e patrimonial da empresa. (PRÁ, 2006).

Visa, segundo Mosimman e Fisch, *“a gestão econômica, ou seja, todo o conjunto de decisões e ações orientado por resultados desejados mensurados segundo conceitos econômicos”*. (1999, p. 90).

A controladoria também zela pela continuidade da empresa, sempre assegurando a otimização do resultado global. Tem papel fundamental em coordenar os esforços para conseguir resultados positivos em cada área da empresa.

Segundo Catelli (1990), as empresas possuem vários objetivos, mas o fundamental e o mais importante deles é sua missão e, portanto, expressa vários níveis de abstrações como:

- O serviço como negócio;

- Oferecer melhores produtos e serviços para melhorar a qualidade de vida das pessoas;
- Desejar ser a melhor empresa do ramo;
- Satisfazer o público com o produto ou serviço oferecido.

“Assim, a controladoria tem, que tem uma missão específica e, por conseguinte, objetivos a serem alcançados, é um órgão que pode ser mais bem caracterizado como de linha, apesar de, nas suas funções em relação às demais atividades internas da companhia, as características serem mais de um órgão de apoio”. (PADOVEZE, 2003, p. 35).

Abaixo, Padoveze (2003), demonstra um quadro que resume a Controladoria na organização, sua missão e suas relações com as demais áreas empresariais.

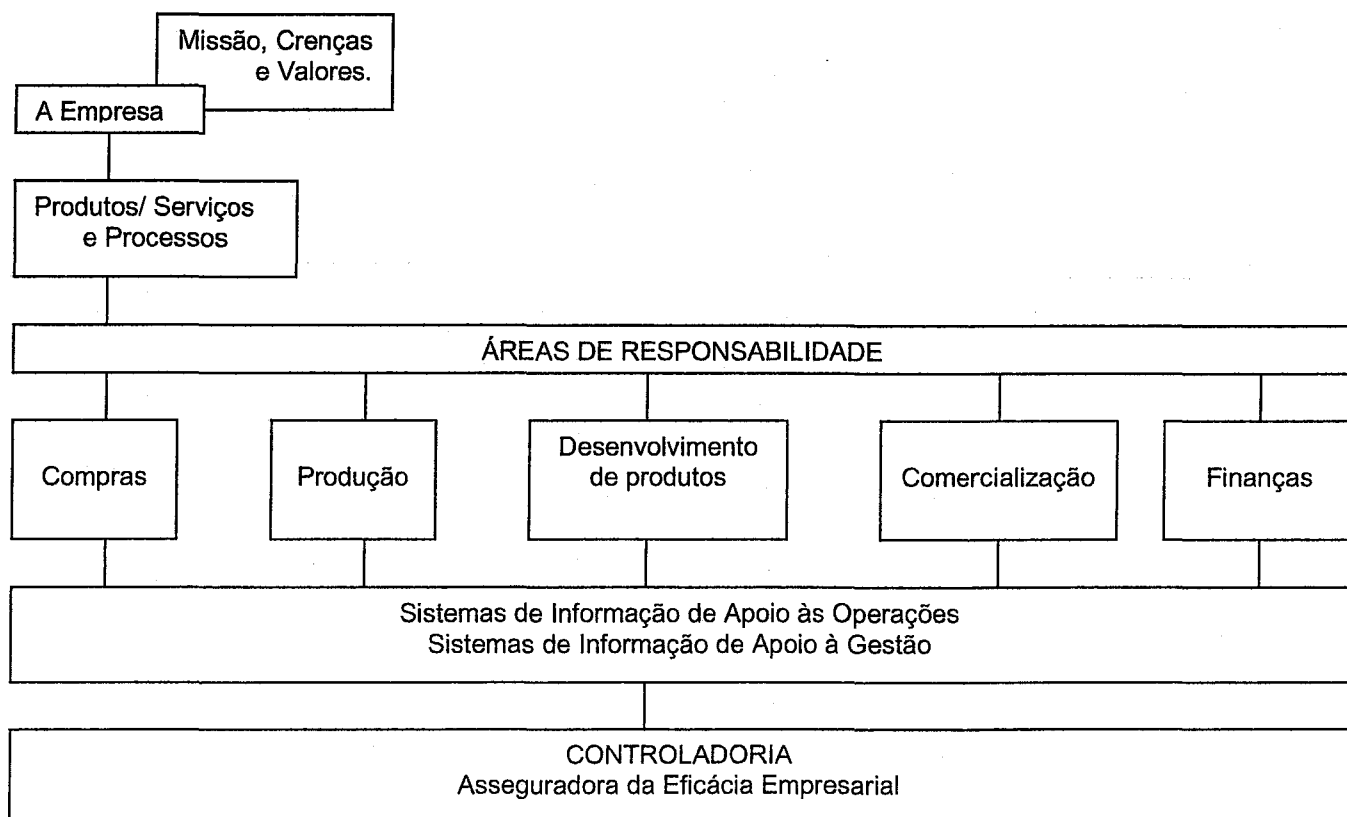


FIGURA 1 – Missão da Controladoria e as demais áreas da empresa.
 FONTE: CONTROLADORIA ESTRATÉGICA E OPERACIONAL – PADOVEZE, 2003, p. 35.

2.1.2 Funções da Controladoria

Para Tung, *"a tarefa da controladoria requer a aplicação de princípios sadios que abrangem todas as atividades empresariais, desde o planejamento inicial até a obtenção do resultado final"*. (1993, p. 34).

A função da Controladoria é aperfeiçoar os resultados econômicos da empresa e para que isso se realize, a Controladoria tem algumas funções essenciais a serem seguidas que segundo Kanitz (apud Mosimann e Fisch, 1999) são:

- **Informação:** compreende os sistemas financeiros e contábeis da empresa, bem como a folha de pagamentos, os sistemas de pagamentos e recebimentos, etc.
- **Motivação:** compreende os efeitos que os sistemas de controle causam sobre como se comportam as pessoas diretamente atingidas.
- **Coordenação:** compreende a centralização de informações e a aceitação de planos por meio do ponto de vista econômico e da assessoria direção da empresa, sugerindo soluções e alertando situações desfavoráveis e de risco.
- **Avaliação:** compreende o fato de interpretação e avaliação dos resultados, por área de responsabilidade, centro de resultado e desempenho da gerência.
- **Planejamento:** compreende a maneira de determinar planos consistentes e viáveis, se serão aceitos e coordenados e se servirão de base de avaliação futura.
- **Acompanhamento:** compreende verificação contínua da evolução dos planos e metas traçados, com a finalidade de corrigir falhas ou rever o planejamento.

Além dessas funções, cabe a controladoria, segundo Heckert e Wilson apud Mosimann e Fisch (1999) ainda:

- A função do planejamento: inclui a geração e a manutenção de implantação de um planejamento operacional integrado por meio de canais gerenciais, podendo ser de curto e longo prazo e que seja compatível com os objetivos gerais globais. Esses objetivos devem ser testados e revisados e devem abranger um sistema e os procedimentos por ele exigidos.
- A função de controle: inclui o desenvolvimento, teste e revisão por de meios satisfatórios que tem a finalidade de medir o desempenho real e a assistência para que os resultados reais em conformidade com os resultados padrões.
- A função de relatar: inclui nessa função a preparação, a análise e interpretação dos números e fatos financeiros que serão utilizados pela administração a fim de avaliar esses dados em relação aos objetivos da área e da empresa como um todo, para a preparação e apresentação, conforme suas exigências, de relatórios à terceiros, como órgãos governamentais, aos acionistas, aos credores, clientes e ao público em geral.
- A função contábil: inclui o estabelecimento e manutenção de operações contábeis e de custos da fábrica, da divisão e da empresa como um todo, juntamente com os métodos e sistemas referentes, aos livros, registros contábeis e de transações financeiras, para adequá-los aos princípios contábeis e com o respectivo controle interno.
- Outras funções relacionadas: inclui informações de responsabilidade primária, que incluem supervisão e operação de impostos, questões locais, estaduais e

federais, relação com o fisco, e a auditoria independente; seguros, manutenção de registros, desenvolvimento de sistemas e, procedimentos e instruções padrão; conservação de registros; relações públicas com o mercado financeiro e coordenação de todos os sistemas de registros da empresa.

Para Catelli (1999), a controladoria também deve desempenhar as seguintes funções:

- Subsidiar o processo de gestão: onde deve fornecer informações sobre os desempenhos e resultados econômicos e deve monitorar o processo de elaboração do orçamento da empresa;
- Apoiar a avaliação de desempenho: na qual deve dividir a empresa em áreas de responsabilidade, para apurar seu próprio desempenho e o desempenho das referidas áreas bem como dos gestores da empresa;
- Apoiar a avaliação de resultados: deve analisar o resultado econômico e orientar o estabelecimento de padrões, avaliando o resultado de seus serviços;
- Atender aos agentes do mercado: compreende atender todas as demandas externas da empresa.

A controladoria, segundo Oliveira et al, (2002), deve prestar assessoria para contribuir o aprimoramento da empresa, como demonstra a figura abaixo:

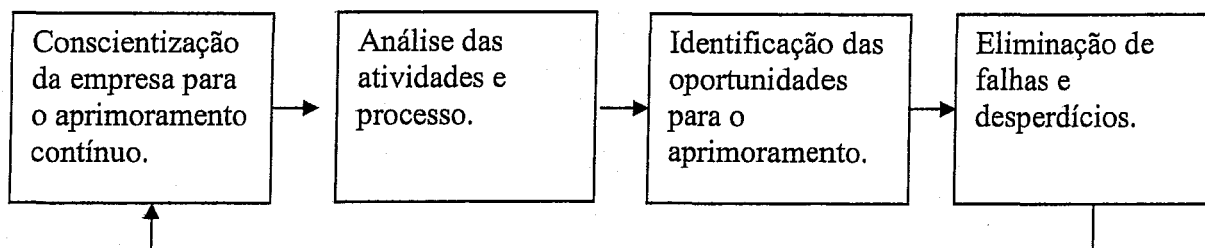


FIGURA 2 – Ciclo de aprimoramento contínuo.

FONTE: CONTROLADARIA ESTRATÉGICA – Olivira et al, 2002, p. 18.

Portanto a controladoria tem como função primordial garantir informações confiáveis que ajudarão os gestores a comparar os planos no processo de decisão da empresa.

2.1.3 Estrutura da Controladoria

A controladoria nas empresas é estruturada de forma eficiente e é responsável pelo Sistema de Informação Contábil Gerencial e sua função pe assegurar o resultado da companhia. Para isso, a controladoria deve atuar fortemente em todas as etapas do processo da gestão da empresa, sob pena de não exercer adequadamente sua função de controle e reporte na correção do planejamento. (PADOVEZE, 2003).

“Além das funções gerenciais, deve assumir funções regulatórias, normalmente vinculadas aos aspectos contábeis societários e de legislação fiscal. Além disso, a sua estruturação deve estar ligada aos sistemas de informações necessários a gestão”. (PADOVEZE, 2003, p. 36).

Assim, Padoveze (2003) estrutura a controladoria em duas grandes áreas:

- A área contábil e fiscal: é responsável pelas informações societárias, fiscais e função de guarda de ativos tais como: demonstrativos a serem publicados, controle patrimonial e seguros, gestão de impostos e controle de inventário, etc.
- A área de planejamento e controle: é responsável por incorporar a questão orçamentária, projeções e simulações, custos, e a contabilidade por responsabilidade. É imprescindível um setor que se responsabilize pelo acompanhamento do negócio e pelos dados estatísticos para análise de mercado, ambiental, conjuntural, projeção de cenários, elaboração e acompanhamento de projetos, análise de investimentos, etc. Utiliza os sistemas de informação e possibilita ao controller participar no projeto de Planejamento estratégico.

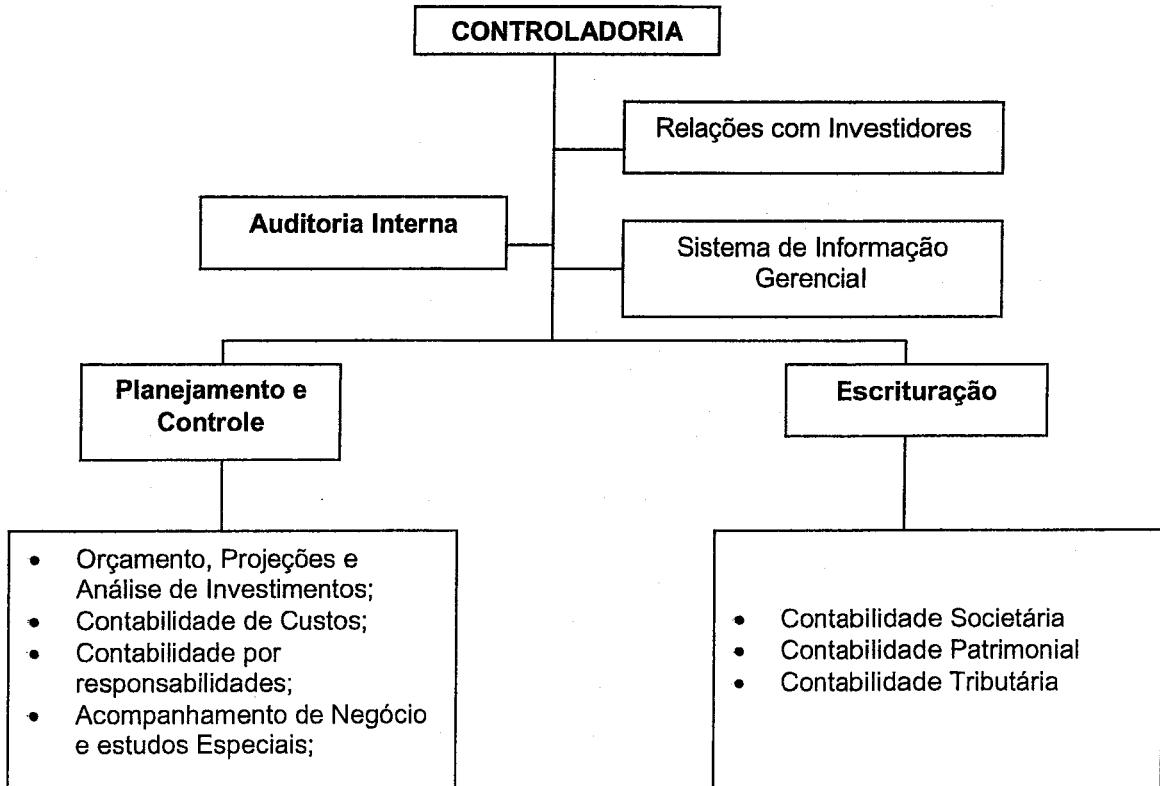


FIGURA 3 – Estrutura da Controladoria.

