

MAGNO ANGELITO BONTORIN

A CONTROLADORIA COMO INSTRUMENTO DE GESTÃO

Monografia apresentada ao Departamento de Contabilidade, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná - UFPR, como requisito para a obtenção do título de especialista no Curso de Pós-Graduação em Contabilidade e Finanças-2009.

Orientador: Prof. Dr. Vicente Pacheco

**CURITIBA
2009**

RESUMO

Bontorin, Magno Angelito. A Controladoria como Instrumento de Gestão. O presente trabalho objetiva demonstrar a controladoria como uma área de fundamental importância no ambiente dos negócios e que a cada dia se destaca e ganha maior relevância tanto por sua aplicabilidade como também por estar direcionada para atender as necessidades de planejamento, análise e controle de todos os fatos financeiros da empresa. Nos dias atuais o mundo empresarial se caracteriza por alta complexidade dos negócios, mudanças tecnológicas constantes, agilidade da informação através de avançados sistemas de informática, inexistência de fronteiras geográficas que proporcionam um constante crescimento do mercado exterior, globalização dos mercados que aproxima diferentes culturas, demanda crescente, mão-de-obra cada vez mais qualificada, inovação contínua, condições estas que exigem das empresas mudanças e adaptações constantes. Diante deste cenário, esta proposta de trabalho apresenta a concepção de uma área de controladoria para apoiar a tomada de decisões tanto em nível de diretoria como em nível gerencial através de práticas que propiciam aos gestores melhor entendimento do processo de planejamento e controle de uma empresa, contribuindo para a eficiência de suas operações, assegurando sua continuidade nos negócios. Este trabalho pode ser representado pela seguinte questão: Quais as técnicas que a Controladoria disponibiliza atualmente para que o profissional da área de finanças possa ter plenas condições de exercer as suas funções com eficiência e eficácia?

Palavras-chave: controladoria; planejamento; controle; eficiência; gestão;

LISTA DE QUADROS E FIGURAS

FIGURA 1 – Como a controladoria afeta o desempenho gerencial	13
QUADRO 1 – Cadeia de <i>Accountability</i>	14
QUADRO 2 – Prestação de Contas	15
FIGURA 2 – Modelo de Organograma de uma controladoria em empresas de médio e grande porte	19
FIGURA 3 – Organograma da estrutura de uma empresa de grande porte	20
FIGURA 4 – Análise SWOT	26
FIGURA 5 – Quadro processos do <i>Balanced Scorecard</i>	29
QUADRO 3 – Principais características de um conjunto de relatórios	37
QUADRO 4 – Subsistemas e respectivos tipos de relatórios	39

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	6
1.1 Contextualização.....	6
1.2 Problema.....	7
1.3 Objetivos.....	8
1.3.1 Objetivo Geral.....	8
1.3.2 Objetivos Específicos.....	8
1.4 Justificativa.....	9
1.5 Metodologia.....	10
2. REFERENCIAL TEÓRICO.....	12
2.1 Qual a estrutura empresarial necessária para que haja controle?.....	12
2.2 As funções e atividades da moderna controladoria.....	12
2.3 Missão da Controladoria.....	13
2.4 Modelo de Organograma.....	18
2.5 Críticas à Controladoria.....	21
3. PRÁTICAS DE CONTROLADORIA.....	22
3.1 O Papel da Controladoria no Planejamento Estratégico.....	22
3.2 Fatores a serem considerados no Plano.....	23
3.3 Planejamento de Longo Prazo.....	24
3.4 Análise SWOT.....	25
3.5 BSC – Balanced Score Card (Controle de Metas Estratégicas).....	26
3.5.1 Os quatro Processos do <i>Balanced Scorecard</i>	27
3.5.2 Tradução da Visão.....	27
3.5.3 Comunicação e Comprometimento.....	28
3.5.4 Planejamento de Negócios.....	28
3.5.5 <i>Feedback</i> e aprendizado.....	28
3.6 Orçamento.....	29
3.7 Planejamento do Investimento do Capital.....	31
3.7.1 Decisões de Investimento de Capital.....	31
3.7.2 Tipos de decisões de investimento de capital.....	32
3.7.3 Avaliação de Investimentos e Inflação.....	33
3.8 Preço.....	34
3.9 Sistemas de Informação.....	35
3.9.1 Informação.....	35
3.10 Tipos e Características dos Sistemas de Relatórios.....	37
3.10.1 A contabilidade como ferramenta de controle interno.....	41
3.10.2 Definição de controle interno;.....	41
3.10.3 Reconciliações com os saldos contábeis como forma de “auditoria interna” exercida pela contabilidade;.....	41
4. CONCLUSÕES.....	43
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	45

1. INTRODUÇÃO

1.1 Contextualização

Esta monografia tem como tema “Controladoria como Instrumento de Gestão”, e objetiva apresentar as práticas ou ferramentas que são disponibilizadas pela controladoria como apoio ao gestor financeiro para uma administração eficiente em termos de planejamento e controle.

A controladoria é uma área de fundamental importância no ambiente dos negócios e a cada dia ganha maior relevância tanto por sua aplicabilidade como também por estar direcionada para atender as necessidades de planejamento, análise e controle de todos os fatos financeiros da empresa.

Nos dias atuais o mundo empresarial se caracteriza por alta complexidade dos negócios, mudanças tecnológicas constantes, agilidade da informação através de avançados sistemas de informática, inexistência de fronteiras geográficas que proporciona um constante crescimento do mercado exterior, globalização dos mercados que aproxima diferentes culturas e favorece o intercâmbio, demanda crescente, mão-de-obra cada vez mais qualificada, inovação contínua, condições estas que exigem das empresas constantes mudanças e adaptações. Um mercado cada vez mais competitivo e seletivo. As organizações “lançam mão” de inúmeros e diversificados meios no que tange à produção, tecnologia, qualidade, redução de prazos, adequação dos custos para que se coadune com as aspirações dos clientes consumidores.

No âmbito organizacional, a gestão de processos, a comunicação com o público interno e externo, exige a utilização da informação através de meios cada vez mais eficientes. Compete aos gestores assimilarem e se valerem de uma gama de informações sobre o mercado em que atuam concorrentes, influências governamentais, suprimento de matéria-prima, relacionamentos com o mercado financeiro, informações adequadas sobre a rentabilidade da empresa, etc., proporcionando à controladoria, a cada dia, destacar-se como ferramenta de gestão por fornecer aos gestores as condições para enfrentar tais circunstâncias.

Diante deste cenário, esta proposta de trabalho apresenta a concepção de uma área de controladoria para apoiar a tomada de decisões tanto em nível de diretoria como em nível gerencial.

1.2 Problema

O problema que se pretende resolver com a realização deste trabalho pode ser representado pela seguinte questão: Quais as técnicas que a Controladoria disponibiliza atualmente para que o profissional da área de finanças possa ter plenas condições de exercer as suas funções com eficiência e eficácia?

É relevante, para melhor compreensão dos conceitos de eficiência e eficácia, que se verifique na bibliografia disponibilizada, as definições que se apresentam para o correto entendimento de sua aplicação.

De acordo com Padoveze (2003, p.15):

“...o lucro é a melhor medida da eficácia empresarial e que a empresa, como um investimento, deve apresentar um lucro para seus proprietários e para a própria comunidade.”

Catelli apud Nakagawa (1995, p.28) destaca:

“(...) haverá sempre a preocupação com o bom andamento de suas atividades, com a utilização dos recursos de forma mais eficiente e econômica, a fim de que a mesma possa operar sem desajuste dos recursos, evitando, ao máximo possível, problemas econômicos, humanos, sociais, etc.”

A afirmação acima de que “haverá sempre a preocupação com o bom andamento de suas atividades, com a utilização dos recursos de forma mais eficiente e econômica” implica falar de eficácia empresarial.

Ainda conforme Nakagawa, Apud Georgopoulos e Tannembaum (1995, P.28):

“...eficácia é o grau com que uma organização, como sistema social, atinge seus objetivos, sem debilitar seus meios e recursos, e sem submeter seus membros a uma inadequada pressão.”

Nakagawa (1995, p.28) também apresenta as conclusões de Markovitch quanto à noção de eficácia classificando-a de muito construtiva:

“...A noção de eficácia é multidimensional e inclui, entre outras, as noções de produtividade e eficiência.”

A eficácia está associada diretamente com a idéia de “resultados” e “produtos” decorrentes da atividade principal de uma empresa, a realização de suas metas e objetivos com vistas ao atingimento do que ela considera sua missão e propósitos básicos. A eficácia surge da comparação entre os “resultados” desejados (planejados) e os “resultados” realmente obtidos; por conseguinte, segundo

Nakagawa (1995, p.29) é uma preocupação relacionada não só com a área de preparação, como também de execução de planos operacionais.

A comparação entre o “resultado” planejado e o “resultado” realmente obtido denomina-se avaliação, a qual também deve ser feita em termos de eficiência. Assim, as variações encontradas na comparação entre os “resultados”, podem ser consideradas “favoráveis” ou “desfavoráveis”. Será chamada como “favorável” sempre que o resultado realizado for superior ao resultado planejado e este resultado indicar um ganho para a empresa. Contrariamente, se o resultado realizado não apresentar um ganho em relação ao resultado planejado, a empresa não obteve eficiência em seu resultado, portanto, obteve um resultado ineficiente, ou desfavorável.

A eficiência está relacionada com a otimização do uso dos recursos.

Uma empresa para ser eficaz deve ser eficiente; eficácia é quando os objetivos preestabelecidos são atingidos como resultado da atividade ou do esforço; eficiência é a relação existente entre o resultado obtido e os recursos consumidos para conseguir aquele resultado. É imprescindível que a empresa tenha eficiência na utilização de seus recursos. Seria difícil para ela atingir seus objetivos, de forma totalmente ineficiente.

1.3 Objetivos

1.3.1 Objetivo Geral

O objetivo geral deste trabalho é apresentar ferramentas utilizadas na área da Controladoria que podem contribuir através de sua aplicabilidade prática de forma a proporcionar aos gestores da área financeira, informações para a tomada de decisão.

1.3.2 Objetivos Específicos

- a) Identificar a estrutura empresarial necessária para que haja o Planejamento e o Controle;

b) Identificar as práticas de controladoria que devem servir de base para o profissional da área financeira buscar a excelência em sua gestão

1.4 Justificativa

A escolha deste tema justifica-se por representar uma contribuição para a eficácia na gestão econômica e financeira nas organizações a partir da apresentação das ferramentas que favoreçam a tomada de decisão.

Através do estudo da bibliografia disponibilizada ficou evidente a relevante contribuição aos gestores financeiros das organizações que é proporcionada através do “controle” e da “informação”.

Confiabilidade, precisão, integridade, simplicidade e facilidade de uso são algumas das características necessárias às informações e relatórios gerados pela área de controladoria.

O desenvolvimento da área de controladoria significa uma importante contribuição em termos de integração entre a nova realidade competitiva das organizações e o papel da controladoria frente às necessidades de uma nova organização aberta, cabendo ao *controller* o desenvolvimento da área, buscando as melhores alternativas de torná-lo um sistema de informação efetivo e adequado à organização.

O objetivo da controladoria é proporcionar aos seus usuários a possibilidade de controlar seu patrimônio, estudando sua estrutura e suas variações; conseqüentemente, num patrimônio adequadamente gerenciado é possível estabelecer uma política adequada de planejamento. A tecnologia da informação fornece os meios para este controle. Basta que seja utilizada de forma a mais eficaz possível.

Num segundo momento, a concretização deste trabalho permite o aprofundamento da experiência do pesquisador através da realização de diferentes atividades que envolvem a sinergia dos conhecimentos teóricos com a dinâmica do trabalho do *controller*.

Pode-se também acrescentar, a ampliação de habilidades fundamentais para a atuação profissional do *controller*, tais como capacidade de adaptação a novos ambientes e novas situações, capacidade de comunicação oral e escrita, capacidade para preparar relatórios, participação ativa e construtiva em reuniões,

capacidade para fazer apresentações e palestras, habilidades interpessoais, inteligência emocional, capacidade de trabalho em equipe, capacidade para assumir papéis de liderança, capacidade para tomada de decisões, atitude ética e moral, busca contínua de soluções, análise de situações, a busca da harmonização interpessoal e interdepartamental, disposição para o aprendizado contínuo.

