

CAMILA BARROS KRIEDEL

**A CONTROLADORIA COMO FERRAMENTA DE GESTÃO NA INDÚSTRIA
TÊXTIL**

Monografia apresentada para a obtenção do título de especialista em Contabilidade e Finanças, Turma 2009, no Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, Setor de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Paraná.

Orientador: Prof^o Dr. Vicente Pacheco

CURITIBA

2010

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus que sempre me amparou e possibilitou minha escalada até o presente momento.

Ao meu esposo por todo o apoio incondicional, compreensão e incentivo durante todos esses anos de convivência e por todo o tempo dedicado para que este estudo fosse finalizado.

Aos meus pais por toda a dedicação, amor, atenção, compreensão e amizade em todos os momentos da minha vida.

Às minhas irmãs pela amizade e companheirismo.

Ao professor doutor Vicente Pacheco, meu orientador, pela atenção e dedicação durante a execução deste trabalho.

Às minhas amigas Fernanda Craviski, Luciana Vargas e Tais Fernanda pela amizade e companheirismo durante esse ano de convivência.

À querida colega de trabalho Cristiane Zonta pela ajuda na formatação final deste trabalho e na pesquisa bibliográfica utilizada para elaboração deste estudo.

RESUMO

Kriegel, Camila Barros. A CONTROLADORIA COMO FERRAMENTA DE GESTÃO NA INDÚSTRIA TÊXTIL. As atuais mudanças econômicas mundiais obrigam as empresas a buscarem qualidade, inovação e baixo custo em seus produtos, principalmente a indústria têxtil que possui grande competitividade devido às importações de produtos de baixo custo oriundos de diversos países orientais. A competitividade sempre existiu no mundo dos negócios, porém, a globalização elevou muito seu grau de importância. Atualmente, as empresas precisam fazer a diferença no mercado para garantir sua continuidade. Ao definir seu processo de gestão através das técnicas de planejamento estratégico, planejamento operacional, execução e controle, a empresa tem condições de prever todas as ações a curto, médio e longo prazo, e, assim, garantir que a missão seja cumprida e a continuidade mantida. A controladoria é uma área que deve ser implantada em todas as empresas, independente do seu porte, pois, permite através de suas técnicas, gerar informações consistentes, evidenciar os resultados econômicos da empresa, garantir uma boa gestão e acompanhar o monitoramento de todos os objetivos estratégicos e operacionais através de quatro ferramentas básicas: sistema de controles internos, análise de custos, orçamento e análise financeiro-contábil. As quatro ferramentas são essenciais para o processo decisório da empresa e importantes para auxiliar os gestores na análise dos dados e, assim discutir e decidir pelo melhor rumo da empresa. Nesse estudo serão apresentados os conceitos de controladoria, processo de gestão, sistema de informações gerenciais e suas principais ferramentas a fim de iniciar a implantação da área de controladoria na indústria têxtil.

Palavras-chave: Controladoria; Indústria Têxtil; Processo de Gestão; Sistema de Informação Gerencial; Ferramentas da Controladoria

SUMÁRIO

1.	INTRODUÇÃO	5
1.1.	QUESTÃO DE PESQUISA.....	7
1.2.	OBJETIVOS.....	8
1.3.	JUSTIFICATIVA.....	9
1.4.	METODOLOGIA.....	10
1.5.	ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO.....	11
2.	FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	13
2.1.	CONCEITOS DA CONTROLADORIA	13
2.1.1.	Missão da controladoria.....	14
2.1.2.	Função da controladoria	14
2.1.3.	O controller e suas funções	16
2.2.	PROCESSO DE GESTÃO.....	17
2.2.1.	Planejamento.....	18
2.2.1.1.	Planejamento Estratégico.....	20
2.2.1.2.	Planejamento Operacional	21
2.2.2.	Execução	23
2.2.3.	Controle	24
2.3.	A IMPORTÂNCIA DO SISTEMA GERENCIAL DE INFORMAÇÕES	25
2.3.1.1.	Sistemas de Informações Gerenciais	28
3.	AS FERRAMENTAS DA CONTROLADORIA	30
3.1.	SISTEMA DE CONTROLE INTERNO	30
3.1.1.	Ciclo das atividades de produção	33
3.1.2.	Ciclo de vendas – contas a receber – recebimentos	35
3.1.3.	Ciclo de compras – contas a pagar – pagamentos.....	36
3.1.4.	Ciclo de recursos humanos	37
3.1.5.	Ciclo de ativos fixos	38
3.2.	ANÁLISE DE CUSTOS.....	39
3.2.1.	Estruturação das informações	42
3.2.2.	Esquema geral da contabilidade de custos	43
3.2.2.1.	Método de custeamento	44
3.2.2.2.	Formas de custeio	45
3.2.2.3.	Sistemas de acumulação	46
3.3.	ORÇAMENTO	47
3.4.	ANÁLISE FINANCEIRO-CONTÁBIL	49
3.4.1.	Análise vertical e horizontal	50
3.4.2.	Análise através de índices econômico-financeiros	51
4.	CONCLUSÃO.....	54
5.	REFERÊNCIAS.....	56