FONTE: CONTROLADORIA ESTRATÉGICA E OPERACIONAL – Padoveze, 2003, p. 37.

Nessa figura, Padoveze (2003) demonstra a maneira que a controladoria gerencia as demais atividades e a importância que não exista duplicação das informações existentes a serem utilizadas pelo planejamento e controle.

2.1.4 Controller

Apesar da palavra “controller” não existir em nosso vocabulário e ser adaptada à linguagem administrativa e comercial das empresas que utilizam a controladoria, “[...] *designa inicialmente o executivo incumbido de controlar ou verificar as contas*”. (TUNG, 1993, p. 1993).

Tung também ressalta que do ponto de vista financeiro, as empresas que não se preocupam em acompanhar o andamento de seu patrimônio, do custo de produção, às despesas, às fontes de recursos, etc, abre espaço para a concorrência e sofrerá enormes desvantagens. E dessa necessidade, surgiu uma nova classe de executivos financeiros: a dos controllers. (1993).

A função do controller, na última década, no Brasil, passou a ter relevância tanto no meio acadêmico, em pós-graduação e mestrado, quanto no mercado, que busca profissionais especializados, com visão de gestão, planejamento gerencial, fiscal, financeiro e de Contabilidade. (KOLIVER, 2005).

O controller deve medir no planejamento as possibilidades de sua empresa perante as realidades externas, com a finalidade de fixar objetos, estabelecer políticas básicas, elaborar o organograma com responsabilidades bem definidas para cada cargo dentro da empresa, estabelecer padrões de controle, estruturar métodos mais eficientes de comunicação e manter um sistema eficiente de relatórios. (TUNG, 1993).

Segundo Koliver (2005), exercer a função de controller requer conhecimento da atividade para poder executá-la adequadamente e da melhor maneira possível, requer interação e liderança para, assim, acompanhar a dinâmica do processo e da exata dimensão do negócio para o qual está recebendo total confiança.

Vê-se que a atuação nessa área não constitui um modismo, nem se restringe a uma função específica, pois, para que um processo de gestão se complete, o profissional, deve ter visão ampla, atuando e controlando todas as áreas da organização. (KOLIVER, 2005).

O *controller* é o responsável da contabilidade que supervisiona e mantém os arquivos financeiros formais da empresa. (FIGUEIREDO E CAGGIANO, 1997).

Para Nakagawa (1993), os atuais conceitos de controladoria mostram que o *controller* desempenha sua função de organizar e reportar dados relevantes, bem como a preparação e explicação de análises e exerce força ou influência que induz os gerentes a tomarem decisões lógicas e consistentes com a missão e objetivos da empresa.

2.1.5 Funções do Controller

Tung (1993) explica que para o controller exercer suas atividades como qualquer outro executivo, ele deve ter suas tarefas previamente fixadas. O conhecimento dos fatores macroeconômicos e da empresa permite que esse profissional tenha facilidade de situar-se em seu meio.

O controller, por sua vez exerce algumas atividades essenciais nas rotinas da empresa, sendo as principais responsabilidades, segundo PEREZ JUNIOR et al (1997) são as descritas abaixo:

- A comparação permanente entre o desempenho esperado e o realizado;
- A identificação das causas e dos responsáveis pelas variações;
- A organização de um sistema de informações gerenciais que possam permitir que a administração conheça os fatos ocorridos e os resultados obtidos com as atividades;
- A apresentação de recomendações para adotar medidas corretivas.

Geralmente o *controller* acaba tornando-se o responsável pelo projeto, implantação e manutenção de um sistema integrado de informações, que deixa o conceito de contabilidade e seus gestores, suportado pelas teorias da decisão, mensuração e informação.

Para atuar na controladoria estratégica, espera-se que o *controller* “[...] *apresente os seguintes atributos: mente analítica, versatilidade, boa fundamentação econômica e, principalmente, visão dos processos da empresa para que possa coordenar a montagem das áreas*”. (MENDES, 2002).

Figueiredo e Caggiano (1997) relatam as responsabilidades e atividades do *controller*:

- Planejamento: estabelecer e manter um plano integrado com as metas e objetivos da empresa a curto e em longo prazo a fim de analisar, revisar constantemente, por meio de um sistema de informação.

- Desempenho: tem a finalidade de servir de guia para outros gestores no desempenho de suas funções.
- Informação: preparar, analisar e interpretar os resultados financeiros para serem utilizados pelos gestores no processo de tomada de decisão tendo como referência os objetivos e metas da empresa.
- Contabilidade: estabelecer e manter o sistema de contabilidade em todos os níveis da empresa, em todas as divisões, mantendo registradas todas as operações financeiras nos livros contábeis, de acordo com os controles que a empresa efetua.
- Outras funções: administrar e supervisionar cada uma das atividades que a empresa executa que tenham impacto no seu desempenho. Manter contato com auditores internos e externos; estabelecer planos de seguro; desenvolver e manter sistemas e informar os procedimentos de registro, supervisionar a tesouraria, verificar programas de financiamento entre outras atividades.

Para atender as exigências do mercado, segundo Oliveira (2002), os conhecimentos exigidos para o controller desempenhar bem suas funções, são:

- Contabilidade e finanças;
- Sistemas de informação;
- Tecnologia da informação;
- Aspectos legais de negócios e visão empresarial;
- Métodos quantitativos;
- Processos informatizados da produção de bens e serviços.

Os profissionais, que ocuparam a posição de controladores, a princípio foram aqueles que vieram das áreas da Contabilidade ou de Finanças. Esses cargos possibilitam uma visão mais ampla da empresa, por isso, são considerados mais habilitados a visualizar as dificuldades com mais objetividade e com soluções mais abrangentes. (MOSIMANN e FISCH, 1999).

2.2 SISTEMA DE INFORMAÇÃO

2.2.1 Sistema

Para Oliveira, *“sistema é um conjunto de rotinas que contém vários programas e subprogramas, rotinas essas que são desenvolvidas para aplicação em áreas específicas da empresa, por meio de uso do computador”*. (1997, p. 33). Os sistemas têm como objetivo, gerar informações e produzir relatórios para o acompanhamento e controle interno da empresa. (OLIVEIRA, 1997).

Sistema, na visão de Johnsson e Filho (2000), é um conjunto de elementos interdependentes que interagem, formando um todo unitário e complexo, com a finalidade de desenvolver funções para atingir objetivos comuns. É aberto, pois é capaz de interagir com seu ambiente, influenciando-o e ao mesmo tempo sendo influenciado. É dinâmico, pois está em constante transformação dependendo da ocorrência de eventos internos e externos.

O sistema também é conhecido como software aplicativo, que é um conjunto de programas de computador, que são desenvolvidos em linguagem de programação de

alto nível, com a finalidade de realizar determinadas tarefas, sempre com participação humana. (OLIVEIRA, 1997).

Os sistemas obedecem a uma série de procedimentos complexos, por isso devem ser desenvolvidos e acompanhados por programadores e analistas. Pode funcionar também de forma integrada, por meio de programas específicos e módulos, ou também de maneira independente. Portanto a empresa pode ter vários sistemas interligados ou não. Porém, os sistemas interligados são os mais preferidos pelas empresas, pois interligam as informações de todos os setores. (OLIVEIRA, 1997).

Na visão de Johnsson e Filho (2000), a abordagem sistêmica das empresas constitui em uma metodologia apropriada para o estudo das organizações, como objetivo de observar suas relações com o ambiente, e também com as relações existentes entre internamente. É possível identificar seis subsistemas, componentes do sistema de organização:

- Subsistema institucional: é um conjunto de crenças, valores e expectativas dos empresários que se transforma em diretrizes que orientam todos os outros subsistemas;
- Subsistema físico: compreende todos os elementos materiais do sistema de organização, como edifícios, instalações, móveis, veículos, equipamentos etc;
- Subsistema social: é um conjunto de elementos humanos da organização, onde inclui as características pessoais e do grupo todo. O nível de motivação e satisfação das pessoas pode refletir diretamente no desempenho da organização e da equipe;

- Subsistema organizacional: esse conjunto representa a organização formal da empresa, a estrutura dos departamentos, dos níveis da hierarquia e responsabilidade;
- Subsistema de Informação: é um conjunto constituído pelas atividades de obter, processar e gerar informações necessárias para a execução e gestão das atividades da empresa;
- Subsistema de gestão: refere-se ao processo que orienta a realização das atividades da organização. É responsável pela dinâmica do sistema em planejar, executar e controlar as atividades desenvolvidas.

2.2.2 Informação

Oliveira define informação como “[...] *o dado trabalhado que permite ao executivo tomar decisões*”. (2002, p. 36). Também pode ser explicada como o resultado da análise de dados, ou seja, a capacidade de produção, custo de venda do produto, produtividade do funcionário, etc. Essas informações podem afetar ou modificar o comportamento existente na empresa, bem como o relacionamento entre as várias unidades da organização. (OLIVEIRA, 2002).

A informação é um recurso vital para a empresa, que quando estruturada de forma adequada, integra diversas unidades organizacionais e também habilita a empresa a alcançar seus objetivos pelo uso eficiente dos recursos disponíveis, como pessoas, materiais, equipamentos, tecnologia, dinheiro, além da própria informação.

A informação facilita o desempenho das funções que cabem á administração da empresa, como planejar, organizar, dirigir e controlar as operações, convertendo a tomada de decisão em ações úteis para a empresa.

Na figura abaixo, Nakagawa (1993) mostra a diferença entre dado e informação e a sua importância.

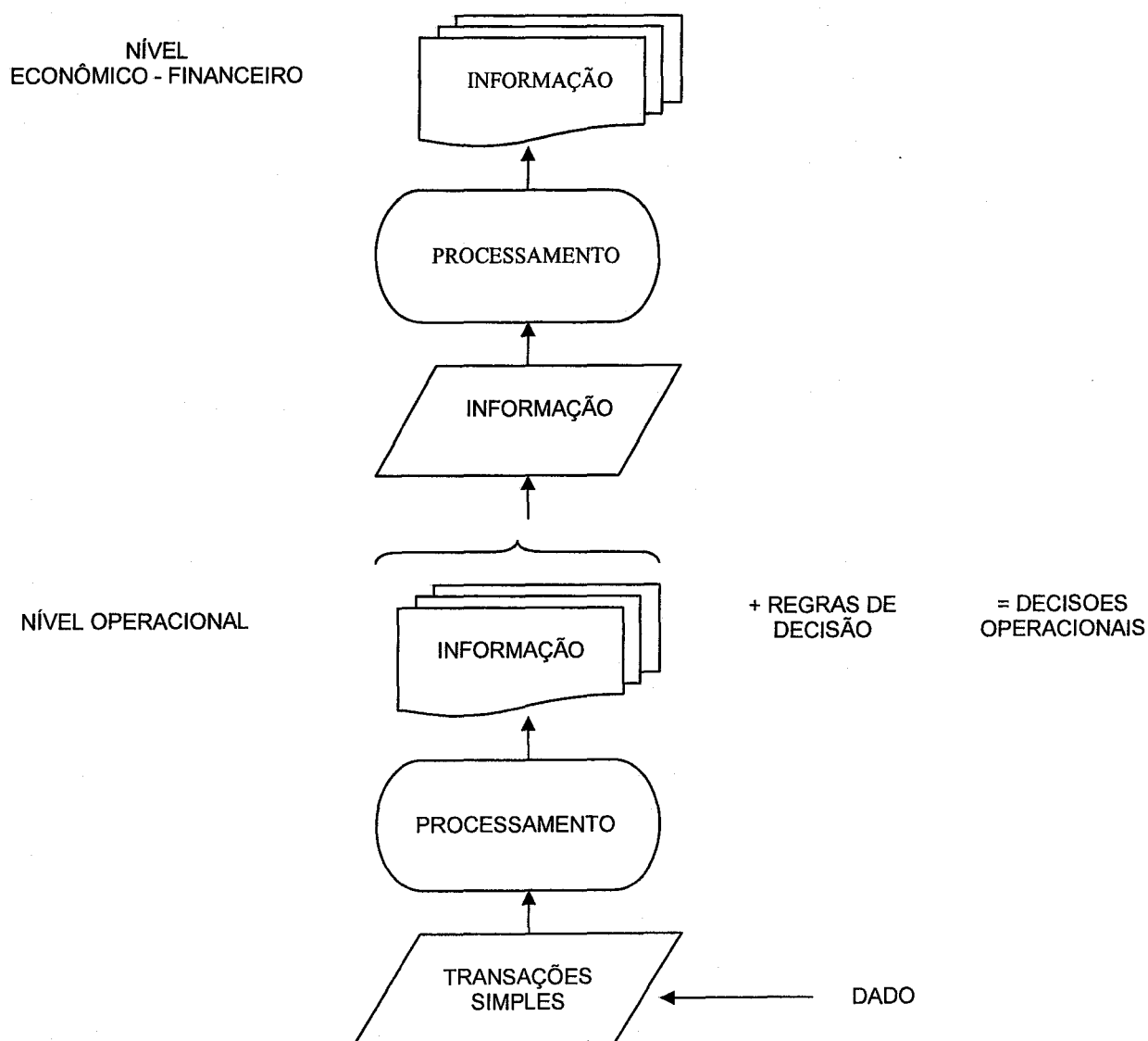


FIGURA 4 – Sistemas de apoio às operações.