O desenvolvimento deste trabalho permitirá a integração dos conhecimentos teóricos específico na área da controladoria adquiridos no decorrer do curso com a prática profissional. Possibilitará o desenvolvimento e aperfeiçoamento de habilidades e conhecimentos necessários à profissão, além de ampliar a visão sobre as possibilidades de atuação profissional.

1.5 Metodologia

A contabilidade é a base para a controladoria e a pesquisa é um fator fundamental para que esta contabilidade se mantenha permanentemente útil e ajustada às necessidades do mercado. De acordo com Beuren (2007), a pesquisa em contabilidade é um desafio que precisa ser visto como – se não o único – meio de se buscar avanços na Ciência Contábil.

Salomon (2001) destaca que a palavra “monografia” tem sido empregada ao longo dos últimos anos, para designar “trabalho científico” e chama a atenção para a evolução que surge através das reformas universitárias em vários países, notadamente no Brasil, como decorrência do progresso científico e tecnológico.

A Pesquisa pode ser entendida como o processo formal e sistemático, em busca de respostas para problemas mediante o emprego do método científico, que se desenvolvem, segundo Lüdke (1986), através do confronto entre os dados, evidências e informações coletadas a respeito de determinado assunto.

Lakatos & Marconi (2005), apresentam o conceito de que qualquer caso que se estude em profundidade pode ser considerado representativo de muitos outros ou até de todos os casos semelhantes denominando este estudo de método monográfico o qual consiste no estudo de determinados indivíduos, profissões, condições, instituições, grupos ou comunidades, com a finalidade de se obter generalizações.

Siqueira (2009, p.2), destaca:

“(...) a pesquisa aplicada dirige-se à solução de problemas específicos em áreas delimitadas visando melhoria ou progresso de algum processo ou atividade ou alcance de metas práticas”.

A pesquisa é um desafio que precisa ser visto como um meio de se buscar avanços e alcançar a posição desejada em seu contexto.

Conforme o objetivo específico de cada pesquisa pode-se agrupá-la de maneira ampla, como estudo exploratório, descritivo ou explicativo, classificação esta que torna possível estabelecer o esquema de coleta de dados e análise das informações mais adequadas.

Alves-Mazzotti & Gewandsznajder (1999) definem que pesquisa consiste basicamente em um plano para uma investigação sistemática que busca uma melhor compreensão de um dado problema. É um guia, uma orientação que indica aonde o pesquisador quer chegar e os caminhos que pretende tomar.

As pesquisas, de uma forma ampla, não podem valer-se somente de fontes bibliográficas e repetir o que todos estão cansados de ler e que com o tempo já nem reflete bem a realidade. Devem buscar em campo dados que sirvam como retrato recente que realmente contribua para mudança dos pontos fracos e consolidação dos pontos fortes. A pesquisa bibliográfica, presente em quase todo tipo de estudo, caracteriza-se pelo seu desenvolvimento a partir de um material já elaborado, constituído principalmente por livros e artigos científicos.

Salomon (2001 p.307) apresenta a seguinte definição para bibliografia:

“(...) o conceito de bibliografia é bem distinto do de fonte. Bibliografia é o conjunto de obras derivadas sobre determinado assunto, escritas por vários autores, em épocas diversas, utilizando todas ou partes das fontes”

Assim, de acordo com o objetivo deste trabalho, a pesquisa a ser desenvolvida é descritiva, qualitativa, baseando-se em referências bibliográficas para, primeiramente, fazer um embasamento teórico sobre a controladoria, discutindo-se a sua função, sua posição hierárquica na empresa. Posteriormente serão analisadas as práticas de controladoria que nos dias atuais se constituem em ferramentas de grande relevância para o planejamento e controle nas empresas. E, finalizando, uma conclusão obtida através das análises que se resume na contribuição oferecida pela controladoria.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Qual a estrutura empresarial necessária para que haja controle?

Buscou-se a resposta a esta indagação através da pesquisa, leitura e estudo de diversas bibliografias para que fosse possível levantar as informações e características necessárias para permitir o controle efetivo das atividades empresariais bem como o acompanhamento de seu resultado que poderá ser avaliado e classificado como eficiente ou não. Os assuntos a seguir estão distribuídos de forma que possam, na medida em que é discorrido, permitir um entendimento que, gradativamente, possibilita a formação de massa crítica e questionamentos quando comparados à situação atual das empresas.

Só é possível afirmar que há um efetivo controle se as respostas forem afirmativas para as perguntas a seguir, conforme proposto por Oliveira (1998 p. 43):

- São conhecidas as origens de cada entrada de recursos e o destino de cada saída?
- As receitas e as despesas estão dentro dos valores e limites esperados?
- Os desvios nesses parâmetros são de rápido conhecimento dos gestores responsáveis?
- São tomadas providências para corrigir tais desvios?
- Os sistemas de informações existentes permitem o adequado registro e o acompanhamento das tomadas de decisões?

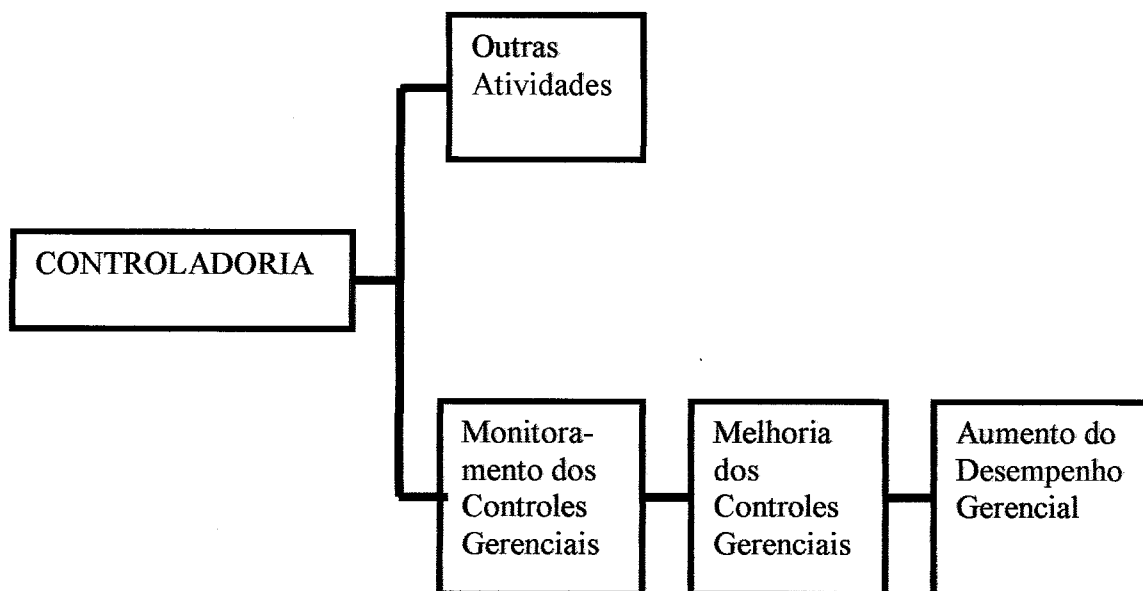
2.2 As funções e atividades da moderna controladoria

Controladoria, um departamento criado no exterior e trazido pelas multinacionais para o Brasil, é reconhecidamente um órgão de importância capital para a sobrevivência, crescimento e consolidação das empresas. Detentora de grande *status* junto aos demais órgãos das empresas, figura, geralmente, como um departamento de assessoria à alta administração nos organogramas das grandes organizações.

A controladoria pode ser entendida como o departamento responsável pelo projeto, elaboração, implementação e manutenção do sistema integrado de informações operacionais, financeiras e contábeis de uma determinada entidade, com ou sem fins lucrativos.

Uma controladoria eficiente e capaz deve estar capacitada a organizar e reportar dados e informações relevantes e exercer uma força capaz de influir nas decisões dos gestores da entidade.

Figura 1: Como a controladoria afeta o desempenho gerencial



Fonte: Adaptado de Oliveira, (1998, p.20)

2.3 Missão da Controladoria

Conforme Catelli apud Padoveze (2007 p. 33):

“(...) a missão da controladoria é assegurar a eficácia da empresa através da otimização de seus resultados”

Segundo Figueiredo e Caggiano, (2004, p.26):

“(...) A missão da controladoria é zelar pela continuidade da empresa, assegurando a otimização do resultado global”

Não apenas a controladoria, mas todos os departamentos das empresas devem ter a sua missão a cumprir. Da mesma forma, todas as empresas têm sua missão e seus objetivos a cumprir, sejam de curto, médio e/ou longo prazo e voltados ou não para a obtenção do lucro. Estes objetivos, como citados por Oliveira (1998), podem ser:

- Obtenção do maior lucro possível a curto e médio prazo;
- Maximização do patrimônio dos acionistas e/ou proprietários;
- Conquista de novos mercados, mesmo que para isso a margem de lucro seja sacrificada;
- Diversificação de atividades;
- Satisfação dos clientes;

- Prestação de bons serviços à comunidade, no caso das entidades sem finalidades lucrativas, etc.

Para que estas metas sejam alcançadas, os acionistas, os proprietários outorgam poderes e delegam funções para os gestores das diversas atividades, colocando à disposição destes os bens e demais recursos físicos e financeiros para o pleno êxito de suas atribuições e responsabilidades.

Os gestores devem, periodicamente, prestar contas de como os bens e recursos foram utilizados, assim como se a missão e os objetivos foram ou estão sendo alcançados, como previamente planejados.

Nakagawa (1995. p.17) define a prestação de contas da seguinte forma:

Accountability é a obrigação de se prestar contas dos resultados obtidos, em função das responsabilidades que decorrem de uma delegação de poder. Nas grandes empresas, onde é muito clara a separação entre propriedade e gerência, os acionistas representando, muitas vezes, o interesse de inúmeros investidores, elegem os membros de seu conselho de administração, os quais, por sua vez, escolhem as pessoas, que efetivamente deverão gerir os negócios das empresas, formando-se assim, uma grande cadeia de *accountability*, que percorre toda a sua estrutura organizacional.

Ainda dentro deste contexto, Perez Junior et Al (1997) apresentam a cadeia de *accountability*, demonstrando a responsabilidade e autoridade. A autoridade e o poder são delegados através de toda a estrutura organizacional ao mesmo tempo em que são delegados poderes específicos e fornecidos os recursos necessários a seu cumprimento.

Dentro desta cadeia de *accountability* a expectativa será sempre a gestão eficiente e eficaz dos negócios da empresa, todos engajados na consecução dos objetivos e das metas estabelecidas dentro do seu âmbito de autoridade.

Quadro 1 – Cadeia de *Accountability*

Agente	Assume a Responsabilidade de	Delega Autoridade
Acionista Majoritário	Eleger o conselho de administração da entidade	Ao conselho de administração para administrar o negócio e nomear a diretoria da entidade
Conselho de Administração	Gerir o negócio e nomear a diretoria da entidade	À diretoria da entidade para dirigir as atividades do negócio e contratar a gerência
Diretoria	Dirigir o negócio e contratar a gerência	À gerência, para gerenciar o negócio e contratar supervisores e assistentes
Gerência	Gerenciar as atividades do negócio e contratar supervisores e assistentes	Aos supervisores e assistentes para executar as operações do negócio
Supervisores e Assistentes	Executar as Operações do negócio	-

Fonte: Adaptado de Perez Junior et al (1997 p.33)

Quadro 2 – Prestação de Contas

Agente	Executa	Reporta
Supervisores e Assistentes	As atividades operacionais do negócio	À gerência o resultado de suas atividades através de documento e relatórios
Gerência	O gerenciamento do negócio	À diretoria o resultado de suas atividades, através de relatórios gerenciais
Diretoria	A direção do negócio	Ao conselho de administração o resultado de suas atividades, através das demonstrações contábeis e dos relatórios gerenciais
Conselho de Administração	A administração do negócio	Aos acionistas majoritários e minoritários o resultado de suas atividades, através das demonstrações contábeis e do relatório da administração

Fonte: Adaptado de Perez Junior et al (1997 p.34)

Para ser exercida em toda a sua plenitude, a controladoria precisa ser conduzida por profissional experiente, com larga vivência em finanças empresariais e uma particular habilidade no relacionamento com os responsáveis pela gestão das diversas áreas funcionais da organização. Este profissional é, por vezes, identificado pela designação *controller*, ou seja, controlador. O fato é que se trata de um profissional que, além de processar uma considerável quantidade de informações sobre o desempenho das diversas áreas da organização, tem por incumbência maior a análise, diagnóstico e proposição de medidas corretivas, com vistas ao cumprimento dos objetivos e metas traçados para a organização como um todo.