1. INTRODUÇÃO

O cenário econômico atual apresenta muito desafios, entre eles está a competitividade acirrada entre empresas de todos os setores e, manter-se estável num mercado altamente complexo e dinâmico, requer atualização constante, inovação dos produtos, conhecimento do mercado que atua, estudo dos concorrentes diretos, processos internos ágeis e informações financeiras que auxiliem a empresa no processo de tomada de decisões de maneira rápida e eficiente.

Souza (2009, p. 33) afirma:

[...] não se pode ignorar as modificações que estão acontecendo no mundo, principalmente nos Estados Unidos e China, pois são países com forte tendência de consumo. Por isso, as bases da economia devem ser sólidas, sustentada em seus fundamentos, direcionadas por um conjunto de medidas adequadas, somados os esforços entre governo, empresários e comunidade, pois é na convergência das ações que ocorre o crescimento do país.

A competitividade é uma realidade que sempre esteve presente no mundo dos negócios, porém, a globalização elevou muito seu grau de importância, fazendo com que as empresas busquem constantemente estratégias, estudem seu relacionamento com o ambiente externo, fazendo diferença no mercado e garantindo assim sua continuidade.

No setor têxtil, a competitividade aumentou, principalmente a nível internacional com novos concorrentes como Coreia do Sul, Taiwan e China. O custo da importação de produtos do setor têxtil é muito menor se comparado com os produtos têxteis nacionais.

Segundo Casagrande (2006, p. 6):

A competitividade significa sobrevivência e, para isto, hoje as empresas buscam cada vez mais novas ferramentas para se tornarem cada vez mais competitivas, sejam elas ferramentas utilizadas tanto nas áreas de produção como nas áreas administrativas.

O setor têxtil é bastante representativo no cenário econômico brasileiro. O Brasil ocupa o sexto lugar na produção têxtil do planeta. Atualmente, a cadeia produtiva têxtil é formada por indústrias de fiações, tecelagens, malharias, estamparias, tinturarias e confecções, totalizando mais de 30.000 indústrias. O setor

têxtil é um dos que mais emprega no Brasil, gerando em torno de 1,6 milhões de empregos formais e informais. (SANTANA *et al*, 2010).

Oliveira *et al* (2002, p. 14) afirmam:

Fatores como a atual competitividade do mundo dos negócios, a globalização da economia, a abertura de fronteiras comerciais, a crescente preocupação com a ecologia, os níveis preocupantes de corrupção em algumas nações, os aspectos sociais, entre outros, exigem gerenciamento cada vez mais eficiente e eficaz das entidades.

Souza (2009, p. 30) confirma: “As novas tendências econômicas no Brasil e no mundo, sob todos os aspectos, indicam o crescimento da economia e do ramo de negócios”.

Com as mudanças mundiais e crescimento econômico ocorrendo com bastante velocidade, cada vez mais gestores preocupam-se com a qualidade dos controles e processos internos e sua manutenção ao longo das diversas transações empresariais. Porém, para que a empresa tenha condições de sobreviver é necessário que ela tenha bons controles internos, análise de custos e informações financeiras e contábeis rápidas e eficientes, gerando segurança nas decisões e crescendo de maneira sustentável.