FONTE: – Introdução a controladoria: conceitos, sistemas, implementação - NAKAGAWA, 1993.

Para Nakagawa (1993), a visão sistêmica é aquela que se preocupa com a compreensão de um problema em sua forma mais ampla e completa possível, em vez de estudar uma das partes separadamente. Em um sistema, os elementos interagem e se ajustam de maneira adequada.

Já para Catelli (1999), Os sistemas de informação da empresa devem ser estruturados de maneira que consigam atingir a necessidade de feedback do processo de gestão da empresa nas fases de planejamento, execução e controle de suas atividades.

A adequação dos sistemas de informações aos processos de planejamento e controle requer o preenchimento de três requisitos fundamentais, como descritos abaixo:

* FORMA	Diz respeito ao conteúdo, isto é, utilidade e confiabilidade das informações.
* IDADE	Diz respeito ao intervalo entre a data do fato relatado e a data da informação, ou seja, no momento da tomada de decisões as informações requeridas deveriam estar disponíveis (oportunidade).
* FREQUÊNCIA	Diz respeito à periodicidade da informação.

“Os sistemas integrados de informação são voltados para a coleta, armazenagem, recuperação e processamento de informação que é usada ou desejada por um ou mais executivos no desempenho de suas atividades”. (NAKAGAWA apud EIN-DOR E SEGEC, 1983, p. 14).

Os benefícios que os sistemas geram são vários, principalmente devido à confiabilidade, consistência e oportunidade das informações, que permitem maior nível de delegação de atividades sem perder o controle. Promovem ainda uma maior transparência e envolvimento dos gestores e monitora de maneira eficaz os processos de gestão, visando à minimização dos custos. (CATELLI, 1999).

2.2.3 Informação Estratégica

Segundo Oliveira et al, (2002), a informação estratégica pode ser definida como um conjunto de informações que a empresa precisa obter sobre seu ambiente operacional para poder mudar e desenvolver estratégias adequadas capazes de criar valor para os clientes e ser vantajosas em novos mercados e indústrias, em um tempo futuro.

A informação estratégica não pode ser comparada com “informação do concorrente”, nem deve ser confundida com “informação competitiva”, preparada por pequenos grupos de “analistas de informação” que fazem diversos trabalhos para os gestores da organização, com a intenção de auxiliá-los a tomar decisões chaves e importantes. (OLIVEIRA et al, 2002).

Essas informações estratégicas criam uma perspectiva multifuncional e compreende grandes atividades, tais como:

- Percepção: envolve a identificação dos indicadores externos das mudanças mais relevantes;
- Coleta: envolve as formas de reunir informações importantes e relevantes;

- Organização: envolve o auxílio na estruturação da informação obtida em meios e formatos corretos;
- Processamento: envolve a análise da informação por meio de métodos e instrumentos apropriados;
- Comunicação: envolve a maneira de acumular e simplificar o acesso das informações aos usuários;
- Utilização: envolve a concentração de aplicar ações e decisões.

2.2.4 Sistema de informações gerenciais

O sistema de informações gerenciais (SIG) é o processo de transformação de dados em informações. Esses dados são utilizados na estruturação decisória da empresa, e também como proporcionam a sustentação administrativa para aperfeiçoar os resultados esperados. (NAKAGAWA, 1993). *“Representa o banco de dados em que estão centralizadas todas as informações da empresa”*. (JUNIOR et al, 1997, p. 18).

Esse sistema de informações tem a função de fornecer condições para que os resultados reais da empresa sejam apurados e comparados com os resultados orçados, por meio de integração com a contabilidade. (NAKAGAWA, 1993). *“Por sua vez, estrutura-se em relação às exigências de programação e de controle da empresa e do fluxo de informações diretamente conexas ao desenvolvimento das operações”*. (RONCHI, 1977, p. 64).

No modelo abaixo, Oliveira mostra como um executivo da área de controladoria deve abordar as informações globais da empresa.

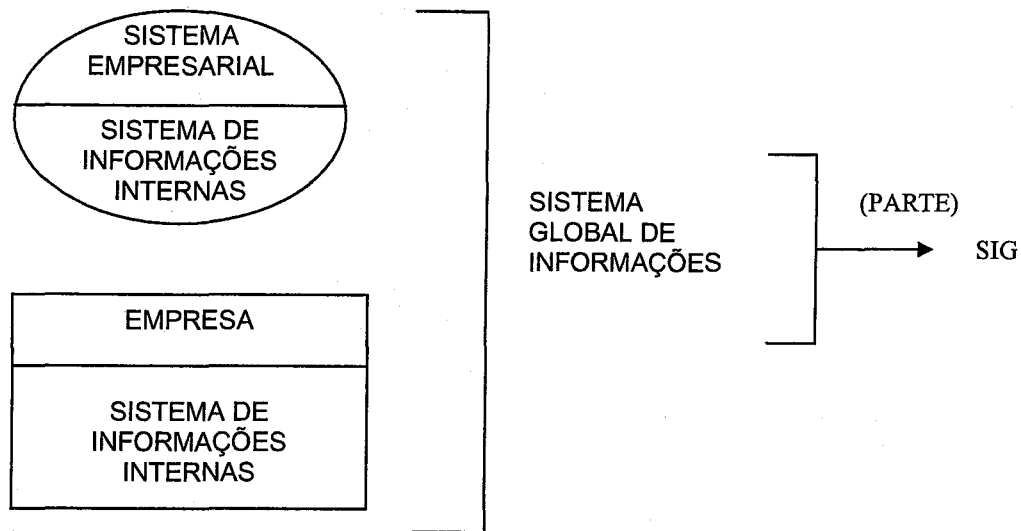


FIGURA 5 – Empresa e sistemas de informações.

FONTE: Sistemas de Informações Gerenciais: Estratégias Táticas Operacionais - OLIVEIRA, p. 41, 2002.

Também para Oliveira (2002), o sistema implantado deve ser bem desenvolvido e ter efetiva colaboração das empresas perante os pontos básicos inerentes a um cenário provável para as economistas nacional e internacional. Alguns desses pontos devem ser instrumentos de auxílio aos executivos das empresas:

- Capacidade para investir gradualmente;
- Capacidade para produzir volumes crescentes;
- Produtividade em termos de qualidade, custos, tecnologia, e recursos humanos;
- Capacidade tecnológica (informação, engenharia de produto e produção);
- Capacidade de logística de distribuição;
- Desenvolvimento de inovações (novos processos, produtos e serviços);
- Capacidade de agregar serviços valorizados a produtos;
- Comunicação segmentada eficiente;

- Eficácia mercadológica (marketing orientado); e
- Flexibilidade empresarial.

Segundo Ronchi (1977), o sistema de informações também é estruturado para permitir a consecução de um dos dois fins seguintes:

- Tomar decisões;
- Determinar ações que resultam de decisões tomadas.

Enquanto o primeiro necessita de um fluxo de informações que entrem os centros de decisão empresarial, o segundo conduz a um fluxo de saída que permite uma tradução da decisão tomada em termos operacionais. (RONCHI, 1977).

Verifica-se que o SIG apresenta grande abrangência e importância para as empresas, bem como, promover algumas estratégias, atuando como elementos de polarizadores dos eventos empresariais vindos dos ciclos de atividades, tanto internos como externos à empresa. (OLIVEIRA, 2002).

Sendo assim, a controladoria utiliza os sistemas de informações gerenciais para dar assessoria “[...] aos gestores (das áreas, comercial, industrial, recursos humanos, financeira) no processo de tomada de decisões por meio de informações extraídas dos Sistemas Operacionais (Contabilidade, Contas a receber, Contas a pagar, Tesouraria, Compras, Vendas e Produção, etc)”. NAKAGAWA (1993, p. 31).

2.2.5 Classificação do Sistema de Informações Gerenciais.

Os sistemas de informações gerenciais são classificados em dois grupos, na visão de MOSIMANN e FISCH (1999):

- Sistemas de apoio às operações: são sistemas que processam transações, procedimentos rotineiros e transações correntes. Esses sistemas podem ser subdivididos como sistemas de transações individualizadas como contas a receber, contas a pagar, e em que a ênfase esta centrada na eficiência e na produtividade, dada a simplicidade das decisões, ou em sistemas que são voltados para decisões, referente às operações, na qual agregam várias transações;
- Sistemas de apoio à gestão: são sistemas que consistem em auxílio nos processo decisórios da empresa, tendo freqüência sistemática de processamento. Esses sistemas não são orientados para o processamento das operações rotineiras, portanto oferecem suporte às avaliações e aos julgamentos dos gestores e aumentam a eficácia do seu processo decisório.

Mosimann e Fisch (1999) ainda complementam que esses dois grupos de sistemas se complementam, a partir da identificação, armazenamento, processamento e comunicação da informação solicitada pelos usuários, através de um banco de dados que atenda as suas categorias de necessidades.

2.3 GESTÃO EMPRESARIAL

2.3.1 Empresa

A criação das empresas se dá pela organização das necessidades dos homens: constituem diversos organismos em forma de entidades industriais, comerciais, financeiras, recreativas, desportivas, religiosas, familiares, entre outras. (CATELLI, 1999). Para isso é importante entender que as organizações são entidades que transformam recursos (materiais, humanos, financeiros, tecnológicos, etc.) que tem por objetivo gerar benefícios de natureza material (bens, serviços, riquezas) e não material (de ordem afetiva, intelectual, moral). (JOHNSSON E FILHO, 2000).

Para Lauzel apud Mosimann e Fish, a empresa é:

“um agrupamento humano hierarquizado que põe em ação meios intelectuais, físicos e financeiros para extrair, transformar, transportar e distribuir riquezas e produzir serviços, conforme objetivos definidos por uma direção, individual ou de colegiado, fazendo intervir em diversos graus, motivação de benefício e de utilidade social”. (1999, p.17).

Segundo Figueiredo e Caggiano, empresa é definida como “[...] *uma unidade produtora que visa criar riquezas, transacionamento em dois mercados, um fornecedor e outro consumidor*”. (1997, p. 24).

“É um conjunto organizado de recursos econômicos, sociais e humanos, e pode ser vista como um sistema aberto”. (FIGUEIREDO E CAGGIANO, 1997, p. 24), e seu objetivo é o bem-estar com a sociedade.

Para isso, precisa planejar, pois o conhecimento de seu futuro é limitado com objetivos relacionados com vendas, lucros, retorno sobre o investimento, participação no mercado, etc. (NAKAGAWA, 1993).

Para Catelli (1999), como algumas atividades internas da empresa são capazes de gerar produtos ou serviços que tem como objetivo atender as necessidades externas, algumas atividades podem servir para atender as atividades internas.

Para que a empresa tenha continuidade, requer que o valor econômico dos produtos e serviços gerados (receitas) seja maior, no mínimo, para repor o valor econômico (custos) dos recursos utilizados para a elaboração de suas atividades. É importante que a empresa saiba sua posição no mercado, do conhecimento dos fatos atuais e da previsão dos acontecimentos futuros, tanto no mercado nacional e internacional, para garantir a sobrevivência empresarial, sabendo que o panorama econômico-financeiro do país repercute direta ou indiretamente, sobre as atividades empresariais. (TUNG, 1993).

“As empresas sempre são formadas por pessoas, quer em termos de propriedade ou em termos de operação, e o aspecto comportamental das pessoas que perfazem a empresa está disperso em todas as áreas da mesma”. (MOSIMANN E FISCH, 1999, p. 18).

Para desenvolver a visão geral da empresa e a organização do planejamento estratégico, devem-se observar os seguintes aspectos:

- Declaração dos valores: é um conjunto de crenças e princípios que guiam as ações e que orientam as atividades e operações de uma empresa, independentemente de seu porte;
- Declaração de visão: é um conjunto preciso e bem elaborado de uma ou duas frases que anunciam onde a empresa está caminhando, aonde quer chegar ou traça um quadro amplo do futuro que se deseja para ela;

- Declaração de missão: é uma declaração do propósito da empresa, definindo o que ela faz e o que não faz;
- Metas e objetivos: uma lista com todas as principais metas que foram definidas para a empresa, juntamente com os objetivos que precisa alcançar para cumpri-las.

Abaixo, Padoveze (2003), demonstra a hierarquia de planejamento dos negócios da empresa:

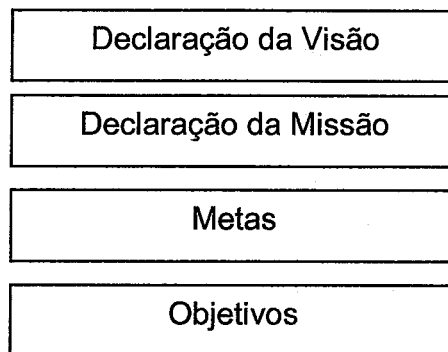


FIGURA 6 – Hierarquia do planejamento dos negócios.