Perez Junior et Al (1997) destacam que o papel do controller difere grandemente de empresa para empresa, dependendo ainda do porte e estrutura organizacional de cada uma. A função de controladoria pode atuar de forma diferente e dentro dos mais diversos níveis de administração.

Perez Junior et Al (1997) ainda presta relevante contribuição quando destaca que a função de controller pode ser exercida através de dois enfoques distintos sendo que o primeiro e mais usual, assemelha-se às responsabilidades de um gerente de contabilidade ou de um contador geral, subordinado ao principal executivo financeiro e suas atribuições, além da geração de informações, distribuem-se dentro das seguintes áreas:

- Contabilidade geral, fiscal e de custos;
- Controle patrimonial;

- Orçamentos
- Auditoria interna
- Administrativa-financeira

O segundo enfoque de atuação de *controller*, no qual o referido autor se posiciona como o mais correto, envolve a compilação, síntese e análise das informações geradas e não a responsabilidade por sua elaboração. Sua função básica é garantir que tais informações sejam preparadas e distribuídas oportunamente dentro da entidade. Já por este enfoque, o *controller* atua como um órgão de staff, ligado diretamente à alta administração.

Segundo afirmação de Kanitz apud Figueiredo e Caggiano (2004), o *controller* tem como tarefa manter o executivo principal da companhia informado sobre os rumos que ela deve tomar, aonde de ir e quais os caminhos que devem ser seguidos, e ainda acrescenta que os controladores foram inicialmente recrutados entre os indivíduos das áreas de contabilidade e finanças das empresas, por possuírem, em função do cargo que ocupam, uma visão ampla da empresa que os habilita a enxergar as dificuldades como um todo e propor soluções gerais.

Heckert e Willson apud (Mosimann e Fisch 1999), ainda destaca que o *controller* deve possuir as seguintes qualificações:

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

Para Heckert e Willson apud Padoveze (33) as funções de *controller* são as seguintes:

- A função de planejamento.
- A função de controle.
- A função de reporte.

Enquanto que para Horngren apud Padoveze (34) as funções de *controller* incluem:

- Planejamento e Controle.
- Relatórios Internos.
- Avaliação e consultoria.
- Relatórios externos.
- Proteção dos ativos.
- Avaliação econômica.

Morante e Jorge (2008, p.2), destacam as funções do *controller*:

- a) **A implantação e a atualização do Plano de Contas da organização:** esta responsabilidade implica em um trabalho estreito com a Contabilidade Empresarial, em todas as suas diversas áreas de atuação, ou seja, contabilidade de custos, contabilidade gerencial, contabilidade fiscal, etc.
- b) **A preparação e a interpretação dos relatórios financeiros da organização:** estas atividades requerem um levantamento acurado e, sobretudo, uma linguagem de fácil entendimento pelos especialistas e gestores da organização, com um tratamento suficientemente sintetizado, sem perda de conteúdo analítico;
- c) **A verificação sistemática e permanente dos objetivos e metas:** compete à controladoria o acompanhamento das diversas rubricas que compõem o planejamento orçamentário da organização. Uma ação preventiva e corretiva com relação a objetivos e metas não atingidos é parte integrante das atribuições da controladoria;
- d) **A compilação dos custos de produção e vendas:** a controladoria toma para si a correta mensuração dos custos de produção de cada um e de todos os produtos da empresa, com vistas à correta apropriação dos custos fixos, semifixos e variáveis;
- e) **O dimensionamento do ativo circulante da organização:** compete à controladoria, em estreito relacionamento com as áreas de vendas e produção, um adequado dimensionamento dos recursos financeiros envolvidos com as principais rubricas que compõem o ativo circulante da empresa, em especial o contas a receber e os estoques, tanto de matéria-prima, partes e componentes, como também produtos acabados e mercadorias para venda;
- f) **A preparação e o acompanhamento das responsabilidades fiscais da organização:** estas atividades implicam, também, num adequado planejamento fiscal e numa análise dos compromissos e riscos envolvidos nas diversas operações da empresa, em estreito relacionamento com a área contábil e jurídica da empresa;
- g) **A elaboração e análise de informações gerenciais:** com o auxílio de ferramental estatístico, a controladoria deve se antecipar na projeção de dados conjunturais, acoplados aos números que denotam a evolução dos dados da empresa, fornecendo um verdadeiro manancial de elementos de apoio à decisão, em especial no tocante aos riscos do negócio e resultados envolvidos em suas operações;
- h) **A elaboração do planejamento orçamentário da organização:** uma das atividades básicas da controladoria, que irá nortear as decisões que possam afetar o alcance das metas e objetivos empresariais. Constitui, ademais, importante instrumento de avaliação do desempenho individual;
- i) **A análise e dimensionamento dos riscos físicos presentes na organização:** com base nestes elementos, compete à controladoria a seleção dos riscos e sua neutralização, por meio de uma adequada cobertura securitária, com vistas à preservação do capital da organização;
- j) **O estabelecimento de métodos e sistemas de trabalho:** ao *controller* cabe a tarefa de proporcionar às diversas áreas da organização os indispensáveis instrumentos de trabalho com vistas a uma eficaz gestão de processos;
- k) **O acompanhamento e implementação dos ativos fixos da organização:** com base na demanda das áreas específicas da organização, devidamente inseridas em um orçamento de investimento, a controladoria trata do acompanhamento de todas as aquisições de ativos fixos que possam impactar diretamente na capacidade de produção das diversas áreas envolvidas na consecução dos objetivos e metas traçados;
- l) **Atuação na gestão financeira da organização:** em estreito relacionamento com o administrador financeiro da organização, a controladoria atua na gestão dos recursos financeiros, na sua obtenção junto aos canais tradicionais e mesmo na aplicação de

- recursos ociosos, mediante análise dos rendimentos e riscos envolvidos nas operações, de forma sistemática e permanente;
- m) **Análise e acompanhamento dos contratos da organização:** a controladoria toma para si a administração de contratos cujo cumprimento integral possa repercutir sobre a capacidade financeira da organização e sua sobrevivência, em um trabalho estreito junto à área jurídica e/ou consultores jurídicos da empresa;
- n) **Aprovação de pagamentos:** em sua função de controle do orçamento aprovado, compete à controladoria uma análise sistemática e aprovação formal dos pagamentos realizados pela empresa, em especial daqueles que possam impactar diretamente na liquidez geral na organização;
- o) **Aplicação dos regulamentos e normas internas da organização:** cabe ao *controller* o comando do processo de obediência e cumprimento legal das regras estabelecidas.

Diante deste leque de atribuições da controladoria, já se pode deduzir que o profissional que deverá conduzir as atividades desta importante área da organização precisará reunir algumas competências e habilidades específicas que foram definidas por Morante e Jorge (2008, p.4) como:

- a) Habilidade analítica, em especial de relatórios numéricos;
- b) Habilidade na formulação de diagnósticos, a partir de informações cruzadas;
- c) Habilidade na previsão de dificuldades;
- d) Habilidade na proposição de alternativas para solução de eventuais dificuldades detectadas para a consecução dos objetivos traçados;
- e) Habilidade na elaboração de relatórios em linguagem acessível;
- f) Habilidade na formulação de previsões com base estatística;
- g) Persistência na superação de dificuldades;
- h) Habilidade no aconselhamento, com vistas à solução de problemas e mesmo análise de problema potencial;
- i) Rapidez e oportunidade da informação como instrumento de apoio à decisão;
- j) Equilíbrio e ponderação na tomada de decisão;
- k) Habilidade na percepção das limitações pessoais dos seus pares e colaboração para a sua superação.

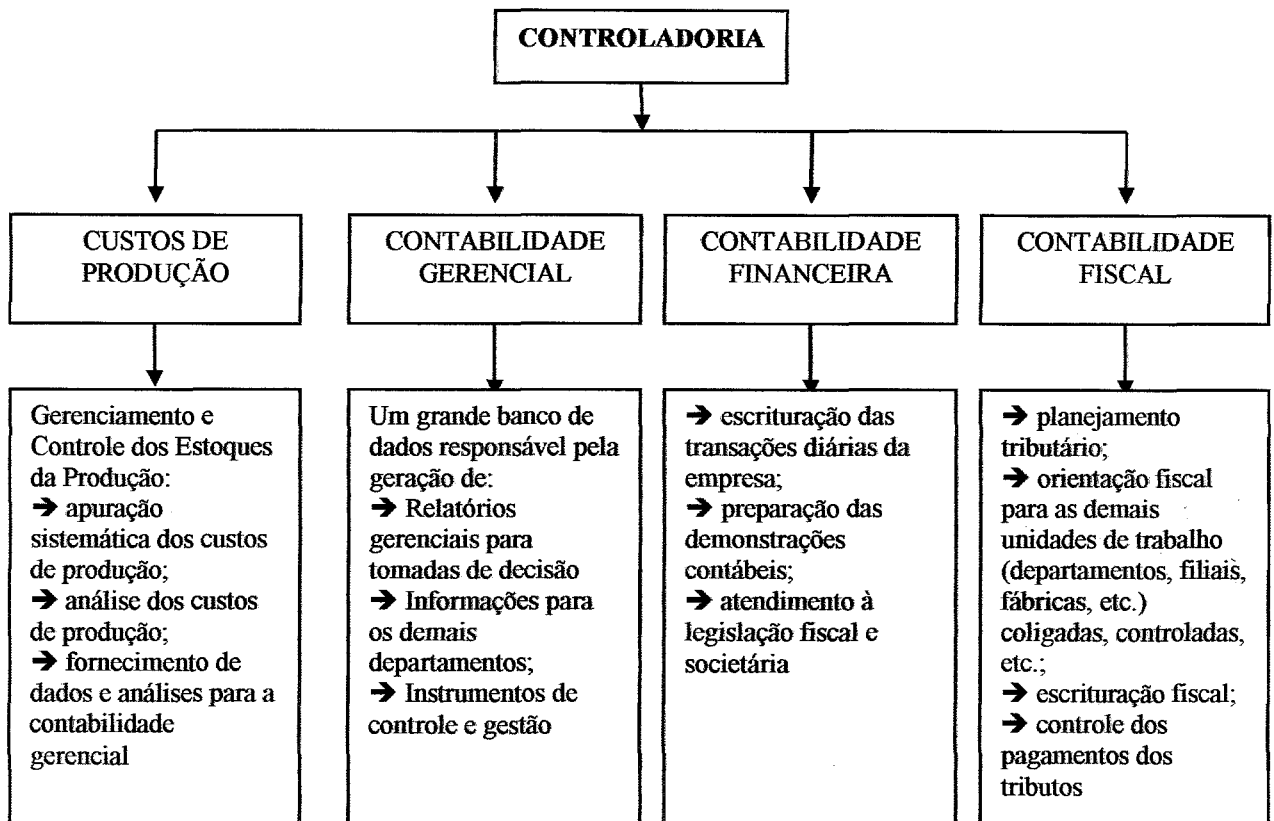
2.4 Modelo de Organograma

As funções e atividades da controladoria variam muito de entidade para entidade, dependendo de diversos fatores, tais como:

- Porte das empresas;
- Diversificação de suas atividades;
- Centralização ou descentralização da administração;
- Quantidade de fábricas e filiais, etc.

Nas empresas de médio e grande porte, a controladoria, normalmente compreende quatro principais áreas: contabilidade financeira, contabilidade gerencial, custos de produção de bens ou serviços e a contabilidade fiscal ou tributária. Estas atribuições conforme sugestões de Oliveira (1998), podem ser resumidas conforme a figura 2 a seguir:

Figura 2: Modelo de Organograma de uma controladoria em empresas de médio e grande porte



Fonte: Adaptado de Oliveira (1998, p.22)

Como a maioria das decisões numa empresa é avaliada em termos financeiros, o gestor financeiro desempenha um papel essencial. Em todas as áreas de responsabilidade – contabilidade, sistemas de informação, administração, marketing, operações e assim por diante – as pessoas tem necessidade de conhecimentos básicos da função de administração financeira. Todos os gestores, independentemente das especificidades de suas tarefas, trabalham com pessoal financeiro quando precisam justificar necessidades de contratação de mão-de-obra, negociar orçamentos operacionais, lidar com avaliações de desempenho financeiro e vender propostas.