“Conhecer a origem da função controladoria nos faz compreender a amplitude e importância dessa atividade nas organizações empresariais.” (GARCIA, 2010, p. 1).

Desde o início do século XX [...] essa função precisava ser realizada por alguém capaz de fazer das informações contábeis um instrumento de controle e apoio à decisão, um mecanismo capaz de suprir os gestores da organização com informações que levassem à continuidade do empreendimento. (RICARDINO, 2005, p. 167 apud GARCIA, 2010, p. 1)

Segundo Souza (2009, p. 33):

Do lado empresarial, será imprescindível a conscientização da correta formação de preços em seus produtos e serviços, bem como atender às exigências de qualidade não só com as mercadorias disponibilizadas para o consumo, mas também da qualidade dos sistemas de informações gerenciais.

A controladoria é uma importante ferramenta de gestão e, através de suas técnicas é capaz de gerar informações consistentes e auxiliar no processo de tomada de decisão das empresas e, assim, dar-lhes condições de competir no atual cenário econômico e atingir seus objetivos com sucesso. Independente do porte da empresa é uma área que pode ser implantada gerando ótimos resultados.

O foco desse estudo será apresentar a controladoria como ferramenta de gestão para a indústria têxtil de pequeno porte e sua importância, a partir das técnicas de planejamento, controles internos, análise de custos e análise financeiro-contábeis, com monitoramento permanente das atividades empresariais e do desempenho de outros departamentos.

1.1. QUESTÃO DE PESQUISA

A controladoria surgiu na primeira metade da década de 60, sem a nomenclatura “controladoria”, mas denominada como área de controle. Porém, nesse período já se falava na figura do controller. Na segunda metade da década de 60 houve um aumento na busca por profissionais da área de controladoria. As empresas contratantes de profissionais da área de controladoria eram 46% de nacionalidade norte-americana, 38% representavam as empresas brasileiras e um pouco mais de 15% representavam as empresas inglesas. (SIQUEIRA; SOLTELINHO, 2001).

A década de 80 pode ser considerada como a consolidação da controladoria no mercado de trabalho brasileiro. Porém a década de 90 foi marcada pela baixa procura de profissionais da área, diversas causas podem ter ocasionado essa situação, porém, não se sabe com certeza qual a razão, mas questiona-se os motivos apresentados, se foram a consolidação da área, redução na sua taxa de crescimento, busca de profissionais estrangeiros etc. (SIQUEIRA; SOLTELINHO, 2001).

Toda a pesquisa efetuada acima foi elaborada paralelamente com uma pesquisa sobre o investimento estrangeiro na economia brasileira e foi constatado que a área de controladoria surgiu e evoluiu proporcionalmente aos investimentos diretos no Brasil de empresas estrangeiras. (SIQUEIRA, SOLTELINHO; 2001).

Nos dias atuais, a globalização trouxe a necessidade de maior controle e as empresas precisam de maior qualificação para tornarem-se mais competitivas, surgindo assim a necessidade da área de controladoria. (SIQUEIRA; SOLTELINHO, 2001).

Porém, mesmo com o histórico apresentado, a controladoria é uma área pouco explorada, principalmente, na pequena indústria brasileira. E devido ao crescimento acelerado da economia brasileira, existem muitas indústrias têxteis de pequeno porte que ainda não possuem uma controladoria estruturada, não conhecem seus benefícios e, nem mesmo sabem como começar, necessitando de uma consultoria externa para sua implantação.

Souza (2009, p. 15) afirma:

[...] que, mesmo as pequenas empresas estando num estágio mais avançado no mundo dos negócios, há muito por se fazer em prol delas [...] Em alguns momentos desconhecem a correta formação de preço de venda, não conhecem o valor monetário do ponto de equilíbrio da atividade, e não sabem qual é a necessidade de capital de giro, entre várias indagações, e se algum controle possuem, sobre aferição de resultado, nem sempre é feito dentro de um padrão técnico correto.