FONTE: Controladoria Estratégica e Operacional: Conceitos, Estrutura e Aplicação - PADOVESE, p. 25, 2003.

2.3.2 Objetivo da empresa

“Os objetivos são declarações específicas que se relacionam diretamente a determinada meta e fornecem detalhes sobre o que deve ser feito e quando. É comum os objetivos serem associados aos números e datas”. (PADOVEZE, 2003, p. 25).

Segundo Mosimann e Fisch (1999), as empresas precisam:

- Possuir uma missão que deve ser diferente da missão dos proprietários;

- Para poder cumprir sua missão, a empresa precisa garantir sua continuidade;
- Para poder garantir sua continuidade, a empresa deve buscar sempre a eficácia, para atender bem as necessidades do meio em que se encontra;
- Para atender bem as necessidades do meio, a empresa deve perseguir um modelo de gestão atual.

O objetivo da empresa é visar sempre o maior lucro possível para dar continuidade ao processo de crescimento em longo prazo e com o bem-estar da coletividade, por meio da satisfação de suas necessidades. Segundo Tung (1993), para atingir esse objetivo, a empresa deve determinar as necessidades da coletividade para depois se organizar para a produção e comercialização.

A tarefa de produção e comercialização é contínua, uma vez que as necessidades e desejos das pessoas alteram constantemente, dependendo da necessidade de cada um. (TUNG, 1993). Para isso, cada setor da empresa deve estar atento em aplicar métodos eficientes, com base em análise acurada, para que essas necessidades e desejos sejam atendidos da melhor maneira possível, gerando assim maior satisfação e procura dos produtos.

Para poder ajudar a empresa, o controller deverá conhecer minuciosamente os objetivos da empresa e de cada setor (produção, comercialização, pesquisas, engenharia, contabilidade, etc.) e participar das decisões com eles realizadas. Se não houver um plano escrito, o controller deverá elaborar um o quanto antes. (TUNG, 1993).

Um dos pressupostos básicos para a criação de uma organização ou empresa é tentar dar continuidade e para que a missão da organização possa ser cumprida a

controladoria deve promover a eficácia organizacional, viabilizar a gestão econômico-financeira e participar ativamente do planejamento e do controle das operações, para integrar as diversas áreas da empresa. (JOHANSSON E FILHO, 2000).

2.3.3 Política da empresa

Segundo Tung (1993), após os objetivos da empresa, toda a cúpula da alta administração deve adotar uma política definida em relação à atuação presente e futura da empresa.

Existem três fatores essenciais para analisar a política da empresa na visão de Tung (1993):

- Política global: é a conduta da empresa
- Política divisional: é cada divisão das atividades (política das pesquisas, propaganda, compras, etc).
- Política setorial: é cada atividade de um setor específico da empresa.

2.3.4 Organização da empresa

Para organizar a empresa de maneira clara e utilizar melhor o funcionamento dos sistemas de planejamento e controle, é necessário explicar as ligações entre os vários grupos e determinar as responsabilidades e autoridade de cada um. Para isso, pode-se definir a “[...] *organização como um grupo de pessoas que trabalha coordenadamente*

para atingir determinado fim". (TUNG, 1993, p. 56). A organização é muito importante para a empresa, pois sem ela não existe a possibilidade de raciocinar o trabalho.

Para iniciar suas atividades, a empresa precisa de:

- Organograma;
- Manual de Organização, contendo detalhes da função em relação ao pessoal da supervisão:
 - denominação do cargo
 - área de responsabilidade;
 - funções gerais;
 - descrição das tarefas exercidas;
- Manual de instruções detalhando as atividades e responsabilidades de cada departamento e dos funcionários, bem como suas normas de trabalho. (TUNG, 1993).

2.3.5 Empresa como Sistema Aberto

As empresas constituem um sistema aberto, pois interagem constantemente com o meio e com as pessoas, atividades e departamentos interdependentes e tem funções logicamente estruturadas, com a finalidade de atender a determinados objetivos. (CASSARRO, 1999).

Na visão de Mosimann e Fisch, o fato da empresa ser considerada como um sistema aberto, "[...] *significa não apenas que ele se empenha em intercâmbio com o meio, mas também que esses intercâmbios são fatores essenciais que lhe sustentam a*

viabilidade, a capacidade reprodutiva, a capacidade adaptativa e sua continuidade". (1999, p. 19).

Segundo Catelli, o segmento pode ser definido como "[...] *um conjunto de atividades que constituem determinado estágio de um ciclo econômico, que vai desde a obtenção dos insumos necessários as atividades dos participantes desse ciclo até o consumo final dos produtos e serviços gerados*". (1999, p. 43).

Existe nos sistemas abertos, uma sinergia, ou seja, uma força maior que é gerada pelo conjunto somatório das partes e faz com que as empresas busquem do ambiente seus recursos humanos, financeiros, materiais e tecnológicos, entre outros, que constituem os recursos econômicos (inputs), e cujo processamento resultam em bens e serviços para atenderem o mercado. As empresas transformam os inputs em produtos e serviços e informações (outputs) que são devolvidos ao ambiente para atender as necessidade e garantir a continuidade da empresa. (MOSIMANN E FISCH, 1999).

Entende-se por continuidade, a capacidade que a empresa tem de repor, no tempo, os seus recursos consumidos.

"Entre os inputs e outputs há agregação de valor, devendo o valor dos outputs ser superior ao dos inputs, para que a empresa possa dessa forma garantir sua continuidade". (MOSIMANN E FISCH, 1999, p. 19).

Para OLIVEIRA apud PEREZ JUNIOR (1997), os elementos dos sistemas são os seguintes:

- **Objetivos:** refere-se tanto aos usuários do sistema quanto do próprio sistema e é a finalidade pela qual o sistema foi criado;

- Entradas do sistema: refere-se a função que caracteriza as forças que fornecem ao sistema material, a energia e a informação para a operação ou processo;
- Processo de transformação: refere-se a possibilidade de transformação de um insumo (entrada) em um produto, serviço ou resultado (saída);
- Saídas do sistema: refere-se aos resultados do processo de transformação e podem ser definidas como finalidades para os objetivos, atributos e relações do sistema;
- Controles e avaliações do sistema: refere-se a maneira de verificar se as saídas estão coerentes com os objetivos estabelecidos;
- Feedback do sistema: refere-se ao processo de comunicação que reage a cada entrada e serve como instrumento de regulação à medida que as divergências vão sendo verificadas.

A figura abaixo demonstra o sistema da empresa mostrando a influencia e interação entre os elementos externos e os internos.

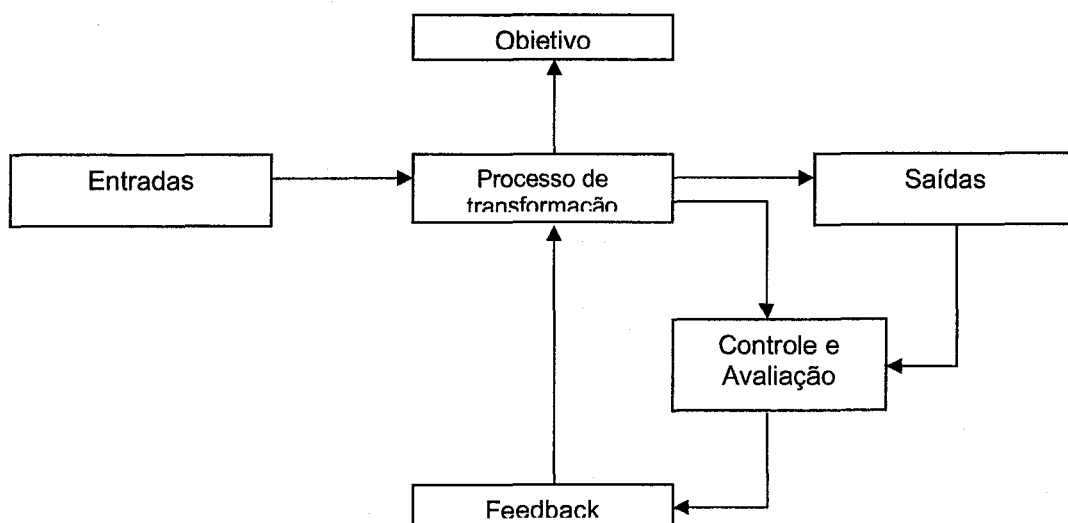


FIGURA 7 – Componentes de um sistema.

FONTE: Controladoria de Gestão: Teoria e Prática – PEREZ JUNIOR et al, 1997, p. 25.

Portanto, enxergar a empresa como um sistema aberto, possibilita ao gestor obter uma dinâmica mais profunda dos processos internos e da interação destes processos com o meio e as necessidades de rever estratégias em relação às oportunidades e ameaças vindas do mercado.

2.3.6 Subsistemas Empresarias

A empresa é formada por pessoas que por meio da utilização de recursos, fazem com que a riqueza aumente e a empresa passe a gerar lucros, para isso é necessária a ação do homem em vários subsistemas que compõem os sistema da empresa. (MOSIMANN E FISCH, 1999).

Conforme GUERREIRO apud CATELLI (1999), a empresa identifica seis subsistemas componentes do sistema da empresa, que interagem no sentido do cumprimento de sua missão:

- **Subsistema institucional:** é formado por um conjunto de crenças e valores e expectativas dos proprietários da empresa. Esse conjunto torna-se diretrizes que orientam todos os demais componentes da empresa aos resultados desejados e as atitudes a serem tomadas em relação aos clientes, fornecedores, empregados, comunidade, governo e segmento. Tem importância fundamental, pois condiciona a interação da empresa como os sistemas externos.
- **Subsistema físico:** compreende todos os elementos materiais do sistema da empresa como bens físicos e os processos físicos das operações que se materializam nas atividades da empresa que utilizam recursos para a geração de produtos ou serviços.

- Subsistema social: é formado por um conjunto dos elementos humanos na organização, bem como as características próprias dos indivíduos, como: criatividade, motivação, liderança, objetivos pessoais, etc. O desempenho das pessoas é medido pelo seu nível de motivação e satisfação.

Ainda para GUERREIRO apud Padoveze (2003), outros aspectos dizem respeito ao subsistema social:

- Necessidade dos indivíduos;
 - Criatividade;
 - Objetivos individuais;
 - Motivação;
 - Liderança;
 - Treinamento, etc.
- Subsistema organizacional: esse sistema refere-se como a empresa esta organizada, como são agrupadas suas atividades, adequação da estrutura, o grau de autoridade, delegação das atividades e atribuição de atividades. Tem como objetivo, verificar se todas as atividades da empresa foram desenvolvidas.
 - Subsistema de gestão: compreende o processo que orienta a realização das atividades da empresa e é caracterizado pelo processo de planejamento. É responsável pela dinâmica do sistema e justifica-se pela necessidade de planejar, executar e controlar se as atividades estão saindo da melhor maneira possível. Para isso precisar conhecimento da realidade e por informações obtidas por meio de informações geradas pelo sistema de informação.

Segundo Padoveze (2003), o sistema de gestão compreende também um conjunto de procedimentos e diretrizes, partindo do planejamento até o controle das operações, quais sejam:

- Análise dos ambientes externo e interno;
 - Elaboração do planejamento estratégico;
 - Elaboração das diretrizes e políticas estratégicas;
 - Planejamento operacional;
 - Programação das operações;
 - Aprovação do programa operacional;
 - Execução das operações e transações;
 - Controle
 - Ações corretivas.
-
- Subsistema de informação: é formado pela de obtenção, processamento e geração de informações necessárias para a execução e gestão das atividades, incluindo informações ambientais, operacionais e econômico-financeiras. As informações estão tornando-se recursos necessários a cada dia que passa e por isso as empresas precisam de um sistema que colete e que processe os dados, gerando informações que supram as necessidades de seus usuários. Para isso o sistema de informações tem de saber quais informações são necessárias para o processo decisório, em que tempo essas informações têm de ser fornecidas e em qual linguagem devem ser traduzidas.

2.4 CONTROLE

Para que a empresa possa se expandir e melhorar sua posição no mercado, deve controlar seus custos e se preocupar com os resultados e ações desempenhadas, para isso o controle deve ser um processo pelo qual um elemento, podendo ser um indivíduo, grupo, máquina, instituição ou norma, afete as ações de outro elemento.

“Controle é um processo contínuo e recorrente que avalia o grau de aderência entre os planos e sua execução, compreendendo a análise dos desvios ocorridos, procurando identificar suas causas e direcionando ações corretivas. Além disso, deve observar a ocorrência das variáveis no cenário futuro, visando assegurar o alcance dos objetivos propostos. Dentro do enfoque sistêmico, o controle também tem o papel de feedback ou retroalimentação do sistema”. (PADOVEZE, 2003, p. 28).

Segundo Mosimann e Fisch (1999), a função do controle pode ser explicada como uma ferramenta administrativa exigida pela complexidade das empresas com a intenção de atingir um bom desempenho e garantir sua continuidade.

Essa ferramenta tem a finalidade de acompanhar o desenvolvimento das atividades desenvolvidas pelas empresas e de verificar se essas atividades propostas estão sendo desenvolvidas pelos funcionários.

O processo de controle, que nada mais é do que um modelo de gestão voltado à abordagem sistêmica das organizações, diz respeito às atividades desenvolvidas pela Controladoria, necessárias à geração pró-ativa de informações para o processo de tomada de decisões. É necessário enfatizar que tais informações são decorrentes do monitoramento e controle, prévio ou não, do desempenho dos diversos setores e subsistemas de uma organização. (JOHNSSON E FILHO, 2006).