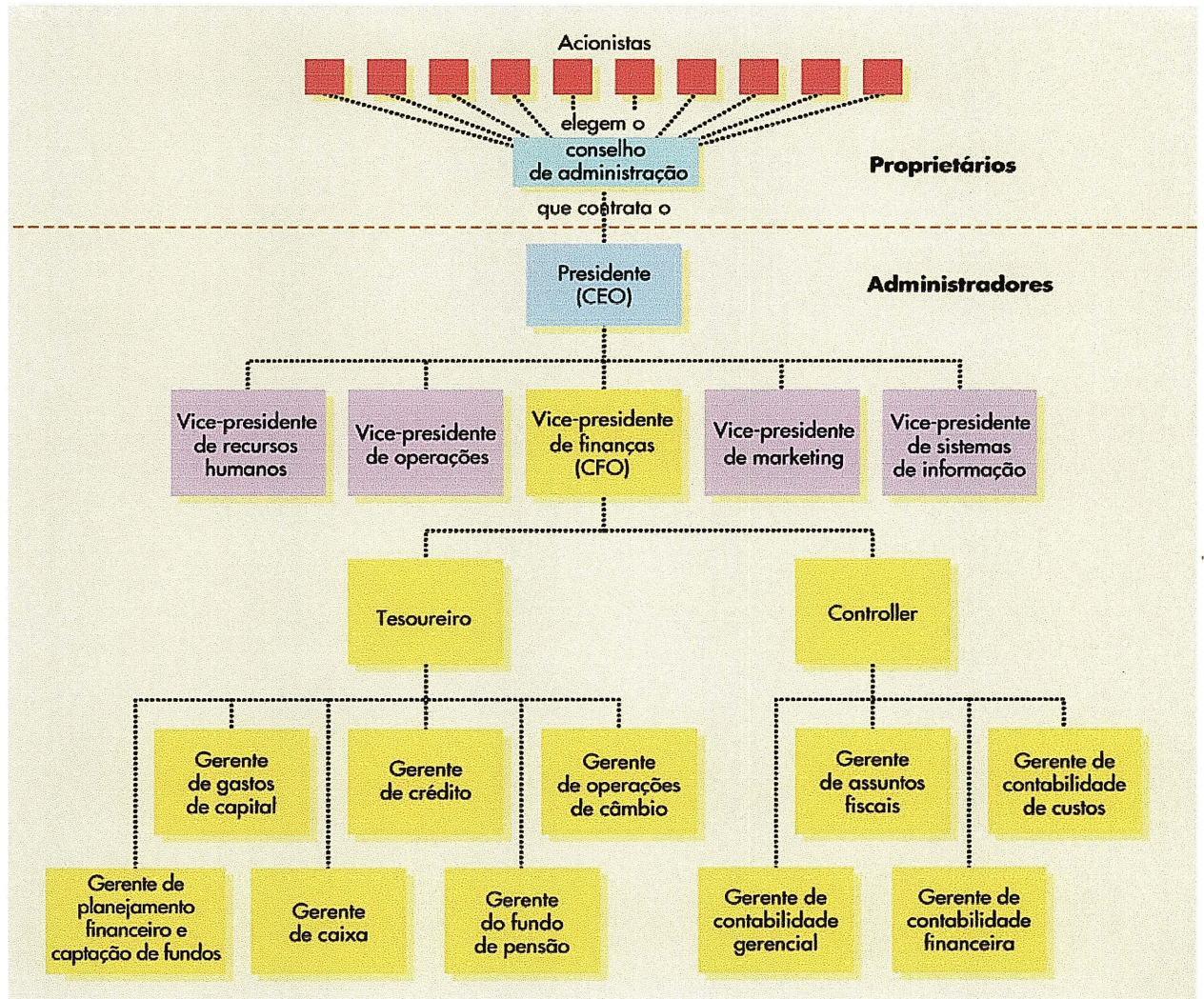
Não há nenhuma dúvida de que, conforme afirma Gitmann (2004):

“(…) os administradores que compreenderem o processo decisório na área financeira estarão mais capacitados a tratar de questões financeiras e, portanto, conseguirão obter mais facilmente os recursos de que necessitam para atingir seus objetivos”.

Gitman (2004) também apresenta um organograma da estrutura de uma empresa (sociedade por ações) onde destaca amplamente as funções financeiras do

tesoureiro e do *controller*, subordinados à vice-presidência de finanças. Não necessariamente esta estrutura deve ser seguida embora seja natural que as empresas, na medida em que crescem fisicamente, também crescem as necessidades de novas funções e, conseqüentemente, as necessidades de novas gerências, supervisões, etc., repercutindo diretamente na ampliação de sua estrutura de organograma. Pode-se citar, por exemplo, a função de Gerente de Operações de Câmbio, criada em função da necessidade de se relacionar com empresas no exterior, através de operações de importação e exportação, inclusive com a necessidade de se utilizar de idiomas que permitam a comunicação. Vejamos na figura 3 abaixo:

Figura 3 – Organograma da estrutura de uma empresa de grande porte



Fonte: Adaptado de Gitman (2004, p.7)

Nas empresas de menor porte, que não dispõem ainda de uma adequada estrutura, o *controller* normalmente também seria responsável por outras atividades, tais como informática, finanças, departamento de pessoal, etc. Este cargo também pode receber uma outra denominação, como, por exemplo, gerente administrativo-financeiro.

Devido à sua importância como órgão de controle e assessoria, o *controller* deve ser um profissional de alto nível na empresa. O posicionamento ideal seria junto à diretoria, já existindo inclusive, em alguns grupos empresariais brasileiros, o cargo de diretor de controladoria em seus organogramas.

2.5 Críticas à Controladoria

Apesar da relevante posição reservada no organograma para o *controller* em boa parte das organizações, em geral com ampla liberdade para criar e exercer seus trabalhos com plena autonomia, nem sempre o usuário é atendido satisfatoriamente. São inúmeras as críticas, principalmente por parte dos proprietários e pelos dirigentes das empresas. As mais comuns destacadas por Oliveira (1998, p.27) são:

- Desconhecimento por parte do *controller*, dos aspectos relevantes do negócio e de real importância no processo de tomada de decisões;
- Falta de abordagem em seus relatórios, de comentários construtivos sobre o negócio, objetivos estratégicos, qualidade do quadro gerencial, etc.;
- Autolimitação na profundidade e abrangência dos trabalhos, principalmente em áreas técnicas especializadas, como produção, marketing, reciprocidade bancária, etc.;
- Execução de trabalhos repetitivos, inócuos, restritos ao dia-a-dia.

3. PRÁTICAS DE CONTROLADORIA

Retornando ao comentário efetuado na introdução deste trabalho, onde se destaca uma economia globalizada e um mundo sem fronteiras delineando uma necessidade premente das empresas ficarem atentas para que não percam suas vantagens competitivas.

Portanto, vive-se hoje um mundo mais moderno que, em hipótese nenhuma, pode ser considerado estático o que, naturalmente, obriga as empresas a imporem maior rapidez no ritmo das mudanças de forma que estes avanços sejam canalizados também para os métodos e técnicas de administração, atualmente em uso, as quais foram desenvolvidas para mercados e tecnologias estáveis ou que se alteram em processos graduais lentos, conforme destaca Oliveira (2002 p.14).

Por essa razão, o objetivo deste trabalho é apresentar aqui algumas ferramentas que permitem às empresas acompanhar esta tendência de ritmo acelerado das mudanças, incremento da complexidade, que criam novos desafios em quaisquer campos da atividade de negócios, seja em planejamento, produção, marketing, distribuição, etc.

3.1 O Papel da Controladoria no Planejamento Estratégico

É encargo da controladoria fazer com que o plano seja criado, porém, não é de sua responsabilidade a definição do curso predeterminado de ação para uma entidade. Essa ação é exercida pelos executivos e não pelo *controller*.

Na elaboração do planejamento, a controladoria deve considerar segundo Barcelos apud Schmidt & Santos (2006), a inserção da estratégia como prolongamento da missão da entidade, uma vez que a missão é a razão da própria existência de toda entidade. Na construção do plano estratégico deverão ser considerados os principais relacionamentos dentro da entidade, pois, sua constituição envolve toda alta administração e os demais executivos das unidades de outros centros de responsabilidades importantes, assessorados pelo *controller*. A controladoria deverá criar um ambiente favorável para aperfeiçoar a comunicação entre os executivos, mediante atividades predefinidas que desencadearão um conjunto de objetivos e metas mutuamente aceitas para o plano.

O estabelecimento e a manutenção de um plano de operações integrado é uma das principais funções da controladoria, considerando que o principal objetivo de uma atividade é a geração de caixa e o planejamento é necessário para atingí-la.

Segundo Padoveze (2007 p. 96) planejar é:

“(…) uma estratégia para aumentar as chances de sucesso de uma empresa em um mundo de negócios que muda constantemente. Planos Estratégicos não são garantia de sucesso. O Planejamento Estratégico será tão eficaz quanto as premissas que forem nele incluídas”

Padoveze (2007, p.96) ainda acrescenta com muita propriedade:

“(…) O planejamento Estratégico é um processo que prepara a empresa para o que estar por vir”

3.2 Fatores a serem considerados no Plano

Considerando essa necessidade que as entidades possuem de terem um planejamento consistente com a missão, a controladoria deverá atuar de forma conjunta com os executivos para que no processo de construção do plano sejam consideradas as várias alternativas plausíveis disponíveis para a elaboração do planejamento. Portanto, para a elaboração de um plano consistente, devem ser considerados os seguintes fatores, conforme Schmidt & Santos (2006):

- Os recursos disponíveis são limitados;
- Existe uma incerteza sobre a capacidade operacional e sobre as intenções dos adversários;
- Uma vez comprometidos os recursos, essa situação é irreversível;
- As ações que estão sendo planejadas serão implementadas no futuro;
- Existe uma grande incerteza sobre o controle da situação futura;
- As percepções sobre o futuro não são as mesmas para todos os envolvidos no processo;
- O sistema de planos deve abranger o todo – para todas as atividades do negócio e para todos os períodos do planejamento – e seus relacionamentos com cada um.

Um plano deverá assumir um caráter predeterminístico, o que o distingue da previsão. Previsão pode envolver a predição do futuro em algum grau, mas não necessariamente envolve uma ação futura por parte do planejador ou de sua entidade. Geralmente envolve uma ação futura a ser tomada por outra pessoa. Assim, a previsão pode ser usada para predizer as condições ou ações futuras de outras forças, tais como governos, competidores e ambiente. O planejador determina um curso de ação para atingir um objetivo.

3.3 Planejamento de Longo Prazo

Todo planejamento deve ser amparado por princípios científicos, práticos e éticos. Planejar não é apenas trabalhar com modelos matemáticos e financeiros. É imperioso reconhecer que as pessoas têm fundamental importância no processo e que planejar não é uma atitude absolutamente previsível, resultante de aplicações de algumas fórmulas e modelos matemáticos, bastando modificar as variáveis das diversas equações que configuram o modelo.