Segundo Catolino (2002, p. 23):

Nas indústrias de confecções o fluxo de informações deve ocorrer de acordo com a necessidade de cada segmento ou setor que a compõe, mediante a utilização de um sistema que gere informações confiáveis e tempestivas relativas a clientes, fornecedores, mercados e processos, além das informações financeiras geradas pela contabilidade tradicional. Estas indústrias, enquanto empresas de pequeno porte não dispõem de orçamentos definidos e nem mesmo planejamento. A administração ocorre de acordo com a intuição de seu proprietário que está no controle das operações. Ao atingirem o nível de média empresa necessitam configurar modelos de gestão empresarial que possibilitem a mudança de uma gestão familiar para profissional e de um sistema de controle departamentalizado para um integrado, além de acompanhar o desempenho da organização em seu ambiente interno e externo, pois à medida que crescem e passam do porte pequeno para o médio necessitam desenvolver controles adequados ao porte em que se encontram.

Baseado nas dificuldades acima detalhadas pergunta-se: Como a controladoria poderá melhorar a gestão da indústria têxtil e evidenciar os seus resultados com eficácia e eficiência?

1.2. OBJETIVOS

O objetivo geral desse estudo é apresentar a controladoria como uma importante ferramenta de gestão para a indústria têxtil a fim de auxiliar o processo de gestão dos gestores a curto, médio e longo prazo.

Os objetivos específicos são os seguintes:

- Apresentar as ferramentas de planejamento e suas delimitações;
- Descrever os controles internos mais comuns como uma ferramenta na prevenção de erros e fraudes;
- Mostrar que através da análise de custos e das análises financeiro-contábil pode-se ter maior agilidade no controle da rentabilidade e melhor divulgação dos resultados da empresa.

1.3. JUSTIFICATIVA

Segundo Souza (2009, p. 28):

É inquestionável que as empresas como um organismo vivo, quanto mais evoluída for, mais complexa será sua estrutura e funcionamento. Na maiorias das vezes, os empresários de pequenas organizações lidam com poucos funcionários, pequenas instalações, pequenos negócios e administram pequenos patrimônios, e, à medida que estas organizações começam a crescer, tomar corpo maior, há uma tendência de os problemas se multiplicarem.

Souza (2009, p. 29) reforça que: “Quando se fala em fazer as coisas de acordo com seus objetivos, queremos dizer que na atualidade, a diferença entre as empresas, está na capacidade de dar respostas rápidas.”

Percebe-se a importância da pequena empresa se estruturar de maneira eficiente a fim de ter condições de acompanhar com agilidade as mudanças econômicas e manter-se viva, pois conforme o autor acima, a empresa pode ser comparada como um organismo vivo e sua atividade empresarial funciona 24 horas por dia.

As finalidades dessa pesquisa são: adquirir o título de especialista do curso de pós-graduação em “Contabilidade e Finanças” e, aprofundar o conhecimento sobre o tema principal “a controladoria”, apresentá-la como ferramenta de decisão gerencial, a fim de adquirir conhecimento técnico para gerenciar a implantação de uma estrutura operacional e gerencial adequada para a indústria têxtil através de sistema de informação gerencial confiável, controles internos consistentes e relatórios gerenciais eficientes, de forma que fraudes e erros sejam evitados e não haja ineficiências nos setores e, assim, otimizando os processos de forma que se

tornem organizados e eficazes preparando-a para o crescimento estratégico desejável.

1.4. METODOLOGIA

A metodologia que será utilizada na pesquisa deve ser classificada em três aspectos:

- a. Quanto à abordagem do problema: quantitativa ou qualitativa;
- b. Quanto aos objetivos: exploratória, descritiva, correlacional e/ou explicativa;
- c. Quanto aos procedimentos: estudo de caso, pesquisa bibliográfica, pesquisa documental, pesquisa participante ou pesquisa experimental.

Quanto à abordagem do problema, a pesquisa é classificada como qualitativa, pois Sampieri *et al* (2006, p. 19) definem a pesquisa qualitativa:

É baseado em um esquema indutivo, é expansivo e em geral não busca criar questões de pesquisa anteriormente nem provar hipóteses preconcebidas, e sim deixar que essas surjam durante o desenvolvimento do estudo. É individual, não mede numericamente os fenômenos estudados nem tampouco tem como finalidade generalizar os resultados de sua pesquisa; não realiza análise estatística, seu método de análise e interpretativo, contextual e etnográfico.