CAMPIGLIA E CAMPIGLIA (1995), dizem que o controle de gestão é um conjunto de informações e de ações que tem como objetivo manter um curso de operações dentro de um rumo desejado. Os desvios de rumo podem ser rapidamente detectados, medidos e investigados para a identificação das causas, e ou corrigidos por meio de ações eficientes.

Figueiredo e Caggiano (2004), afirmam que o controle é uma atividade que afeta todos os aspectos da organização.

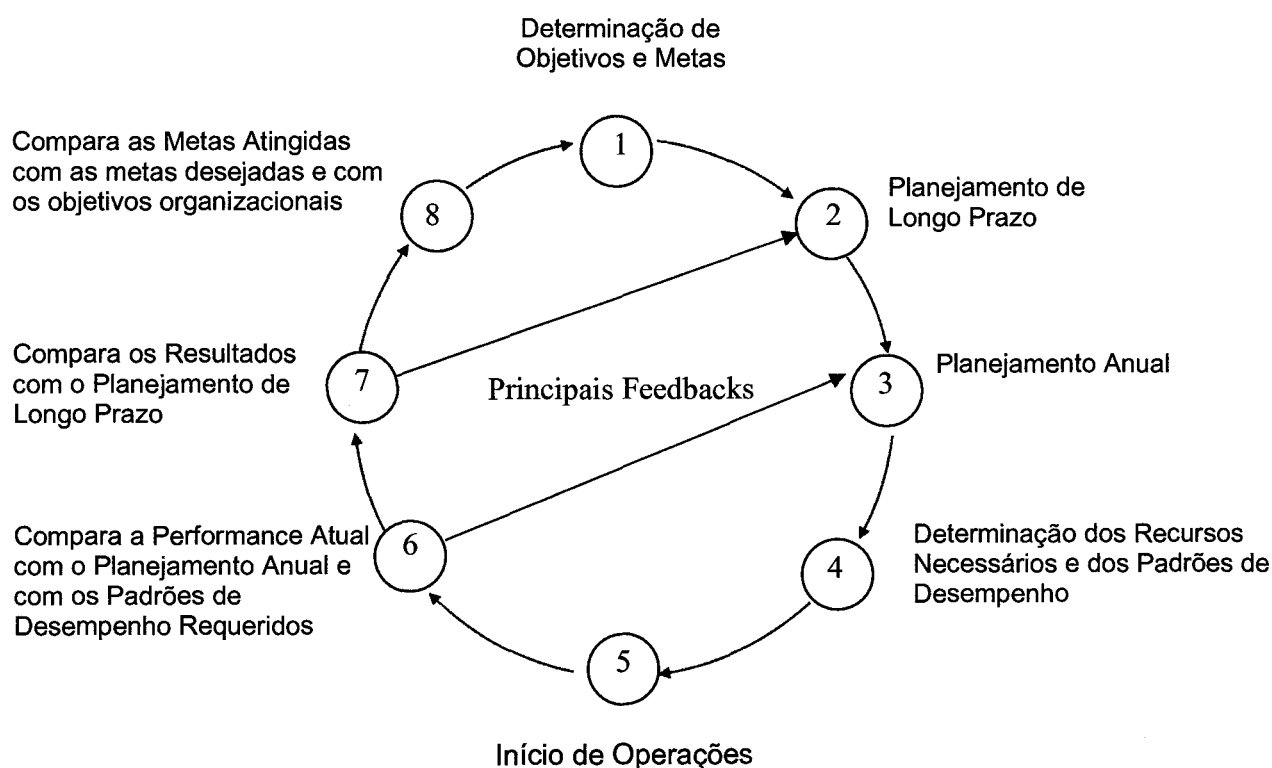


FIGURA 8 – Ciclo de controle na forma de um modelo generalizado.

FONTE: CONTROLADORIA: TEORIA E PRÁTICA - Figueiredo e Caggiano, p. 233, 2004.

Esse ciclo de controle mostra que fazem parte de sua origem os objetivos da organização como um todo, com base onde os planos (de longo prazo e nos planos atuais) são desenvolvidos. O ciclo de controle integra ambos, e as informações de feedback possibilitam que o desempenho real seja comparado com o planejamento anual, fazendo com que os gestores possam controlar as operações e as alocações de recursos para estas operações. No fim do ano, os resultados podem ser comparados com os previstos quando planejados em longo prazo, proporcionando assim feedback para propor revisão dos planos. (FIGUEIREDO E CAGGIANO, 2004).

A primeira atividade a ser desenvolvida pela controladoria, diz respeito à definição de parâmetros ou padrões de controle. Os padrões de controle são as referências a ser considerada em relação às quais a desempenho da organização será comparada, positivamente ou negativamente. (JOHNSSON E FILHO, 2006).

Os padrões são divididos quanto à forma e quanto à origem. Em relação à forma, eles são divididos em padrões de controle do tipo unitário e do tipo intervalo. O controle do tipo unitário é sobre um padrão com valor único, enquanto o controle do tipo intervalo, é sobre os valores compreendidos em um dado intervalo. Em relação à origem, são divididos em padrões de controle internos e padrões de controle externos. Os internos referem-se a informações geradas unicamente através do histórico da organização. Os externos referem-se a informações geradas através de pesquisa de mercado. (JOHNSSON E FILHO, 2006).

O processo de controle, segundo Figueiredo e Caggiano, “[...] possibilita que as metas alcançadas sejam comparadas com as desejadas pela organização, decidindo assim se novas metas e objetivos devem ser formulados”. (2004, p. 233).

Para Johnsson e Filho (2006), o processo de controle tem como objetivo principal a geração de informações de maneira pró-ativa para os gestores tomadores de decisão. Como exemplo de padrões de controle para a variável rentabilidade tem-se:

- Padrão unitário: 15%;
- Padrão do tipo intervalo: valores compreendidos entre 12 e 18%.

Os resultados da organização serão comparados a estes padrões, podendo haver três situações:

- Situação verde: o resultado projetado é de 17% e está acima do padrão unitário. A situação verde indica que a organização deverá seguir adiante, preocupando-se apenas em descobrir que fatores possibilitam a obtenção de um melhor desempenho.
- Situação amarela: o resultado projetado é de 14% e está entre o padrão unitário e o intervalo inferior. Essa situação indica que a organização deverá prestar atenção, pois o desempenho projetado não poderá ser aceita em médio e longo prazo.
- Situação vermelha: o resultado projetado é de 10% e está abaixo do intervalo inferior. Essa situação indica que a organização deverá rever todo o seu planejamento sistêmico, pois o desempenho projetado poderá atuar prejudicando a continuidade da empresa.

A utilização destas três cores em relação às possíveis situações encontradas para os resultados permite estabelecer, de uma forma bastante simplista e didática, uma analogia com os sinais de trânsito.

Uma outra maneira de também medir o desempenho, é criando um programa para controlar as atividades de todos os setores e departamentos da empresa, monitorando recursos financeiros, humanos, físicos e tecnológicos. De acordo Miranda e Silva (2002), existem algumas razões para as empresas investirem nesses sistemas:

- Controlar as atividades operacionais da empresa;
- Alimentar os sistemas de incentivo dos funcionários;
- Controlar o planejamento;
- Criar, implantar e conduzir estratégias competitivas;
- Identificar problemas que necessitam intervenção dos gestores;
- Verificar se a missão da empresa está sendo atingida.

2.4.1 Elementos Necessários para o controle

Na visão de Mosimann e Fisch (1999), alguns elementos são necessários para verificar se a empresa está seguindo o caminho certo e alcançando a situação desejada, como:

- O gestor: é a pessoa que tem a função de tomar de tomar decisões com a finalidade de verificar se os objetivos da empresa estão sendo cumpridos;
- A controladoria: é o órgão responsável pela administração do sistema pelas quais as informações da empresa serão coletadas e relatadas;
- O sistema de informações: esse sistema dará suporte à gestão o processo de tomada de decisões com vistas às ações corretivas em relação ao planejamento, análise e execução de informações;

- O manual de organização: é um instrumento empresarial que contém o organograma e as informações necessárias para sua compreensão, como a missão, os objetivos e as metas de cada área da empresa;
- Os critérios de avaliação dos gestores: deve avaliar o desempenho de cada gestor, com base em critérios financeiros (centro de lucro e centro de investimento) e ou não financeiros (harmonia entre os objetivos do indivíduo e da organização) estabelecidos pelos superiores hierárquicos;
- *Accountability*: obrigação de se reportar os resultados obtidos.

2.4.2 Critérios para o Controle

Para que o controle possa ser estabelecido e colocado em prática na empresa, GUERREIRO apud MOSIMANN e FISCH (1999), define algumas premissas:

- Deve haver controle das atividades;
- O controle deve ser utilizado na empresa como um todo, seja nas áreas operacionais como na administração;
- Devem ser atribuídas as áreas, custos e receitas sobre as quais elas tenham efetivo controle;
- Para facilitar a atuação dos gestores, devem ser considerados nas definições de funções os aspectos de responsabilidade e autoridade;
- Deve existir uma preocupação com a identificação e avaliação do impacto das variáveis internas e ambientais (inflação, alterações ou ajustes de planos, volume, eficiência, etc).

Para Figueiredo e Caggiano (2004), o controle necessita também de uma estrutura organizacional que deixe claro a responsabilidade de assegurar o desempenho das tarefas individuais. Dentro da organização são estabelecidos centros de responsabilidade, que são definidos de acordo com as responsabilidades dos gestores, onde cada gestor responsabiliza-se pelo seu desempenho. Na medida em que a empresas crescem, os gerentes gerais podem se deparar com dois problemas:

- Como dividir as atividades e responsabilidades; e
- Como coordenar estas subunidades.

“Inevitavelmente, o gerente geral para decidir tem de conferir autoridade aos vários gestores divisionais, e, á medida que isso ocorre, o resultado é a descentralização do processo de tomada de decisão”. (FIGUEIREDO E CAGGIANO, 2004, p. 235). O gerente geral deve conferir a autoridade aos gestores divisionais e à medida que isso ocorre, pode acarretar descentralização das informações no processo da tomada de decisões. A descentralização é o processo de garantir a liberdade de tomar decisões aos gestores subordinados. (FIGUEIREDO E CAGGIANO, 2004).

2.4.3 Controle Interno

PELEIAS apud PADOVEZE, diz que o controle interno é:

“um conjunto de normas, procedimentos, instrumentos e ações adotadas de forma sistemática pelas empresas, que devem estar em constante evolução, assegurando o atingimento dos resultados conforme objetivos pré-estabelecidos, protegendo o patrimônio e garantindo a transparência às operações”. (2003, p. 38).

O controle interno segundo Padoveze (2003), também tem a função de garantir a eficiência operacional e permitir as melhorias dos processos empresariais e seus resultados.

O controle interno é importante, pois:

- Gera relatórios e informações eficientes para controlar as operações e transações e permitem analisar a complexidade do sistema da empresa.
- Gera procedimentos, critérios e ações que garantam a responsabilidade administrativa pela salvaguarda dos ativos da empresa e previne contra o mau uso dos recursos.
- Gera procedimentos, critérios e ações que permitam a melhor proteção para a empresa contra falhas humanas, intencionais ou não.

Para garantir a eficácia do controle interno, alguns princípios devem ser adotados.

- Deve existir uma clara delegação de autoridade;
- A execução das transações deve ser segregada de seu registro contábil;
- As transações devem ser realizadas mediante autorização;
- As transações devem ser consubstanciadas em documentário hábil, de origem interna ou externa, avalizado segundo os procedimentos e autorizações;
- Todo o ciclo de controle da organização não deve ficar sob a responsabilidade somente um funcionário;
- As instruções devem ser escritas e os procedimentos registrados em papel ou em arquivos feitos no computador;
- Utilizar o máximo possível de recursos oferecidos pela informática.

2.4.3.1 Centro de Responsabilidade

A amplitude das decisões sobre as quais os gestores divisionais têm autoridade é muito mais extensa, portanto, eles podem ter autoridade sobre a determinação dos preços dos produtos, decisões de investimentos, de onde comprar, como fabricar, etc, descentralizando do gerente geral. Por isso surgiu o centro de responsabilidade, que tem o objetivo de medir o desempenho de cada área ou atividade e atribuir um responsável o resultado dessa avaliação.

Um centro de responsabilidade pode ser estruturado para promover um melhor alinhamento de metas individuais e da empresa. (OLIVEIRA, 2007). É necessário acompanhar e medir o desempenho de cada uma das unidades e departamentos da empresa, para isolar informações que permitam corrigir desvios na atividade específica que deva sofrer ação corretiva, no ponto certo dessa atividade e da forma mais adequada em que ela é executada, pois de nada adianta avaliar bem a empresa como um todo e deixar de lado os departamentos. Se a empresa não vai bem, é necessário descobrir o que está levando a empresa a tomar tal comportamento. Para isso os centros de responsabilidade foram criados. (CAMPIGLIA & CAMPIGLIA, 1995).

O centro de responsabilidade é responsável pela:

- Produção (custos);
- Vendas (receitas);
- Investimentos (imobilização de capital);
- Administração (despesa).

O centro de responsabilidade possui três categorias: o centro de custo, que é utilizado nas empresas altamente centralizadas e o centro de lucro e o centro de investimento que são apropriadas em empresas onde a autoridade para a tomada de decisão é descentralizada de alguma forma, havendo problemas de controles mais complexos, envolvendo aspectos comportamentais de controle. (FIGUEIREDO E CAGGIANO, 2004).