Para que o processo obtenha um bom encaminhamento dentro da estrutura organizacional, alguns aspectos devem ser observados conforme Frezatti (2008):

✓ **envolvimento administrativo**

As pessoas precisam se envolver no processo de planejar. A participação faz com que ocorra o comprometimento na perseguição dos objetivos traçados. Permite que tudo seja antecipadamente conhecido pelos participantes e que estes apoiem as idéias. A confiança no processo é necessária para o êxito. Quando o ocupante do cargo participa ativamente do processo de planejamento, ele se sente envolvido e comprometido com o alcance dos objetivos e metas envolvidos no planejamento;

✓ **adequação organizacional**

A organização precisa estar adaptada ao planejamento. Planejar deve ser parte integrante da cultura da organização. Espera-se um ambiente propício para a recepção do processo de planejamento e seu posterior acompanhamento. Os participantes devem discutir as responsabilidades de cada área, de cada orçamento, de cada parte do plano que interage com outra;

✓ **prática contábil**

É inegável a participação da contabilidade num processo de planejamento orçamentário. Dados passados amplamente disponibilizados, informações atuais rapidamente obtidas de um eficiente sistema contábil, acoplamento da nomenclatura das contas com a atividade gerencial dos dados financeiros, constituindo um sistema de informações gerenciais altamente eficiente, são fundamentais para a elaboração e acompanhamento do planejamento;

✓ **expectativas realistas**

Há participantes que divergem e se confundem com os dados; outros participantes simplesmente não concordam e uns poucos participantes concordam com tudo o que é estabelecido pelos demais. São características rísticas do processo de elaboração de um orçamento inte grado. Um aspecto deve ser comum: uma vez aprovado, a implantação do orçamento deve ocorrer sem maiores resistências. As características internas de cada organização devem ser previamente estudadas e reconhecidas por todas as partes atuantes no processo de planejamento e sua implementação. No entanto, devem ser evitadas expectativas divorciadas de uma realidade. A empresa precisa ser bem conhecida pelos participantes do processo de planejamento, em todos os pontos fortes - que devem ser capitalizados - e pontos fracos - que devem ser neutralizados -, com vistas à consecução do plano;

✓ **Oportunidade**

A elaboração e implementação do plano orçamentário deve se dar com base em um calendário formal. O ideal é que o período planejado abranja o período fiscal seguinte. Portanto, sua elaboração deve ocorrer antes do início do ano fiscal. Um planejamento orçamentário não deve "dominar" o ambiente da empresa. Também não pode representar uma "tábua de salvação" para os problemas da organização, porque não se trata de uma definição em si mesma, mas, sim, um elemento de apoio à tomada de decisão para a superação das dificuldades e melhoria do resultado operacional da empresa.

3.4 Análise SWOT

A base de todo o processo está em identificar, coletar, armazenar, mensurar, analisar, entender, interpretar e julgar informações, além de consolidar idéias e conceitos baseados nessas informações, para os processos decisórios subseqüentes.

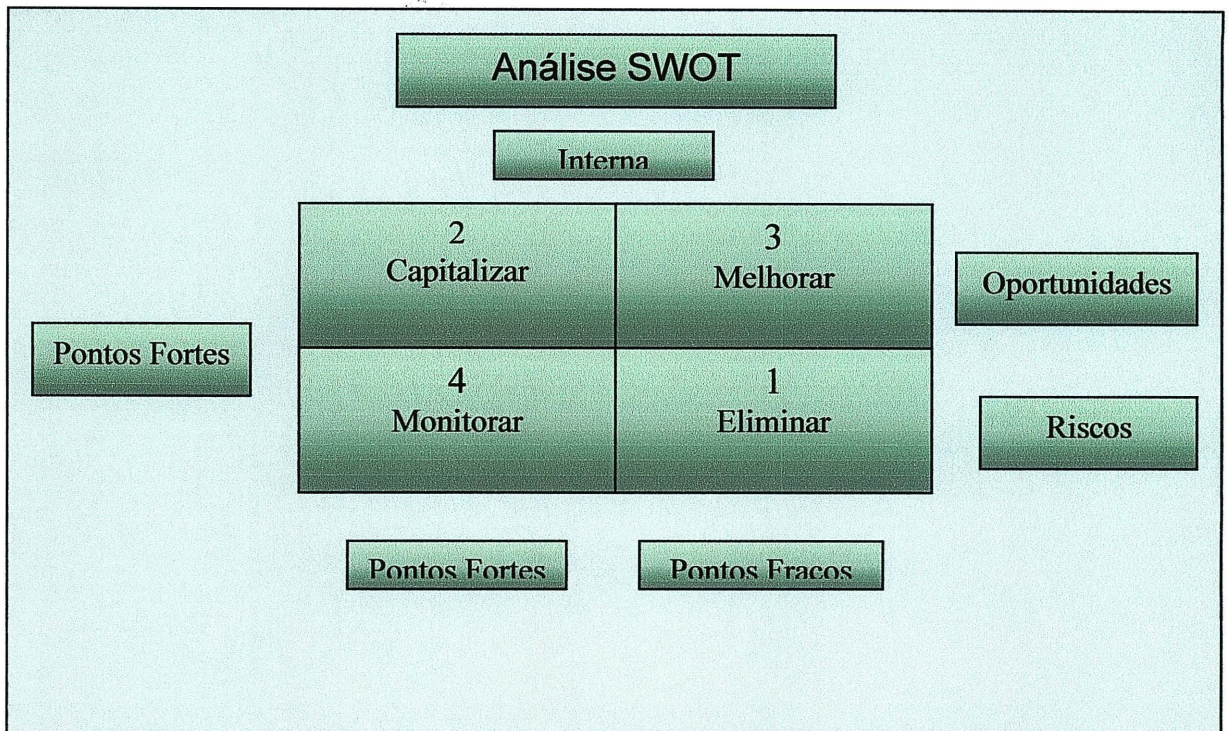
O processo recomendado é a análise do ambiente do sistema empresa, destacando-se que a empresa é um sistema inserido em outros sistemas maiores e é envolvida pelo ambiente externo, próximo e remoto, bem como tem seu próprio ambiente interno, conforme esclarece Nakagawa (1995 p. 23) quando trata a empresa como um sistema aberto.

Então, um Planejamento Estratégico será tanto ou mais eficaz quanto mais eficaz for a interpretação e julgamento de todas as variáveis e entidades desses ambientes. A análise dos pontos fortes e fracos, ameaças e oportunidades (análise SWOT) é o procedimento mais recomendado.

- S → Strengths → Forças → Pontos Fortes
- W → Weaknesses → Fraquezas → Pontos Fracos
- O → Opportunities → Oportunidades
- T → Threats → Ameaças

Esta análise pode ser vislumbrada conforme figura 4, abaixo:

Figura 4 – Análise SWOT



Fonte: Adaptado de Padoveze (2007 p. 97)

As forças e fraquezas referem-se aos aspectos internos da organização comparados com a concorrência e as expectativas do mercado, isto é, se comparativamente os negócios atuais estão relativamente bons ou não. Esta análise deve ser confrontada com os objetivos da empresa, que indicará quais áreas de forças ou fraquezas provavelmente serão importantes no futuro.

As ameaças e oportunidades dizem respeito ao ambiente externo e devem identificar potenciais problemas que os fatores ambientais poderão trazer no futuro para a empresa, bem como as oportunidades podem revelar áreas a serem trabalhadas, que podem, inclusive, mudar os objetivos da empresa.

Os principais fatores do ambiente externo são: concorrentes, fornecedores, clientes, mercados, ambientes econômico, social e político, fatores legais e regulatórios, demografia, clima e desenvolvimento tecnológico.

3.5 BSC – Balanced Score Card (Controle de Metas Estratégicas)

A proposta de adoção do conceito de *balanced scorecard* (tradução literal: cartão de marcação balanceado) objetiva unir a visão estratégica com as fases de execução e controle do processo de gestão empresarial.

A proposta de Kaplan e Norton (1997) parte do pressuposto de que as empresas constroem metas estratégicas, porém, não desenvolvem um sistema de acompanhamento para o dia-a-dia da empresa e dos gestores das divisões internas. Assim, estes autores propõem um sistema simples e eficiente de acompanhamento do desempenho da estratégia da empresa.

Esta ferramenta apóia-se no conceito de que “o que não é medido não é gerenciado”. Um sistema de indicadores afeta fortemente o comportamento das pessoas dentro e fora da empresa.

Segundo Kaplan e Norton apud Padoveze (2007 p.121), o BSC é um sistema de informação para gerenciamento da estratégia empresarial que traduz a missão e a estratégia da empresa em um conjunto abrangente de medidas de desempenho financeiras e não-financeiras que serve de base para um sistema de medição e gestão estratégica.

Segundo Kaplan e Norton (1997) o aprendizado e o crescimento são aspectos-chave porque formam a base da melhoria da qualidade e da inovação. Uma empresa pode funcionar muito bem do ponto de vista financeiro, ter boas relações com os clientes e contar com excelentes processos, mas, se outra empresa obtiver vantagens semelhantes, isso de nada adiantará.

3.5.1 Os quatro Processos do *Balanced Scorecard*

O processo de elaboração e difusão do *balanced scorecard* é efetuado em quatro etapas ou processos:

- 1) Tradução da visão;
- 2) Comunicação e comprometimento;
- 3) Planejamento de negócios;
- 4) *Feedback* e aprendizado

3.5.2 Tradução da Visão

É o processo de traduzir a missão da empresa de forma compreensível para os gestores divisionais. Isso ajuda os gestores a formar um consenso em torno da visão e estratégia da organização. As diretrizes estratégicas devem ser traduzidas de forma fácil em termos operacionais e oferecer orientação útil para as ações dos

gestores. As declarações da missão empresarial devem ser expressadas como um conjunto integrado de objetivos e indicadores, que descrevem direcionadores de sucesso de longo prazo e que devem ser aceitos por todos os gestores divisionais.

3.5.3 Comunicação e Comprometimento

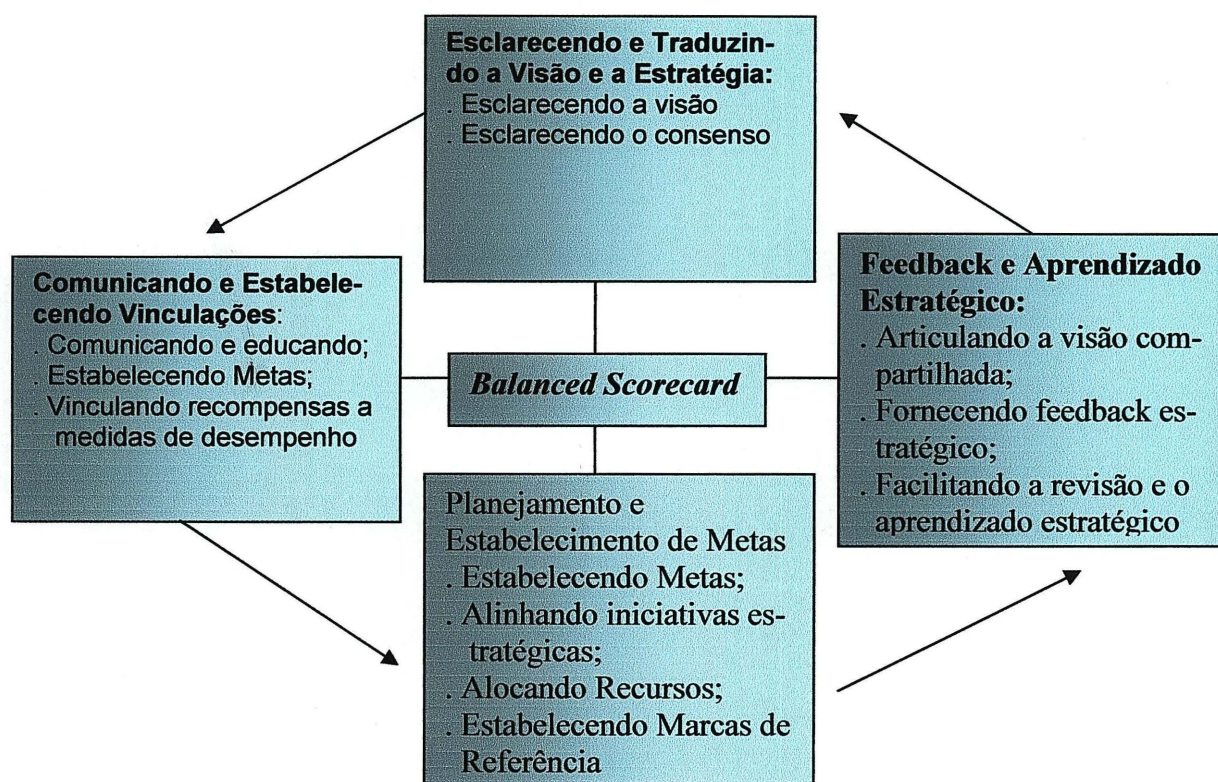
Esta segunda etapa ou processo permite aos gestores comunicar sua estratégia, para cima e para baixo, na organização, e ligar os objetivos empresariais aos departamentais e individuais. O *scorecard* proporciona aos gestores uma forma de assegurar que todos os níveis da organização entendam as estratégias de longo prazo e que tanto os objetivos departamentais quanto os individuais estão alinhados entre si.