Quanto aos objetivos, a pesquisa é classificada como descritiva, pois segundo Gil apud Raupp e Beuren (2003, p. 81): “A pesquisa descritiva tem como principal objetivo descrever características de determinadas populações ou fenômenos ou o estabelecimento de relações entre as variáveis.”

Quanto aos procedimentos, a pesquisa é classificada como bibliográfica, pois segundo Silva (2003, p. 60) pesquisa bibliográfica é:

[...] um tipo de pesquisa realizada pela maioria dos pesquisadores mesmo em seu preâmbulo. Essa pesquisa explica e discute um tema ou problema com base em referências teóricas já publicadas em livros, revistas, periódicos, artigos científicos etc. Podem ocorrer pesquisas exclusivamente com base em fontes bibliográficas.

Ressalta-se que o presente estudo será efetuado mediante pesquisa em livros, publicações periódicas e internet. Serão coletadas informações técnicas que

auxiliem futuramente o planejamento de um projeto de implantação da área de controladoria na indústria têxtil.

1.5. ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO

O estudo está organizado em quatro capítulos.

O capítulo um faz uma breve introdução sobre a situação da indústria têxtil brasileira na economia atual, o crescimento acelerado da economia mundial e sobre a controladoria como uma ferramenta de gestão essencial para as empresas conseguirem atingir seus objetivos. A seguir é apresentada questão de pesquisa, o objetivo geral e os objetivos específicos, as justificativas para a elaboração desse estudo, a metodologia de pesquisa aplicada e, por fim, a organização estrutural do estudo.

O capítulo dois apresenta sob forma de revisão das principais literaturas, o conceito de controladoria, como ferramenta de gestão da empresa, sua missão, suas funções e o papel do controller da empresa.

Em seguida é apresentado o processo de gestão com foco no Planejamento e suas subdivisões, Execução e Controle e, ressalta-se sua importância, pois é nesse momento que o gestor terá condições de antecipar algum acontecimento e, identificar suas oportunidades e ameaças.

A última parte é apresentada a importância da informação e o sistema de informações gerenciais, pois a informação representa um importante recurso para a empresa que se inserida corretamente, alimentará o sistema de informação gerencial e o processo será finalizado com excelentes relatórios de análises eficientes para a empresa.

O capítulo três apresenta quatro ferramentas utilizadas pela controladoria que são essenciais para a gestão e processo decisório: sistema de controles internos, análise de custos, orçamento e análise financeiro-contábil.

Na primeira parte é apresentado o conceito de controles internos, suas classificações, funções, os principais ciclos encontrados na indústria e algumas sugestões de controle interno que podem ser aplicadas para melhor gestão da indústria têxtil.

Na segunda parte é apresentado o conceito de custos, pois sua análise é fundamental nas indústrias em geral, a estrutura de implantação e os principais tipos de análise. Em seguida são apresentados a técnica de orçamento e suas principais características. Este capítulo é finalizado com a análise financeiro-contábil com foco nas principais técnicas de análise baseadas informações das principais demonstrações contábeis: o balanço patrimonial e a demonstração do resultado do exercício.

O capítulo quatro apresenta a conclusão sobre a pesquisa efetuada.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1. CONCEITOS DA CONTROLADORIA

Souza (2009, p. 44) afirma que a controladoria:

[...] é vista como um departamento quando assemelhada às funções de um gerente de contabilidade dentro de uma estrutura organizacional e subordinada ao principal executivo financeiro da empresa, onde englobaria as seguintes áreas e funções: contabilidade geral, fiscal e de custos, controle patrimonial, orçamentos, auditoria interna e administrativa financeira.

Segundo Padoveze (2004, p. 3) “a controladoria é a utilização da Ciência Contábil em toda a sua plenitude”.

Para Mosimann e Fisch (1999, p. 88):

O órgão administrativo Controladoria tem por finalidade garantir informações adequadas ao processo decisório, colaborar com os gestores em seus esforços de obtenção da eficácia de suas áreas quanto aos aspectos econômicos e assegurar a eficácia empresarial, também sob aspectos econômicos, por meio da coordenação dos esforços dos gestores da área.