Com a sofisticação da gestão corporativa, os centro de custos passaram a fazer parte de um sistema maior, conhecido como Centros de Responsabilidade. Dessa forma, além dos centro de custos, passamos a contar também com:

- Centros de Custos;
- Centros de Investimento (no qual a divisão não é por Departamento, mas sim por Projetos, Programas, etc);
- Centro de Lucros (divisão da Receita por localização geográfica, etc).

2.4.3.1.1 Centro de Custos

Denomina-se Centros de Custos, as diversas seções de uma empresa delimitadas segundo o aspecto de localização de todos os custos aí verificados. Centro de custo também, segundo Figueiredo e Caggiano (2004), pode ser definido como um centro de responsabilidade no qual o gestor não tem controle sobre as receitas, mas controla os gastos.

Já para Perez Junior et all, "*centro de custo é a menor unidade de acumulação de custos, não sendo necessariamente uma unidade administrativa. É representada por*

homens e máquinas de características semelhantes, que desenvolvem atividades homogêneas". (1997, p. 52).

A diferença entre centro de despesa e centro custo é que um centro de despesa é um departamento onde os gastos incorrem e centro de custo é um departamento de produção no qual os custos são acumulados. (FIGUEIREDO E CAGGIANO, 2004).

É importante fazer distinção entre os custos que estão sob controle de um gestor em particular, daqueles que estão sob a responsabilidade de outro gestor. Portanto, o gestor encarregado de um centro de custo tem a responsabilidade de cuidar que os gastos incorridos no seu departamento não ultrapassem o limite proposto no orçamento da empresa. Para isso é importante que o gestor tenha habilidades de controlar gastos, tarefa muito importante para o profissional de controladoria. (FIGUEIREDO E CAGGIANO, 2004).

2.4.3.1.2 Centro de investimento

Os centros de investimentos são formados pelas áreas ou unidades onde se tomam decisões e se aplicam investimentos em imobilizações, os quais podem coincidir eventualmente com centros de outras naturezas. Esse desempenho pode ser medido por meio da apuração do retorno, ou seja, as margens de lucro sobre o capital investido. (CAMPIGLIA E CAMPIGLIA, 1995).

Segundo Oliveira (2007), existe uma tendência em controlar os investimentos de uma corporação e essa responsabilidade é exclusiva da alta administração da companhia. De qualquer forma, mesmo no conceito de centro de lucro deveremos controlar os investimentos desses centros.

2.4.3.1.3 Centro de Lucro

Centro de lucro, diz respeito ao apoio racional do processo de descentralização que é fundamental na crença e melhora a lucratividade da empresa. Para que isso ocorra, a responsabilidade pela tomada de decisões é transferida para os executivos situados no ponto de decisão. Dessa maneira, eles são capazes de dedicar seu tempo a estes problemas, uma vez em que os sistemas de controle centralizados, o gerente geral possui um tempo disponível menor para dedicar às divisões. (FIGUEIREDO E CAGGIANO, 2004). Com essa descentralização do processo decisório, irá proporcionar treinamento aos gestores subordinados à medida que eles alcancem maiores progressos em direção aos níveis mais altos de responsabilidade.

Já para Campiglia e Campiglia (1995), os centros de lucro são identificados pela conjugação de produção (custos), vendas (receitas) e administração (despesas). *"Isso só acontece quando for viável reunir as três atividades citadas, ou sob uma mesma responsabilidade, ou, então numa única avaliação (apuração de resultados), juntando custos, receitas e despesas"*. (CAMPIGLIA E CAMPIGLIA, 1995, p. 369).

Quanto maior for o grau de liberdade do gerente divisional, maior será sua motivação no sentido de alcançar as metas e objetivos, as metas de lucro.

É também um avanço do conceito de centros de custos ou despesas. Enquanto os custos se limitam a contabilizar os gastos, neste conceito, além dos gastos, se contabilizam também as receitas. Assim, o conceito de centros de lucros é o mesmo que contabilidade divisional. Assim, praticamente, um centro de lucro congrega vários centros de custos ou despesas, pois uma unidade geradora de resultados tende a ter diversos departamentos. (OLIVEIRA, 2007).

2.5 CUSTOS

2.5.1 Conceitos

Segundo Perez Junior et al, "*custo é o gasto relativo aos bens ou serviços utilizados na produção de outros bens e ou serviços*". (1997, p. 51).

Já para Mendes (2002), custo é todo gasto ou aplicação de origem que tem como contrapartida uma receita que produza um valor residual, ao qual chamamos de lucro.

A melhor forma de se saber se uma empresa vai bem e agrega valor em seus resultados é dar uma olhada nos apontamentos de custos. Toda empresa deve ter sua forma de apuração de custos, porém, além disto, há certa urgência em rever o posicionamento dos executivos, gerentes e profissionais que atuam nesta área. (PRADO, 2006).

Prado (2006) diz que conhecer bem do negócio da empresa, ter uma ferramenta adequada de apuração de custos, com o advento da Internet e o avanço tecnológico requer que os profissionais financeiros, executivos e empreendedores passem por um reaprendizado sobre controle de custos que irá ajudar a tomada de decisão.

2.5.2 Classificação de custos

Segundo Leone (1996), os custos são classificados e, três grandes grupos e se destinam a atender as finalidades didáticas em primeiro lugar.

- Custos para determinação do lucro e a avaliação do patrimônio: são custos históricos ou reais, por natureza, fabril, primários, de transformação, das mercadorias fabricadas e custo das mercadorias vendidas.
- Custos para controle das operações: custos direto e indireto, padrão, estimados e custos pela responsabilidade.
- Custos para planejamento e tomada de decisões: custos fixos, variáveis e semivariáveis. (LEONE, 1996).

O processo da contabilidade de custos segundo Lawrence, “[...] *consiste na classificação e reclassificação das informações de custo em diferentes categorias, que serve para finalidades muito úteis*”. (1977, p. 2). Classifica-se nesse processo, os custos por várias formas e em diferentes estádios e é possível a mesma importância de custo em diferentes classificações. Essas classificações são necessárias para o domínio da contabilidade de custos. (LAWRENCE, 1977).

Lawrence também demonstra as principais classificações de custos:

- Elementos de custos: classificam-se todos os custos como três elementos distintos, sendo:
 - Matéria-prima: sem a matéria prima, nada poderia ser fabricado, por isso é o primeiro elemento do custo.
 - Mão-de-obra direta: é considerado o segundo elemento mais importante para a fabricação do produto, pois sem a mão-de-obra, é impossível mudar a forma, a conformação ou a natureza do produto.

- Custos: todos os custos de fabricação são considerados como o terceiro elemento do custo, pois a menos que se incorra em determinados casos, o material não poderá ser trabalhado pela mão-de-obra. Para isso é necessário um ambiente para ser utilizado como local de trabalho, suprir e substituir as ferramentas utilizadas, supervisionar o trabalho e ainda realizar outros custos para que a matéria-prima seja utilizada.

Os custos e despesas, na visão de Padoveze (2003), são essencialmente classificados em duas maneiras:

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

Denomina-se comportamento de custo a evolução dos custos fixos e variáveis, em relação ao volume de atividade.

2.5.2.1 Custos diretos:

Os elementos do custo de produção são classificados em custos diretos e indiretos.

Para Leone (1997), custos diretos são os custos ou despesas que podem ser facilmente identificados com o objetivo de custeio e os diretamente identificados a seus portadores. Já para Lawrence (1977), os custos diretos são principalmente os que incorrem em determinado produto, identificando-se como parte do respectivo produto.

Para Campiglia e Campiglia (1995), os custos diretos ou custos primários, correspondem à soma dos valores da mão-de-obra direta e do material empregados em

sua fabricação e em regra, é custo parcial do custo do total do mesmo produto, visto que nesse custo são agregados os demais fatores formativos.

Custos diretos são os custos aplicados diretamente no produto, com as mercadorias, produtos, serviços que a empresa vende, não necessitando de critérios de rateio para alocação ao produto acabado, pois são identificados de maneira fácil com o produto em que foram utilizados. (JUNIOR et al, 1997). Os custos diretos, em regra, variam proporcionalmente com o volume da produção. (CAMPIGLIA E CAMPIGLIA, 1995).

Nas atividades comerciais é o valor de aquisição das mercadorias a serem revendidas. Nas atividades industriais são os valores gastos na fabricação dos produtos a serem vendidos, envolvendo matérias-primas e mão-de-obra diretamente utilizada no processo de fabricação.

Nas atividades de prestação de serviços são os gastos com a mão-de-obra diretamente envolvida e materiais utilizados na realização do serviço vendido.

Os custos *“diretos correspondem, geralmente, a gastos fixos, ou, de qualquer forma, não proporcionais ao volume e variáveis, em regra, em função do tempo”*. (CAMPIGLIA E CAMPIGLIA, 1995, p. 33).

Na visão de Perez Junior et al (1997), os custos diretos classificam-se em:

- Material direto: são as matérias-primas e outros materiais necessários ao acabamento e apresentação final do produto acabado.
- Mão-de-obra: é composta por todo trabalho aplicado diretamente na execução do produto, ou nas partes componentes, seja esse trabalho especializado ou não.

2.5.2.2 Custos Indiretos

Leone (1997) afirma que os custos indiretos são aqueles que, ao contrário dos custos diretos, não são identificados facilmente com o objeto do custeio. Devido a sua não-relevância, esses custos geralmente são alocados aos produtos como rateios, por isso são considerados custos indiretos.

Os custos indiretos, segundo Lawrence (1977), são os de natureza mais genérica, não sendo possível identificá-los imediatamente como parte do custo do produto, pois é preciso distribuir ou apropriar ao produto para de maneira aceitável de aproximação.

Já para Perez Junior et al (1997), são os custos que não podem ser apropriados de forma direta para unidades específicas, ordens de serviço ou de produção, sendo necessária a aplicação de critérios de rateio para sua alocação ao produto acabado.

Esses custos classificam-se em:

- Mão-de-obra indireta: é composta pelo trabalho realizado no setor de fabricação, não sendo pertinente especificamente a nenhum produto, ou partes componentes.
- Material Indireto: é representado pelo material empregado nas atividades auxiliares de produção, ou cujo relacionamento com o produto é desprezível.
- Outros custos indiretos: são os custos que dizem respeito à existência do setor fabril, com a depreciação dos edifícios, móveis e utensílios pertencentes aos centros de custos auxiliares, e outros.

2.5.2.3 Custos de Produção:

Fazem parte desse grupo, os custos relacionados com os custos de material direto, da mão-de-obra direta e dos gastos indiretos de fabricação. O material direto compreende todos os materiais estruturalmente empregados no produto. A mão-de-obra direta é aquela individualmente empregada e identificada na fabricação do produto e os gastos diretos são todos os demais fatores que não se compreendem nos materiais diretos e na mão-de-obra direta, podendo ser trabalho humano, consumo de materiais ou outras despesas.

Fatores diretos determinam custos diretos ou custos primários e os fatores indiretos formam os custos indiretos. (CAMPIGLIA E CAMPIGLIA, 1995).

2.5.2.4 Custos de Distribuição

Campiglia e Campiglia (1995) afirmam que os custos de distribuição são reconhecidos facilmente na classificação geral dos elementos do custo, os custos de distribuição compreendem todos os gastos realizados com a venda e a expedição do produto. São distinguidos dos custos de produção, por serem formados no setor comercial da empresa e incidem sobre o produto acabado e vendido. A apuração desse custo obedece a uma classificação segundo a natureza e distinção dos gastos componentes.

2.5.2.5 Custos de Administração

Os gastos necessários para a administração, concorrem para a formação de um custo, cuja natureza indireta atinge forma expressiva. Esse custo assegura o funcionamento contínuo, através de uma organização administrativa que deve ser mantida mesmo sem dependência direta da relação básica - custo/ volume/ lucro. É de grande utilidade estabelecer a medida do custo de administração, pois essa medida é de sensível alcance no sistema das previsões e das análises econômico-financeiras. (CAMPIGLIA E CAMPIGLIA, 1995).

2.5.2.6 Custos Financeiros

Como são raras as empresas que operam com seu capital próprio, os custos financeiros recorrem do uso de capitais de terceiros, como empréstimos ou financiamentos. A remuneração desses capitais sob a forma de juros representa o custo do uso do dinheiro, ou seja, o juro nada mais é que outro fator de custo. Isso depende de como é interpretado esse encargo: despesa de capital ou distribuição indireta do lucro. Os investimentos da empresa (ativo fixo e ativo circulante) pro manam do capital próprio e do capital de terceiros (obrigações passivas); o primeiro é remunerado com dividendos (quotas de lucro) e o segundo com juros. Dentro desse conceito, não resta dúvida de que os dois proventos se destinam, porém, remunerar o capital investido, o juro é uma forma de distribuição do lucro. (CAMPIGLIA E CAMPIGLIA, 1995).

2.5.2.7 Custos Fixos

Na visão de Perez Junior et al, custos fixos são “aqueles que permanecem constantes dentro de determinada capacidade instalada, não se alterando com as modificações na quantidade produzida”. (1997, p. 51). Suas principais características são:

- O valor total permanece constante dentro de determinada faixa de produção;
- Seu valor por unidade produzida é diminuído na medida em que ocorre um aumento no volume de produção;
- É meio problemática sua alocação aos centros de custo, pois normalmente depende de critérios de rateios determinados pela administração.

2.5.2.8 Custos variáveis

Leone explica que a variabilidade dos custos, “[...] *resulta no aparecimento de alguns comportamentos, que podem ser definidos em termos matemáticos, constituindo relações inteligíveis e perfeitamente utilizáveis em modelos de planejamento, controle de tomada de decisões*”. (1996, p. 67).