3.5.4 Planejamento de Negócios

Este processo possibilita às empresas integrar seus planos comerciais e financeiros. É nesta etapa que as estratégias e iniciativas da empresa devem ser transformadas em indicadores para os planos dos gestores divisionais, bem como para forma uma base para alocar recursos e estabelecer prioridades.

3.5.5 Feedback e aprendizado

O *feedback* e os processos de revisão de foco existentes concentram-se no fato de a empresa, seus departamentos ou seus empregados, isoladamente, terem alcançados suas metas financeiras orçadas. Com o *balanced scorecard* no centro de seus sistemas de gerenciamento, uma empresa pode monitorar os resultados de curto prazo a partir de três diferentes perspectivas adicionais - clientes, processos internos de negócios e aprendizado e crescimento - e assim avaliar a estratégia adotada à luz do recente desempenho. Este quarto processo possibilita o que Kaplan e Norton (1997) denominam de aprendizado estratégico.

Figura 5 - Quadro processos do *balanced scorecard*

Fonte: Adaptado de Padoveze (2007 p. 123)

3.6 Orçamento

A base da Controladoria operacional é o processo de planejamento e controle orçamentário, também denominado planejamento e controle financeiro ou planejamento e controle de resultados. O orçamento é ferramenta de controle por excelência de todo o processo operacional da empresa, pois, envolve todos os setores da companhia.

Algumas definições para orçamento:

Michael Maehr (2001, 558), define orçamento assim:

“(...) Plano financeiro dos recursos necessários à realização de tarefas e ao atendimento de objetivos financeiros”

Horngren (1985, p.117) apresenta a seguinte definição de orçamento: “(...) Um orçamento é uma expressão quantitativa formal de planos da administração. O orçamento geral resume os objetivos de todas as subunidades de uma organização – vendas, produção, distribuição e finanças”

Orçamento, segundo Passareli apud Padoveze (2007, p.189):

“(…) Orçamento nada mais é do que colocar na frente aquilo que está acontecendo hoje”

Orçamento segundo Stredy, apud Padoveze (2003, p. 189):

“(…) Orçamento é a expressão quantitativa de um plano de ação e ajuda à coordenação e implementação de um plano”

Frezatti (2008, p.46) apresenta a seguinte definição:

“(…) O orçamento é o plano financeiro para implementar a estratégia da empresa para determinado exercício. É mais do que uma simples estimativa, pois, deve estar baseado no compromisso dos gestores em termos de metas a serem alcançadas”

Padoveze (2003, p. 189) apresenta a seguinte definição:

orçar significa processar todos os dados constantes do sistema de informação contábil de hoje, introduzindo os dados previstos para o próximo exercício, considerando as alterações já definidas para o próximo exercício. Portanto, o orçamento não deixa de ser uma pura repetição dos relatórios gerenciais atuais, só que com os dados previstos. Não há basicamente nada de especial para se fazer o orçamento, bastando apenas colocar no sistema de informação contábil, no módulo orçamentário, os dados que deverão acontecer no futuro, dentro da melhor visão que a empresa tem no momento de sua elaboração.

Conforme apresentado pelos diversos autores pesquisados, o assunto “orçamento” pode e deve reunir diversos objetivos empresariais, na busca da expressão do plano e controle de resultados. Portanto, convém ressaltar que o plano orçamentário não é apenas prever o que vai acontecer e seu posterior controle. O ponto fundamental é o processo de estabelecer e coordenar objetivos para todas as áreas da empresa, de forma tal que todos trabalhem sinergicamente em busca dos planos de lucros.

Segundo Welsch (1983,p.21), alguns termos tem sidos usados num mesmo contexto e constam frequentemente na literatura da administração de empresas dos ultimos anos. Assim, “planejamento e controle de resultados”, além de “orçamentos globais”, “orçamentos para fins administrativos” e “controle orçamentário” destinan-se aos mesmos propósitos. São termos utilizados para descrever o mesmo conceito básico. O planejamento e controle de resultados pode ser definido, em termos amplos, como um enfoque sistemático e formal à execução das responsabilidades de planejamento, coordenação e controle da administração.

Especificamente, envolvem a preparação e utilização de objetivos globais e de longo prazo da empresa:

a) Um plano de resultados a longo prazo, desenvolvido em termos gerais;

- b) Um plano de resultados a curto prazo detalhado de acordo com diferentes níveis relevantes de responsabilidade (divisões, produtos, projetos, etc.); e
- c) Um sistema de relatórios periódicos de desempenho, mais uma vez para os vários níveis de responsabilidade.

Contudo, convém lembrar que o orçamento tem outros objetivos, e estes devem ser buscados dentro de seu conjunto, sendo ferramenta ideal para o processo de congruência de diversos objetivos corporativos e setoriais.

3.7 Planejamento do Investimento do Capital

O sucesso que uma empresa consegue alcançar depende do nível de lucros que o seu ativo pode gerar. Assim, o seu resultado operacional está diretamente ligado à qualidade de seu ativo e à sua rentabilidade. Para que possa manter sua rentabilidade bem como o seu ritmo de crescimento, torna-se imprescindível desenvolver uma estratégia de sucesso para essa estrutura.

O investimento em novos ativos geralmente está determinado no Orçamento de Capital e envolve o planejamento dos investimentos de capital e a determinação dos financiamentos dessas saídas de recursos. Figueiredo e Caggiano (2004, 89) destacam que esta é uma área de decisões gerenciais que tem, ultimamente, chamado muito à atenção dos economistas e contadores e que muitas pesquisas têm sido desenvolvidas a respeito deste assunto, visando melhorar a qualidade dos métodos de tomada de decisão.

3.7.1 Decisões de Investimento de Capital

Provavelmente, o fator que mais afeta a lucratividade de um negócio é a qualidade das decisões gerenciais que envolvem o comprometimento dos recursos da firma em novos investimentos. As razões que tornam essas decisões estratégicas tão importantes são elencadas a seguir:

- envolvem o comprometimento de grandes somas de dinheiro;
- esse comprometimento é feito por um grande período de tempo e o elemento de incerteza é, por essa razão, muito maior do que no caso de decisões, cujos efeitos estão limitados a um curto período de tempo;

- as decisões de investimento, uma vez tomadas, são quase impossíveis de ser revertidas se, por acaso, provarem terem sido tomadas erroneamente;
- existem mesmo ocasiões em que o sucesso ou o fracasso da firma pode depender de uma única decisão. Em todos os casos, entretanto, a lucratividade futura da firma será afetada por essas decisões; e
- a política de gastos de capital não é somente de máxima importância para a firma, mas também tem grande significado para o setor, e mesmo para a economia nacional.

3.7.2 Tipos de decisões de investimento de capital

Um investimento de capital pode ser definido como um investimento que oferece retorno durante muitos períodos futuros e se diferencia dos outros tipos de investimentos cujo retorno pertence ao período de tempo corrente. As decisões de investimento de capital dizem respeito aos seguintes assuntos:

- a) aquisição de ativos de longa duração, como imóveis ou maquinários;
- b) investimento em outros fundos, dos quais as receitas serão derivadas;
- c) um projeto especial, que afetará a capacidade futura de ganho da firma, com projetos de pesquisa ou uma campanha promocional; e
- d) ampliação do leque de atividades da firma, que envolva saídas de capital, como uma nova linha de produção ou mesmo um novo produto.

As decisões de investimento de capital englobam dois aspectos da lucratividade de longo prazo: primeiro, a estimativa do aumento dos fluxos de caixa líquidos ou das economias nas saídas de caixa que resultarão desse investimento; e, segundo, o cálculo do total das saídas de caixa necessárias para efetivar o investimento.

A literatura disponibiliza alguns métodos de avaliação de investimento de capital o que facilita sobremaneira as necessidades dos gestores. Entre os diversos métodos podemos destacar:

- método do período de *payback*;
- taxa contábil de retorno;
- técnica de fluxo de caixa descontado a qual resulta em duas variáveis principais:
 - Valor presente líquido;

- Taxa interna de retorno.

O aspecto relevante que se busca encontrar com aplicação das técnicas de avaliação de investimento é encontrar os argumentos justificados tecnicamente para que se decida por investir no projeto “a” ou no projeto “b”, em função do melhor prazo de retorno (o mais curto) ou da melhor taxa de retorno (a maior taxa de retorno do investimento) encontrado através dos modelos desenvolvidos ou da combinação dos dois elementos juntos.

3.7.3 Avaliação de Investimentos e Inflação

Já é sabido que a inflação altera significativamente todo o fluxo de caixa que está associado a um projeto de investimento ao longo do tempo em que o mesmo se processa. Portanto, deve-se sempre levar em conta a inflação uma vez que esta afeta a rentabilidade do projeto.

Existe a necessidade de ajustar as estimativas de fluxo de caixa às variações específicas de preço que podem afetar o empreendimento e comprometer a sua capacidade operacional. Dessa forma o custo inflacionado de itens específicos devem ser levados em conta, na avaliação dos investimentos uma vez que a existência de um descompasso entre os aumentos dos itens de custo e os aumentos de preços podem reduzir consideravelmente a rentabilidade de um projeto, em condições inflacionárias.

À medida que aumenta a taxa de inflação, este problema se torna mais grave. Por isso, contratos com preços fixos, que representam compromisso assumidos por longo espaço de tempo, devem possuir cláusulas de reescalonamento de custos para minimizar os efeitos da inflação.

O método mais apropriado para incorporar os efeitos inflacionários no cálculo do Fluxo de Caixa Descontado é ajustar as estimativas do fluxo de caixa às variações específicas de preços. Este fluxo de caixa ajustado é, então, descontado pelo custo monetário do capital.

Figueiredo e Caggiano (2004,p.104) destacam que o método mais popular para avaliação de investimento é o método do *payback*, que enfatiza uma taxa de recuperação do capital investido. Em períodos inflacionários esse método enfatiza projetos que possuem menores períodos de retorno.

3.8 Preço

A sobrevivência da empresa, no longo prazo, depende de sua habilidade em obter preços para seus produtos que cubram todos os seus custos e ainda mantenham uma margem de lucro que permita reinvestimentos. A estrutura de custos da empresa determinará no curto prazo, se o preço produzirá lucro ou prejuízo em cada unidade vendida.

Inúmeras situações levam o empresário ou gestor financeiro à tomarem decisões sobre os preços. Produtos são lançados constantemente e precisam ter seu preço ajustado ao mercado; a introdução de produtos em novos mercados exige decisões de novos preços. Neste mercado de alta competitividade em que as empresas convivem toma-se conhecimento constantemente de alterações de preços dos concorrentes, outro fator que obriga a empresa a decidir sobre seus preços; também se destaca a adaptação a novas tecnologias existentes ou empregadas que provocam alterações nos preços bem como adaptação às novas estratégias de atuação no mercado.

Um aumento de vendas pode ser obtido de diversas formas, conforme cita Figueiredo e Caggiano (2004, p.196). A empresa pode utilizar-se da propaganda para aumentar as vendas ou então pode utilizar-se de um aumento em sua equipe de vendas ou ainda, pode modificar a embalagem de seus produtos melhorando a apresentação dos mesmos ou até mesmo, reduzindo o preço de seus produtos para provocar aumento nas receitas.

Enfim, diversos são os motivos que justificam a preocupação constante do gestor para adequar o preço de seu produto ou serviço ao mercado.

Segundo o entendimento de Padoveze (2007, p.381), cabe à controladoria preocupar-se com o retorno do investimento ao acionista constituindo-se também em objetivo central de decisão de preços em função de:

- ✓ Expansão em vendas e crescimento de mercado;
- ✓ Evitar a competição e garantir a sobrevivência;
- ✓ Ser o líder de preços, etc.

Ainda dentro deste raciocínio, complementando a área de atuação da controladoria, encontra-se informação abundante na literatura disponibilizada, destacando-se particularmente em Padoveze (2007, 381-399) que apresenta os três modelos principais para gestão de preços de venda:

- Modelos de decisão de preços de venda orientados pela teoria econômica;
- Modelos de decisão de preços orientados pelos custos;
- Modelos de decisão de preços de venda orientados pelo mercado.

Assim, a controladoria também tem a responsabilidade de atuar na estruturação de um modelo específico de gestão dos preços de venda, que deve compreender:

- Definição dos critérios e procedimentos para formação dos preços de venda para os diversos produtos e serviços, dentro dos mercados específicos, partindo do método de custeio adotado;
- Definição de um modelo geral para decisão dos preços de venda a serem adotados;
- Definição de um modelo para acompanhamento e monitoramento dos preços de venda listado, praticados, calculados e da concorrência;
- Análise da lucratividade e rentabilidade dos produtos e serviços, unitária e global;
- Gestão das listas de preços.

(PADOVEZE, 2007)

A importância da decisão de preço de venda é fundamental dentro da empresa. Padoveze (2007,p.381) faz algumas colocações importantes e que precisam ser destacadas:

- A fixação do preço é a última decisão que você toma, porém, é a mais importante;
- A fixação de preço não deve ser a primeira decisão, mas a primeira coisa em que você pensa ao tomar todas as outras decisões;
- O preço não deve refletir os custos do produto, mas o valor econômico que o cliente percebe nele.
- Não se administra uma empresa com base em margem, e sim pela contribuição total. É preciso multiplicar a margem pelo volume. Deve-se estimar o índice de retorno do capital investido, a contribuição total.

3.9 Sistemas de Informação

3.9.1 Informação

A informação é a base para a tomada de decisão na empresa. Para que esse procedimento ocorra, surge a figura da controladoria que é a área que processa todos os dados recebidos e os transforma em informações através de relatórios que são enviados aos gestores ou à alta gerência para a tomada de decisão, dentro de um tempo hábil e quiçá, dentro de uma regularidade planejada.

Porém, deve-se inicialmente distinguir dado de informação. O que distingue dado de informação, a qual auxilia no processo decisório é o conhecimento que ela propicia ao tomador de decisões.

Oliveira (2002, p. 36) apresenta as seguintes definições para dado e informação:

“(...) Dado é qualquer elemento identificado em sua forma bruta que, por si só, não conduz a uma compreensão de determinado fato ou situação”

“(...) Informação é o dado trabalhado que permite ao executivo tomar decisões”

Portanto o gestor ou o executivo da empresa deve obter o conhecimento a partir do dado transformado, o que lhe propicia um processo dinâmico ou um elemento de ação. Essa situação dinâmica permite ao executivo posicionar-se diante de um problema ou uma situação qualquer. Como exemplo de dados em uma empresa, pode-se citar: a quantidade de produção, o custo de matéria-prima, número de empregados, etc. A informação seria o resultado da análise desses dados, ou seja, capacidade de produção, custo de venda do produto, produtividade do funcionário, etc. Essas informações, ao serem utilizadas pelo executivo, podem afetar ou modificar o comportamento existente na empresa, bem como o relacionamento entre as suas várias unidades organizacionais, conforme destaca Oliveira (2002).

A eficiência na utilização do recurso informação é medida pela relação do custo para obtê-la e o valor do benefício derivado do seu uso. Os custos associados com a produção da informação são aqueles envolvidos na coleta, no processamento e na distribuição. O custo total da produção aumenta diretamente com o volume, o que provoca duas preocupações, pois, um aumento do custo marginal diminui a utilidade marginal da informação e a redução dos custos de informação limita a abrangência da informação.

Outro aspecto de vital importância é a oportunidade e a prioridade. Uma informação produzida que não seja distribuída em tempo hábil da tomada de decisão praticamente perde o seu sentido. Sua capacidade de reduzir incertezas está associada com a oportunidade de sua distribuição, assim como a identificação das prioridades será função direta do processo de planejamento que identifica a necessidade de avaliação e controle, conforme determinado no modelo básico de gestão estabelecido pela empresa.

A informação é o produto da análise dos dados existentes na empresa, devidamente registrados, classificados, organizados, relacionados e interpretados em um determinado contexto, para transmitir conhecimento e permitir a tomada de decisão de forma otimizada conforme esclarece Oliveira (2002) que ainda acrescenta outra definição para informação:

“(...) A informação é qualquer espécie de conhecimento ou mensagem que pode ser usada para aperfeiçoar ou tornar possível uma decisão ou ação”

3.10 Tipos e Características dos Sistemas de Relatórios

Como produto final de suas atividades, a controladoria precisa emitir para os diversos níveis de executivos da empresa um conjunto de relatórios informativos e esclarecedores relacionados com as atividades da organização e dos diversos departamentos. Segundo Oliveira (1998, p.147), as informações geradas pelo sistema devem:

- estar contidas num sistema definido por relatórios periódicos;
- ser estratificadas para cada nível de cargo com poderes de decisão;
- ter o detalhamento que cada um desses níveis requer;
- ser oportunas, antecipando-se ao momento em que as decisões devem ser tomadas;
- ser econômicas, isto é, não terem um custo de apuração superior às eventuais perdas que sua falta possa acarretar

As informações de entrada, num sistema de contabilidade gerencial, recebem grande influência por condições internas, pois, provêm dos mais diversos setores da empresa e não se destinam apenas a alimentar o sistema, mas são também instrumentos de controle da gestão cotidiana da empresa. O mesmo não acontece com informações de saída, que são fruto direto do sistema, com um objetivo específico.

Quadro 3: Principais características de um conjunto de relatórios.

Utilidade	Os relatórios devem ser instrumentos auxiliares das decisões e acioná-las
Rigor e Independência	Os relatórios devem conter uma apresentação imparcial de todos os fatos relevantes de uma situação, com um significado definido para as pessoas a quem são endereçados.

Consistência	Os relatórios devem ser consistentes e neles devem estar apresentados fatos em base comparativa, como dados de períodos anteriores, valores do mês, valores acumulados do exercício, valores orçados, variações de orçamento. As bases de comparação podem ser alteradas em face de alterações das condições prevalecentes.
Clareza	Os relatórios devem ser rapidamente assimilados para as pessoas a quem são endereçados. Para essa finalidade, termos técnicos de contabilidade, economia ou engenharia devem ser evitados sempre que possível.
Concisão	Os relatórios devem ter a maior concisão possível, ser consistentes com a apresentação de uma visão rigorosa e independente dos fatos. Se houver necessidade de maiores detalhes, eles devem ser incluídos em relatórios à parte.
Oportunidade	Os relatórios devem ser preparados cobrindo períodos definidos e ser produzidos com rapidez suficiente para habilitar a execução de ações corretivas em tempo hábil. A esse respeito, é válido o conceito de que aproximações razoáveis da verdade dos fatos, desde que identificadas como tal, informadas em tempo hábil, são mais valiosas do que dados meticulosos apresentados tardiamente para efeito de tomada de decisões.
Economia	Os relatórios devem conter somente informações relevantes, em regime de exceção, e informações cujo custo de apuração seja razoável ante o seu valor.
Objetividade	Os relatórios devem enquadrar-se na estrutura orgânica, isto é, devem ser endereçados às pessoas certas contendo apenas os tipos de informação em que elas estão interessadas sobre os fatos pelos quais são responsáveis.

Fonte: Adaptado de Oliveira (1998, p.148)

Isso significa que as informações de entrada devem, muitas vezes, serem recebidas no sistema também voltadas para auxiliar a administração das operações diárias e não apenas para alimentar o sistema de contabilidade gerencial. Às vezes, adequar a forma da informação de entrada às necessidades específicas do sistema de contabilidade gerencial equivale a perturbar as necessidades de gestão ou duplicar o trabalho; daí sua aceitação em forma menos ideal, desde que também válida.

Já as informações de saída, contidas em relatórios, podem e devem obedecer a certos imperativos de apresentação, os quais contribuem para maior objetividade, rapidez de leitura e aceitação por parte dos titulares dos cargos visados.

Assim, o princípio básico para a elaboração de qualquer tipo de relatório, para qualquer nível de organograma da empresa, é ser não apenas “compreendido” mas também “aceito” prontamente como base para qualquer ação corretiva a ser decidida.

As informações como produto final de um sistema de contabilidade gerencial devem ser dirigidas no sentido de auxiliar nas tomadas de decisões. Diferentes empresas terão necessidades de diferentes tipos de informações. Uma importante informação para determinada empresa pode não ter a mesma validade para outra organização do ramo, porte e constituição diferentes.

No entanto, existem certos tipos de informações, como, por exemplo, aquelas voltadas à tomada de decisões sobre o lucro, ou sobre a liquidez financeira, que são comuns a todas as empresa, ou pelo menos à grande maioria.

A relação a seguir, apresentada por Oliveira (1998, 150), abrange os tipos de informações de maior valor para as empresas e não pretende, naturalmente, esgotar o assunto. Estão expostas considerando a informação de saída do sistema separadamente para cada um dos subsistemas mencionados, sem considerar os níveis da organização a quem devem ser endereçadas e em seguida, os processos para a esquematização do sistema de relatórios gerenciais:

Quadro 4 – Subsistemas e respectivos tipos de relatorios

Subsistema: CONTABILIDADE FINANCEIRA:	
TIPO DE RELATÓRIO	DESCRIÇÃO
Balanco Patrimonial Condensado	
Relatorios de Ponto de Equilibrio	Nos casos em que o sistema de custo direto é adotado
Demonstrativo de Vendas por Produto ou linha de Produto	Incluindo, se aplicável, separação por canal de distribuição, em quantidades e valores reais
Relatório de Investimento	Convenientemente detalhado, com valores reais, orçados e variações
Relatório de Custos Financeiros	Com valores Reais, orçados e variações

Subsistema: CONTROLE DOS ATIVOS, DIREITOS E OBRIGAÇÕES	
TIPO DE RELATÓRIO	DESCRIÇÃO
Relatorio de Ativo Imobilizado	Incluindo adições e diminuições em unidades e valor, bem como a posição dos bens nos setores, antes e depois de transferências entre setores, em unidades e valor.
Relatório de cobertura de seguros	Abrangendo a cobertura do ativo imobilizado e outras.
Relatório de composição de estoques	Enfatizando itens de baixa rotação e obsoletos, entre outros dados.
Relatório diário de disponibilidades financeiras	Com saldos atualizados de caixa e contas bancárias.

Boletins diários de recebimentos e pagamentos	Controlando e documentando os valores recebidos e pagos.
Previsões financeiras a curto prazo	Abrangendo todos os recebimentos e pagamentos programados e a posição prevista de caixa a curto prazo.
Relatórios de conta a pagar	Individualizando-as por vencimento, por credor e por portador dos títulos respectivos.
Relatórios de contas a receber	Individualizando-as por vencimento, por devedor e por portador dos títulos respectivos.
Relatórios de composição de folha de pagamento	Incluindo os vários aspectos de custo dos funcionários, como proporção de horas extras, salários médios, encargos sociais, etc..

Subsistema: APURAÇÃO DE CUSTOS	
TIPO DE RELATÓRIO	DESCRIÇÃO
Relatórios de custos setoriais e unitários de produção	Incluindo valores reais, orçados e variações.
Relatórios de análises de custos	Decompondo custos excepcionais e analisando variações de orçamento.
Relatórios de custos de serviços	Serviços de apoio à produção, tais como manutenção, transporte interno, etc.
Relatórios de utilização e desempenho de mão-de-obra e de equipamentos	Focalizando níveis de produtividade na utilização, paradas imprevistas, etc.

Subsistema: ORÇAMENTO	
TIPO DE RELATÓRIO	DESCRIÇÃO
Orçamentos	Missão de orçamento anual e de ajustes eventualmente necessários no decorrer do exercício

Oliveira (1998, p.153) apresenta também os processos para esquematização do sistema de relatórios gerenciais conforme segue:

1. Estudar criteriosamente as funções administrativas, financeiras, produtivas, comerciais e operacionais da empresa.
2. Situar adequadamente o subsistema contábil dentro do sistema global de informações.
3. Verificar com os responsáveis pelos vários departamentos quais informações eles necessitam para desempenhar suas funções e sistematizar a coleta, o registro, o tratamento e a apresentação dessas informações, como saídas normais e periódicas do subsistema contábil-financeiro.
4. Adaptar o grau de complexidade e a periodicidade do relatório ao ambiente e estilo da organização, no sentido de adequá-lo à expectativa dos gerentes e demais usuários.
5. Apresentar as informações e os dados da maneira mais simples possível, mesmo quando o assunto reportado for complexo. Utilizar as adequadas técnicas para uma fácil visualização e entendimento do relatório.
6. Evitar a linguagem e os termos técnicos contábeis. Os demais executivos podem não ser versados em contabilidade. No entanto, isso não pode representar, em hipótese alguma, obstáculos para o pleno entendimento dos relatórios produzidos pela controladoria.
7. Consultar os especialistas em caso de necessidade de conhecimentos técnicos e

científicos que fogem ao campo do conhecimento do contador. Podem haver situações que exigem a elaboração de complexos modelos estatísticos ou matemáticos para o entendimento do problema, quantificação das variáveis, etc, quando, então, torna-se imprescindível a assessoria de especialistas para a elaboração do relatórios conclusivos.