Alguns fatores de custos são proporcionalmente variáveis às quantidades produzidas e outros fatores independem dessa condição, mantendo-se relativamente constantes a despeito de variações no volume e de produção, para o mesmo período, daí vem a distinção de custos variáveis custos fixos. (CAMPIGLIA E CAMPIGLIA, 1995).

“São os que acompanham o crescimento do volume da produção na mesma proporção ou com a mesma intensidade”. (PEREZ JUNIOR et al, 1997, p. 51). Suas principais características são:

- Se valor total varia de acordo com o volume de produção;
- Seu valor é constante por unidade, independentemente da quantidade produzida;
- A alocação aos centros de custo é normalmente feita de forma direta, sem a necessidade de utilização de critérios de rateio.

2.5.2.9 Custo Padrão

“O sistema de custo padrão é baseado no princípio de exceção, isto é, os padrões são estabelecidos para cada gasto que seja razoavelmente esperado. Durante o curso das operações, os gastos reais são comparados com os padrões, e as diferenças são expressas como variações. Com isso, a operação normal do sistema não requer relatório bem elaborado. O custo e as indicações de variações, com uma pequena análise, já são suficientes para indicar a tendência. Caso estas indicações revelem resultados anormais, podem ser feitos estudos especiais para determinar as causas”. (MONTENEGRO, 2007, p.2).

Os padrões são estabelecidos para cada tipo de gasto: materiais diretos - valor e quantidade; mão-de-obra direta - quantidade por unidade produzida; despesas indiretas por meio do histórico ou de orçamento. No fim de cada período os gastos são comparados com os padrões. A diferença entre os dois é chamada de variação, que pode ser favorável ou desfavorável. Os custos padrões por unidade devem ser estabelecidos para cada produto, mostrando a quantidade padrão de material (a um preço padrão), a mão-de-obra padrão e as despesas indiretas (através de critério de rateio), resultando no custo padrão total por unidade de produto acabado.

2.5.2.10 Custo Total

Custo total compreende a soma de todos os custos e despesas operacionais que são dedutíveis da receita da venda. Tais custos se formam divisionalmente, no setor industrial, no setor comercial e administrativo da empresa, como mostra figura abaixo: (CAMPIGLIA E CAMPIGLIA, 1995).

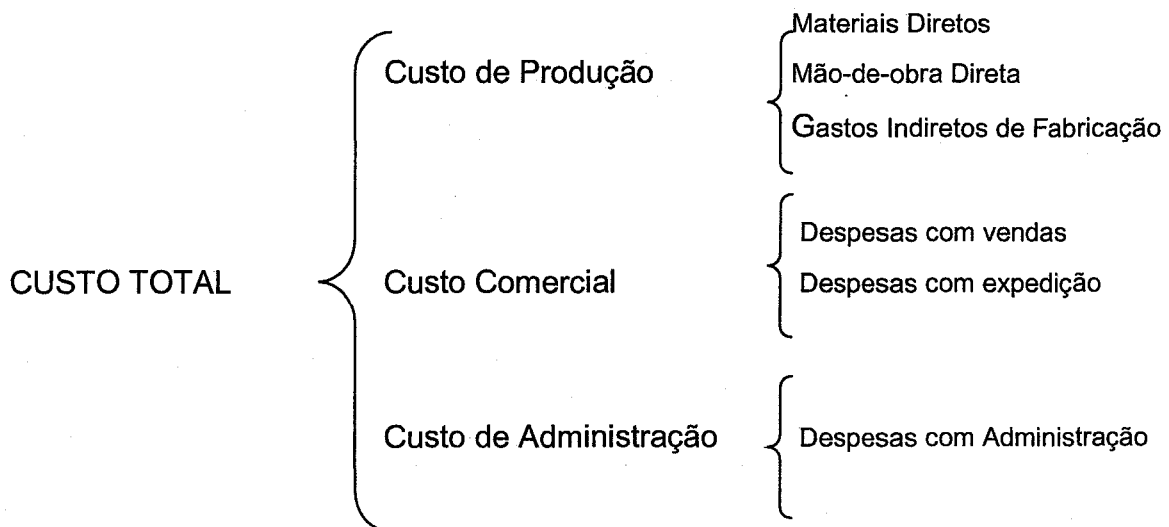


FIGURA 9 – Conceito geral e nomenclatura do custo.

FONTE: Controles de gestão: controladoria financeira das empresas: Campiglia e Campiglia, 1995, p.39.

Abaixo, Ronchi (1977), descreve a formação do custo total de maneira simplificada e de fácil entendimento.

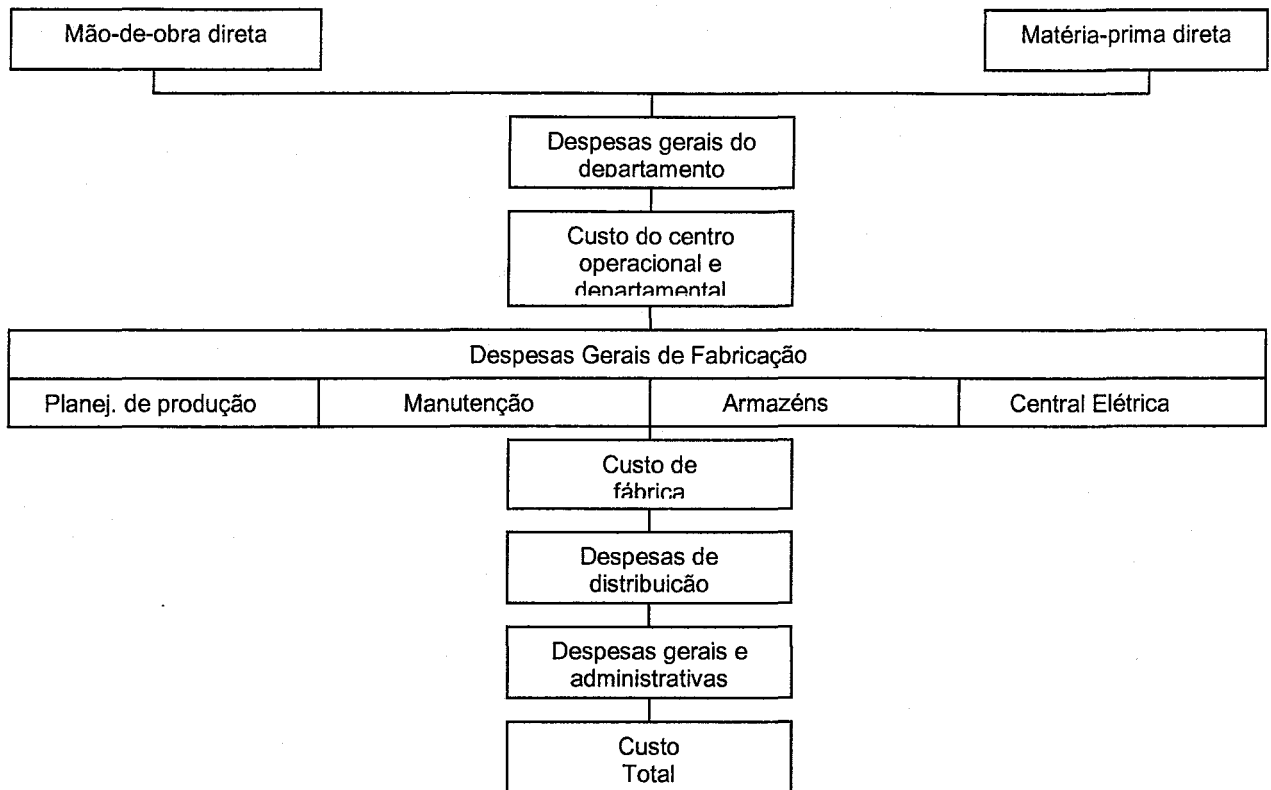


FIGURA 10 – Formação do custo total.
 FONTE: CONTROLADORIA FINANCEIRA – Ronchi, 1977, p. 96.

2.5.3 Controle dos Custos

Para se ter um controle de custos que forneça todas as informações necessárias, é importante estabelecer certos critérios, para serem usados como base de comparação e como unidade de medida.

A apuração de custos surgiu em atendimento às necessidades da administração nas organizações e, desde a época da Revolução Industrial, vem sendo aperfeiçoada como parte do sistema de informação gerencial das empresas. (PRADO, 2006).

O controle dos custos de uma empresa está associado a influenciar os fatores que criam as mudanças na meta de custo, de forma a garantir que estas mudanças tragam benefícios, determinar que a meta de custo foi alterada, e gerenciar as mudanças reais quando e da forma que elas surgirem. Esse controle inclui:

- Monitorar o desempenho do custo para detectar as variações do plano.
- Assegurar que todas as mudanças adequadas estão registradas corretamente no baseline de custo.
- Impedir que mudanças incorretas, não apropriadas ou não autorizadas sejam incluídas no baseline de custo.
- Informar adequadamente as partes envolvidas das mudanças autorizadas.

O controle de custo inclui descobrir o “por que” das variações, tanto positivas quanto negativas. Deve estar fortemente integrado com os outros processos de controle (o controle de mudança de escopo, o controle do cronograma e o controle da qualidade). Por exemplo, uma resposta não apropriada para variações do custo pode causar problemas de qualidade ou de cronograma, ou produzir, mais adiante no projeto, um nível de risco inaceitável.

2.5.4 Política de redução de custos

Segundo Padoveze (2003), existem duas vertentes operacionais para se buscar o maior lucro e o maior valor para os acionistas: aumentar as vendas e reduzir os custos. Para reduzir os custos, pode ser tanto reduzir o seu valor, ou conseguir aumentos de custos inferiores aos aumentos verificados nas vendas.

As empresas implantam programas de redução de custos de duas formas: espontânea e compulsória. A redução de custos espontânea é aquela implantada antes em que a empresa venha atingir qualquer sinal de crise. e visa manter ou conseguir uma vantagem competitiva. Já a redução de custos compulsória tem características opostas à redução espontânea, sendo implantada diante de crise financeira e seu objetivo é a sobrevivência da empresa. Visa o corte de custos e uma vez que áreas vitais para a geração de receita podem ser atingidas, a eficácia dessa forma de redução de custos é incerta.

Nessa visão, as empresas sempre estão voltadas para a lucratividade para que ela tenha maiores condições de controle e elementos e entidades do ambiente interno da empresa, ou seja, vender bem os seus produtos ou serviços para gerar lucros e dar continuidade as suas atividades. Desta forma, reduzir os custos busca o maior controle dos elementos internos, que tem como objetivo, reduzir as imperfeições no processo interno na geração de produtos e serviços da empresa, para a venda. (PADOVESE, 2003).

A política de redução de custos é definida como:

“[...] um conjunto de diretrizes coordenadas pela alta administração da empresa, objetivando a redução permanente e geral de seus custos e despesas, através de diversos enfoques coordenados e integrados, medidas e procedimentos específicos, para a obtenção de ganhos gerais e de eficiência e produtividade”. (PADOVEZE, 2003, p. 418).

No ponto de vista de Tung (1993), existem certas técnicas necessárias para reduzir custos da empresa, utilizadas pela boa administração:

- O programa deve ter seqüência administrativa caracterizada por três etapas: planejamento, execução e avaliação;
- O plano deve ser sustentado por uma boa organização e deve ser estabelecida uma boa divisão do trabalho;
- O trabalho deve ser sistemático e entrosado com as demais atividades;
- Deve existir uma linha de responsabilidade perfeitamente clara, capaz de identificar cada funcionário;
- Toda a responsabilidade pela redução do custo deve ser delegada e acompanhada pela gerencia correspondente;
- O programa deve ser reavaliado e reajustado num processo de forma contínua e de constante acompanhamento.

“Para que a redução de custos seja eficaz, ela deve ter um caráter geral de permanência e generalidade, ou seja, a redução de custos episódica, temporária ou parcial”. (PADOVESE, 2003, p. 417).

A política de redução de custos deve ser eficiente, não visando reduzir somente uma despesa, um custo, um volume, um equipamento, mas deve ter uma visão global e

de longo prazo. Assim a política de custos deve, segundo Padovese (2003), seguir os seguintes critérios:

- Ser ampla de forma que possa abranger todos os aspectos da empresa;
- Ser integrada e que tenha enfoque sistêmico com visão nas saídas da empresa;
- Ser contínua, sob pena de se perderem ganhos já conquistados;
- Deve ter o comprometimento dos gestores como o processo de criação de valor para os acionistas;
- Deve acompanhar todos os componentes do processo de gestão.

Para MARTIN apud PADOVEZE (2003), existe uma estratégia de redução de custos, é sistêmica e centrada em quatro focos de atuação, denominado em óticas:

- Ótica da produção de valor;
- Ótica dos processos internos;
- Ótica dos recursos;
- Ótica do financiamento.

Dentro dessas quatro óticas, a ótica de produção de valor pode ser questionável, pois não se refere diretamente aos custos, mas na realidade, a produção de bens ou serviços com maior valor agregado. Isso deve ser buscado na empresa, contudo não é objeto de redução de custos e sim de planejamento empresarial.

Dentro dessa ótica de processos internos, MARTIN apud PADOVEZE (2003), classifica em cinco tipos:

- Processos essenciais;
- Processos prioritários;

- Processos de suporte ou retaguarda;
- Processos compulsórios;
- Processos supérfluos.

Com base nessa classificação, pode ser definido se os processos podem ser ou não eliminados, sendo os processos supérfluos os mais votados a serem eliminados.

Na visão de Tung (1993), alguns elementos são úteis para a elaboração do plano para reduzir os custos:

- Comissões de redução de custo: Essas comissões podem ser organizadas por setor da produção e ter um líder, um secretário e um assistente que entenda sobre os custos da empresa e da área de estudo. O líder coordena as idéias dos outros participantes. O secretário é responsável por registrar os pontos positivos da reunião. Essas reuniões ajudam a criar uma mentalidade de mudança e aperfeiçoamento na empresa para chegar ao resultado esperado.
- Grupos especializados: Muitas empresas constituem grupos especializados de que participam representantes de outras áreas como a engenharia, importação e exportação, departamento jurídico, logística, etc, para auxiliar a comissão de redução de custos da empresa.
- Comissão revisora: Essa comissão é composta por supervisores ou gerentes que tem como tarefa escolher as idéias vindas das comissões setoriais que mereçam maior investigação.
- Coordenador de programa de redução do custo: é o profissional que trabalha na área de relações públicas: conselheiro, embaixatriz, professor, consultor, enfim alguém que sugere, propõe e discute, incentiva, imagina e faz tudo para tornar o

sonho em realidade. É o elo entre a administração e os empregados que tenham idéias aproveitáveis. É essa pessoa que assegura o sucesso do projeto, que convence a cúpula administrativa sobre os investimentos a fazer no projeto, que coordena as diversas fases da investigação tecnológica do projeto junto aos demais envolvidos.

- Serviços de engenharia: é constituída pelo aproveitamento total da capacidade do grupo de engenharia, que deve ser incumbido de investigações e estudos de natureza tecnológica sobre as sugestões.
- Programa de sugestões: Uma vez fixados os objetivos de cada um dos pontos de redução de custos, são encaminhados para serem tomadas os devidos proveitos. O programa de sugestões visa premiar os funcionários que apresentarem boas idéias para reduzir custos.
- Sistema do controle orçamentário: No regime orçamentário, cada gerente de departamento é responsável pelas estimativas de despesas e de custo em casa função da escala de produção. Uma vez traçado o plano de redução de custo, e feita sua incorporação ao plano orçamentário, seu controle torna-se muito menos trabalhoso.
- Treinamento sobre a redução de custo: Não é o sistema que reduz o custo, pois só o homem é capaz de fazer isso. Quanto maior for o conhecimento sobre as implicações do custo fabril no plano interno e externo da empresa, tanto maior cooperação poderá esperar de seus funcionários.

2.6 VANTAGENS E DESVANTAGENS DA CONTROLADORIA

2.6.1 Vantagens

Para Mendes (2002), as vantagens da controladoria estão associadas às informações geradas pela controladoria estratégica que permitem aos gestores terem foco em seu próprio negócio, sem perder a visão do todo.

A produção de relatórios é fortemente reduzida, pois não há razão para se conhecer o que já é de conhecimento, assim, todas as informações que circulam pela empresa se concentram nas variações em relação ao padrão. O tempo fez com que a controladoria tradicional tornasse o momento gerencial dos acontecimentos coincidentes com o momento fiscal e legal, o que em si é uma impropriedade técnica absurda. O momento correto do reconhecimento gerencial das transações ocorridas na empresa é o momento em que elas acontecem. Ou seja, se quisermos conhecer o reflexo de uma certa decisão no patrimônio líquido da empresa, duas coisas serão necessárias para o bom andamento dos negócios: (1) que a regra de decisão não nos permita decidir fora da regra instituída, o que significa que as alçadas estabelecidas estarão embutidas no próprio sistema transacional da empresa e que o mesmo fará com que haja a gestão por instrumento; e (2) que o reconhecimento do impacto no patrimônio líquido seja feito no momento em que a decisão foi tomada como resultado não realizado, aguardando, assim, o momento da sua realização pelo procedimento da contabilidade, através do regime de competência conforme os princípios geralmente aceitos.

2.6.2 Desvantagens

Mosimann e Fisch (1999) destacam algumas desvantagens da controladoria:

- O perigo de que as regras se tornem mais importantes que os próprios objetivos da empresa, para cuja consecução elas devem contribuir;
- As regras se converterem em segurança para alguns tipos de empregados, pois muitos valorizam a liberdade individual;
- A adoção excessiva de normas que acarretem conseqüências negativas para as pessoas da organização;
- A preocupação excessiva com a rigidez no cumprimento das regras levando as pessoas da organização a tomarem atitudes elevadas de conservadorismo e tecnicismo;
- A formalização tende a ser menor nos níveis mais altos da organização;

LITTERER apud MOSIMANN e FISCH (1999), destaca mais alguns fatores que podem comprometer a eficácia do controle:

- A falta de completamento do sistema: ocorre quando o sistema de controle é desenvolvido parcialmente, faltando o desenvolvimento de alguns elementos;
- Discrepâncias de tempo: ocorre quando a realimentação da informação demora muito tempo para ser utilizada que acaba se tornando impossível de corrigir o desempenho;
- Distorções de comunicação: ocorre quando a realimentação do processo de controle por meio da utilização de terceiros como canal de comunicações pode não ser eficaz se o indivíduo que representa o canal construir-se no problema;

- Detalhamento do sistema: ocorre quando o sistema de controle deve levar em conta sua probabilidade de sucesso. Em qualquer sistema, os detalhes podem aumentar a possibilidade dos mesmos desenvolverem problemas.

3 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo vem ressaltar a importância da Controladoria e dos Sistemas de Informação para as organizações empresariais, juntamente com os benefícios e as ferramentas de redução de custos, para que a empresa possa aproveitar dessa ferramenta de gestão e utilizá-la no processo de tomada de decisão.

Tendo em vista a grande competitividade do mercado atualmente, as empresas enfrentam um grande processo de disputa pela disponibilização de produtos e serviços, fazendo com que seja necessário à utilização de ferramentas altamente eficientes para a sua administração. Para isso, vale ressaltar que a controladoria tem hoje papel fundamental nas empresas, pois desempenha funções essenciais e garante o cumprimento da missão, dos objetivos e da continuidade da organização, sempre visando atingir a lucratividade. Tal atividade tem o objetivo de gerar informações que auxiliam na tomada de decisão e como consequência, estudar as viabilidades mercadológicas e de investimento.

Assim a Controladoria está ligada diretamente com os demais setores da empresa, na qual oferece informações confiáveis para os gestores utilizarem no processo de decisão e controlar os gastos. Para isso, faz se importante o papel do controller, principal funcionário da controladoria, que deve ter um vasto conhecimento na área contábil e financeira, possuir espírito de liderança e grande visão de negócio. Esse profissional será encarregado de medir o planejamento, de controlar e verificar as contas, os gastos, os custos, deve estabelecer padrões de controle e supervisionar cada uma das atividades executadas pelos departamentos da empresa.

Os sistemas de informações são as ferramentas que a empresa tem para gerar um banco de dados de informações, como a finalidade de gerar informações, produzir relatórios, capazes de auxiliar os gestores a tomar decisões importantes de cada setor e também da empresa como um todo. Esses sistemas são de extrema importância, pois possuem dados de toda a empresa, bem como, estrutura para promover estratégias e apoio as operações e a gestão.

Para que a controladoria possa cumprir seu papel dentro das organizações, é necessário tem um conhecimento relevante sobre a empresa, entender o ramo, o processo de produção, conhecer bem as metas e os objetivos, ter clara a missão, a visão, a sua política, sua organização como um todo e o papel de cada gestor e funcionário. Isso é extremamente necessário para iniciar o processo de controle na empresa. O controle tem a finalidade de acompanhar se o que foi planejado está saindo da melhor maneira possível e verificar falhas nesse processo, a fim de corrigi-las. Essa ferramenta possibilita a comparação com das metas alcançadas com as desejadas e se é necessário estabelecer novos objetivos e metas para a empresa.

Para que a empresa possa desempenhar um bom papel nas suas atividades, deve trabalhar bem os custos. Entende-los, classificá-los e aplicá-los de maneira correta, poderá acarretar em boas melhorias e poderá ser também, uma vantagem competitiva em relação as concorrentes. Para isso, é necessário adotar uma política de redução de custos, que é um conjunto de diretrizes coordenadas pela administração da empresa, que tem o objetivo de rever os custos e despesas, com a intenção de reduzi-los, visando aumentar as vendas, buscar uma maior lucratividade e dar andamento ao processo de continuidade da empresa.

As empresas que possuem a mentalidade aberta para o mercado, que tem conhecimento do seu negócio, que saiba delegar as atividades aos funcionários, sempre com o objetivo de introduzir controles, para reduzir gastos, aperfeiçoar seus custos, estão mais preparadas para dar continuidade ao processo de existência da empresa e de suas atividades.

REFERÊNCIAS

CAMPIGLIA, Américo Oswaldo; CAMPIGLIA, Oswaldo Roberto P. *Controles de gestão: controladoria financeira das empresas*. São Paulo: Atlas, 1995.

CATELLI, Armando. *Controladoria: Uma abordagem da gestão econômica - GECON*. São Paulo: Atlas, 1999.

CASSARRO, Antônio Carlos. *Sistemas de informações para tomada de decisões*. 3 Ed. São Paulo: Pioneira, 1999.

FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo César. *Controladoria: teoria e prática*. São Paulo: Atlas, 1997.

FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo César. *Controladoria: teoria e prática*. 3 Ed. São Paulo: Atlas, 2004.

FILHO, Hamilton Chagas Perez. *Método prático de controle de custos numa empresa de projetos*. Disponível em: www.pmisc.org.br/congresso. Acesso em: 18/06/2007.

FONSECA, Jaciara Zanolli. *A contabilidade de custos: Instrumento de vantagem competitiva*. Disponível em: <http://www.ief.com.br/redcusto.htm>. Acesso em 15/06/2007.

JOHNSON, Marcelo Evandro; FILHO, Valter Pereira Francisco. *Coleção Gestão empresarial: controladoria*. Disponível em: <http://fae.edu/publicacoes/pdf/financas/5.pdf>. Acesso em: 27/11/2006.

KOLIVER, Olívio. *A contabilidade e a controladoria: tema atual e de alta relevância para a profissão contábil*. Disponível em: www.crcrs.org.br/arquivos/livros/livro_controladoria.pdf. Acesso em 18/06/2007.

LAWRENCE, W.B. *Contabilidade de custos*. 5 Ed. São Paulo: Ibrasa, 1977.

LEONE, George Sebastião Guerra. *Custos: planejamento, implantação e controle*. 2 Ed. São Paulo: Atlas, 1996.

LEONE, George Sebastião Guerra. *Curso de contabilidade de custos*. São Paulo: Atlas, 1997.

MENDES, Ivantidio Guimarães. *Controladoria estratégica: sistemas de controles evoluem e ganham valor estratégico nas organizações*. Disponível em: <http://www.fae.edu/publicacoes/pdf/revistafaebusiness/n4dezembro2002/financascorporativas2cotroladoriaestrategica.pdf>. Acesso em 27/11/2006.

MIRANDA, Luiz Carlos; SILVA, José Dionísio Gomes. Medição de desempenho. In: SCHMIDT, Paulo. *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica*. Porto Alegre: Bookman, 2002.

MONTENEGRO, Paulo César. *Seja competitivo conhecendo seus Custos*. Disponível em: http://www.sebraesp.com.br/principal/abrindo%20seu%20neg%C3%B3cio/produtos%20sebrae/artigos/listadeartigos/competitivo_conhecendo_custos.aspx. Acesso em 18/06/2007.

MOSIMANN, Clara Pellegrinello; Fisch, Silvio. *Controladoria: seu papel na administração de empresas*. 2 Ed. São Paulo: Atlas, 1999.

NAKAGAWA, Masayuri. *Introdução a controladoria: conceitos, sistemas, implementação*. São Paulo: Atlas, 1993.

OLIVEIRA, Benedito Gonçalves. *Controladoria*. Disponível em: www.faal.com.br/arquivos/Contabilidade%20por%20Responsabilidade.DOC. Acesso em 18/06/2007.

OLIVEIRA, Djalma Pinho Rebouças. *Sistemas de informações gerenciais: estratégias táticas operacionais*. 8 Ed. São Paulo: Atlas, 2002.

OLIVEIRA, Edson. *Contabilidade informatizada: teoria e prática*. São Paulo: Atlas, 1997.

OLIVEIRA, Luís Martins; PEREZ JR, José Hernandez; SILVA, Carlos Alberto dos Santos. *Controladoria estratégica*. São Paulo: Atlas, 2002.

PADOVEZE, Clóvis Luís. *Controladoria avançada*. 1 Ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2005.

PADOVEZE, Clóvis Luís. *Controladoria estratégica e operacional: conceitos, estrutura e aplicação*. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.

PEREZ JUNIOR, José Hernandez; PESTANA, Armando Oliveira; FRANCO, Sérgio Paulo Cintra. *Controladoria de gestão: Teoria e Prática*. 2 Ed. São Paulo: Atlas, 1997.

PRA, Flávio. *Controladoria*. Disponível em: <http://www.unisul.br/content/site/Colaborador/Controladoria/>. ACESSO EM: 18/06/07.

PRADO, Lauro Jorge. *Reverendo o aprendizado sobre custos*. Disponível em: <http://www.camargoeassociados.com.br/custoebook.htm>. ACESSO EM: 18/06/2007.

RONCHI, Luciano. *Controladoria Financeira*. São Paulo: Atlas, 1997.

TUNG, Nguyen H. *Controladoria financeira das empresas: uma abordagem prática*. 8 Ed. São Paulo: Edições Universidade-Empresa, 1993.