8. Conhecer as limitações do sistema de informações contábeis, considerando sempre que muitos fatores e eventos importantes para a organização não são passíveis de mensuração monetária.

3.10.1 A contabilidade como ferramenta de controle interno.

Se considerarmos a contabilidade não só quanto a sua finalidade de informar donos, acionistas, Estado, fornecedores, mas também quanto a seus objetivos de geração de informação gerencial (público interno), vamos compreender que a contabilidade é um mecanismo que deve coletar informações corretas, completas tratadas com cuidados (com desvelo, interesse) sobre todas as operações, direitos e obrigações da empresa, tendo por função registrar tudo de forma sistemática e de acordo com critérios predefinidos, representando assim uma ferramenta essencial de controle.

3.10.2 Definição de controle interno;

Conforme apresentado na coleção Seminários CRC-SP/IBRACON (2000) é necessário esclarecer o que se entende por controle interno:

(...) todos os processos e rotinas, de natureza administrativa ou contábil, destinados a fazer com que na empresa: a) os colaboradores respeitem e adiram às políticas traçadas pela Alta Administração; b) os ativos tenham sua integridade protegida; e c) as operações sejam adequadamente registradas, em sua totalidade, nos registros contábeis e fidedignamente (digno de fé, que merece crédito) retratadas pelas demonstrações financeiras.

3.10.3 Reconciliações com os saldos contábeis como forma de “auditoria interna” exercida pela contabilidade;

Levando-se em conta que muitas empresas não dispõem de um sistema de contabilidade adequado pode-se concluir que dificilmente essas organizações poderão contar com sistemas razoáveis de controle interno ou até mesmo de um setor de auditoria interno. Nestas circunstâncias, a função de controle interno costuma apresentar-se enfraquecida, agravando assim os problemas de informação

gerencial, aumentando as chances de expor os ativos da empresa às ações de fraudes e desvios.

Assim, uma forma de aproveitamento dos recursos disponíveis de controle que se têm à mão e que pode se transformar em excelente instrumento de controle interno é a contabilidade. Uma das formas de a contabilidade poder atuar como uma auditoria interna, ou parte do esquema de controle interno de uma empresa é preparando reconciliações de seus saldos com as listagens preparadas pelos setores operacionais (contas a receber, a pagar, juros provisionados, adiantamentos a funcionários, etc.).

Uma forma adicional é formular e preparar as informações gerenciais a serem analisadas pela alta administração para a tomada de decisões, especialmente as informações que consistem na combinação de informações contábeis, financeiras e físicas e analisam as diferenças superiores a determinado patamar por exemplo 10%, de modo a intervir ativamente na pesquisa de eventuais desvios, conforme sugerido na Coleção Seminários CRC-SP/IBRACON (2000).

Alguns exemplos de controle interno que poderá ser efetuado por funcionário da contabilidade destacado especificamente para esta finalidade:

- Controle interno do disponível (caixa, bancos e aplicações financeiras);
- Controle interno das contas a receber e recebimentos;
- Controle interno dos estoques, produção e vendas;
- Controle interno do imobilizado;
- Controle interno das compras, das contas a pagar e pagamentos;

4. CONCLUSÕES

Considerando as informações obtidas através do presente estudo, constata-se de modo claro a importância das ferramentas disponibilizadas pela controladoria como suporte à gestão financeira para um resultado mais eficiente. Diante desta realidade, fica registrada a necessidade urgente de conscientizar os gestores financeiros das organizações empresariais da relação custo X benefício que favorece sua própria gestão através da aplicação prática destas ferramentas que são disponibilizadas pela controladoria.

A medida muito utilizada para representar a eficácia empresarial é o lucro. Sob a ótica do gestor pode representar o resultado de sua própria *performance* dentro da organização. Já para o acionista pode representar o retorno do investimento efetuado na organização.

A eficácia está associada diretamente com a idéia de “resultado”, sendo que o resultado pode ser a realização de suas metas e objetivos com vistas ao atingimento do que a empresa considera sua missão e propósitos básicos.

A comparação entre o resultado “previsto” e o “realizado” denomina-se avaliação, a qual também deve ser feita em termos de eficiência. Se a empresa não apresentar um ganho no resultado realizado em relação ao resultado planejado, não obteve eficiência em seu resultado, portanto, obteve um resultado ineficiente ou desfavorável. Uma empresa para ser eficaz deve ser eficiente; eficácia é quando os objetivos preestabelecidos são atingidos como resultados da atividade ou do esforço; eficiência é a relação existente entre o resultado obtido e os recursos consumidos para conseguir aquele resultado.

A utilização das ferramentas que favoreçam a tomada de decisão pode contribuir para a eficácia na gestão econômica e financeira das empresas.

O desenvolvimento da área de controladoria representa uma importante contribuição em termos de integração entre a realidade competitiva das organizações e seu próprio papel de controladoria frente às necessidades de uma nova organização.

O objetivo da controladoria é proporcionar aos seus usuários a possibilidade de controlar seu patrimônio, estudando sua estrutura e suas variações; a tecnologia da informação fornece os meios para este controle.

Num segundo momento, a concretização deste trabalho permite o aprofundamento da experiência do pesquisador através da realização de diferentes atividades que envolvem a sinergia dos conhecimentos teóricos com a dinâmica do trabalho do *controller* que precisa, hoje, ampliar suas habilidades fundamentais para a atuação profissional nesta função como capacidade de adaptação a novos ambientes e novas situações, capacidade de comunicação oral e escrita, capacidade para preparar relatórios, participação ativa e construtiva em reuniões, inteligência emocional, capacidade de trabalho em equipe, atitude ética e moral, entre outros.

A controladoria é um departamento que foi criado no exterior e trazido pelas multinacionais para o Brasil e hoje já se encontra instalada em grande parte das empresas e seu conceito já está muito difundido nos meios empresariais. A controladoria também pode ser entendida como o departamento responsável pelo projeto, elaboração, implementação e manutenção do sistema integrado de informações operacionais, financeiras e contábeis de uma determinada entidade, com ou sem fins lucrativos.

Vimos que a controladoria zela pelo resultado econômico-financeiro da empresa como um todo, mas não se pode isentar os demais departamentos da organização e que não apenas a controladoria, mas todos os departamentos da empresa devem ter a sua missão a cumprir de forma que o resultado da empresa seja assegurado, e que o resultado seja voltado para garantir a continuidade da empresa.

Assim, o resultado esperado é que o gestor se sensibilize através da apresentação destas ferramentas que são oferecidas pela controladoria.

Cabe ainda recomendar à todas as empresas que querem obter sucesso e rentabilidade na gestão dos negócios, que viabilize a utilização da controladoria como instrumento de gestão além de uma maior atenção ao controle de custos e contabilidade. A utilização destes instrumentos de forma racional e ágil para apoio na condução das atividades da empresa proporciona maior eficiência e eficácia na gestão dos negócios.

O atual cenário dos negócios, a globalização da economia, a competição em alta, exige que a empresa que quiser se manter competitiva e sobreviver no mercado, deve dispor de instrumentos de controle consistentes em todos os níveis, seja no planejamento orçamentário, estratégico e na análise da concorrência.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALVES-MAZZOTTI A. J., GEWANDSZNAJDER F. **O Método nas Ciências. Naturais e Sociais**. 2ª ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 1999.
- BEURER, Ilse Maria. **A Pesquisa como um dos desafios da área Contábil**. In Revista do CRC-RS. 2009. Disponível em <http://www.crcrs.org.br/revista/editorial.pdf> Acesso em 20 abr. 2009.
- COLEÇÃO SEMINÁRIOS CRC-SP/IBRACON. Coordenação José Barbosa da Silva. **Controles Internos Contábeis e Alguns Aspectos de Auditoria**. São Paulo: Atlas, 2000.
- FIGUEIREDO, S., CAGGIANO, P. C. **Controladoria Teoria e Prática**. 3ª Ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- FREZATTI, F. **Orçamento Empresarial - Planejamento e Controle Gerencial**. 4ª Ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- GIL, A. C. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 4ª. ed. Atlas. São Paulo: 1994.
- GITMANN, L. J. **Princípios de Administração Financeira**. 10ª ed. São Paulo: Pearson Addison Wesley, 2004.
- HORNGREN C. T. **Introdução à Contabilidade Gerencial**. 4ª Ed. Rio de Janeiro: LTC, 1985.
- KAPLAN, R. S. e NORTON, D. P. **A Estratégia em Ação: "balanced scorecard"**. Rio de Janeiro: Campus, 1997.
- LÜDKE, M. & ANDRÉ, M. E. D. **A Pesquisa em educação: abordagens qualitativas**.. São Paulo: EPU, 1986.
- MAGALHÃES A. D. F., LUNKES I. C. **Sistemas Contábeis - O Valor Informacional da Contabilidade nas Organizações**. São Paulo: Atlas, 2000.
- MORANTE A. S. JORGE, F. T. **Controladoria – Análise Financeira, Planejamento e Controle Orçamentário**. São Paulo: Atlas, 2008.
- MOSIMANN C. P., FISCH, S. **Controladoria Seu Papel na Administração de Empresas**. 2ª Ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- NAKAGAWA, M. **Introdução à Controladoria – Conceitos, Sistemas Implementação**. São Paulo: Atlas, 1996.
- NOGAS C., DA LUZ, E. E. **Controladoria Gestão, Planejamento e Aplicação**. 2ª Ed. Curitiba: Lobo Franco, 2004.
- OLIVEIRA, L. M. **Controladoria Conceitos e aplicações**. São Paulo: Futura, 1998.

- OLIVEIRA, D. P. R. **Sistemas de Informações Gerenciais**. 8ª Ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- PACHECO, V. **Capital Intelectual**. Curitiba: CRC/PR, 2005.
- PADOVEZE C. L. **Controladoria Estratégica e Operacional – Conceitos Estrutura e Aplicação**. São Paulo: Thomson, 2007.
- PEREZ JUNIOR, J. H., PESTANA, A. O., FRANCO, S. P. C. **Controladoria de Gestão**. 2ª Ed. São Paulo: Atlas, 1997.
- SALOMON D. V. **Como Fazer uma Monografia**. São Paulo: Martins Fontes, 2001.
- SANTOS, R. V. **Controladoria - Uma Introdução ao Sistema de Gestão Econômica - GECON**. 2ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2005.
- SANVICENTE, A. Z. **Orçamento na Administração de Empresas**. 2ª Ed. São Paulo: Atlas, 1987.
- SCHIER, C. U. C. **Controladoria Como Instrumento de Gestão**. Curitiba: Juruá, 2004.
- SCHMIDT, P., DOS SANTOS, J. L.- **Fundamentos de Controladoria**. São Paulo: Atlas, 2006 – (Coleção Resumos de Contabilidade: Vol. 17).
- SIQUEIRA, A. C. P. de. **A importância das pesquisas qualitativas e quantitativas para a solução dos problemas com o ensino e a prática da Contabilidade**. 2009. Disponível em <http://www.milenio.com.br/siqueira/Trab.150.doc> Acesso em 20 abr. 2009.
- SOUZA, L. C. **Controladoria Aplicada aos Pequenos Negócios**. Curitiba: Juruá, 2008.
- TUNG, N. **Controladoria Financeira das Empresas Uma Abordagem Prática**. 2ª Ed. São Paulo: Universidade Empresa, 1972.
- YOSHITAKE, M. **Manual de Controladoria Financeira**. 2ª Ed. São Paulo: IOB, 1984.
- WARREN, REEVE, FESS. **Contabilidade Gerencial**. 6ª Ed.. São Paulo: Thomson, 2003.
- WELSCH, G. A. **Orçamento Empresarial**. 4ª Ed. São Paulo: Atlas, 1996.