Verifica-se que a controladoria apesar de ser uma ramificação da contabilidade, também pode ser considerada como uma área administrativa, cuja responsabilidade é controlar os resultados de outras áreas.

A controladoria é 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. (OLIVEIRA, 1998, p. 19).

Para Mosimann e Fisch (1999, p. 99):

A controladoria pode ser conceituada como o conjunto de princípios, procedimentos e métodos oriundos das ciências da Administração, Economia, Psicologia, Estatística e, principalmente, da Contabilidade, que se ocupa da gestão econômica das empresas, com a finalidade de orientá-las para a eficácia.

Segundo Oliveira *et al* (2002), a controladoria deve ter uma estrutura que atenda as necessidades de controle sobre as atividades rotineiras, como uma ferramenta de monitoração permanente de todas as etapas de gerenciamento da empresa, cujas informações são extraídas do sistema de informações.

Conclui-se que a controladoria é um órgão administrativo que apóia e fornece informações para diversas áreas da empresa, atuando fortemente no planejamento e controle das atividades comerciais, operacionais, financeiras, administrativas e contábeis, buscando garantir informações adequadas ao processo decisório, colaborando com os gestores na busca da eficácia gerencial.

2.1.1. Missão da controladoria

Mosimann e Fisch (1999) afirmam que a controladoria, assim como todas as áreas de responsabilidade de uma empresa, deve esforçar-se para garantir o cumprimento da missão e a continuidade da organização. Seu papel fundamental nesse sentido consiste em coordenar os esforços para conseguir um resultado global sinérgico, isto é, superior à soma dos resultados de cada área.

“A missão da controladoria é dar suporte à gestão de negócios da empresa, de modo a assegurar que esta atinja seus objetivos, cumprindo assim sua missão.” (PELEIAS, p. 65 apud PADOVEZE, 2003, p. 33).

“A missão da controladoria é zelar pela continuidade da empresa, assegurando a otimização do resultado global.” (FIGUEIREDO, CAGGIANO, 1997, p. 26).

Conclui-se que a controladoria é responsável pelo controle das operações, visando sempre a melhoria contínua, acompanhamento dos resultados financeiros, assegurando um melhor processo decisório e melhor gestão, a fim de garantir a continuidade da empresa e assegurar que esta atinja seus objetivos e sua missão.

2.1.2. Função da controladoria

Mosimann e Fisch (1999, p. 90) estabelecem como função primordial da Controladoria a direção e a implantação dos sistemas de:

- a. Informação – compreendendo os sistemas contábeis e financeiros da empresa, sistema de pagamentos e recebimentos, folha de pagamento etc;
- b. Motivação – referente aos efeitos dos sistemas de controle sobre o comportamento das pessoas diretamente atingidas;
- c. Coordenação – visando centralizar as informações com vistas à aceitação de planos sobre o ponto de vista econômico e à assessoria da direção da empresa, não somente alertando para situações desfavoráveis em alguma área, mas também sugerindo soluções;
- d. Avaliação – com o intuito de interpretar fatos e avaliar resultados por centro de resultado, por área de responsabilidade e desempenho gerencial;
- e. Planejamento – de forma a determinar se os planos são consistentes ou viáveis, se são aceitos e coordenados e se realmente poderão servir de base para uma avaliação posterior;
- f. Acompanhamento – relativo à contínua verificação da evolução dos planos traçados para fins de correção de falhas ou revisão do planejamento.

“Cabe à controladoria o monitoramento dos resultados de cada uma das áreas da empresa, em relação aos números planejados. A função da controladoria é de apoio, mas não da responsabilidade final pela obtenção dos resultados setoriais” (PADOVEZE, 2004, p. 36).

Para Schmidt e Santos (2006), a controladoria é a gestora das informações e, sua responsabilidade é desenvolver, estabelecer e manter o registro de todas as atividades da empresa através dos sistemas gerenciais, manter controles internos adequados com flexibilidade para fornecer informações necessárias para tomada de decisões dos gestores e acompanhamento dos negócios.

A controladoria tem como função principal a integração, o controle e o monitoramento das informações de diversas áreas, dos processos internos e, a fim de assessorar diretamente aos gestores na definição das estratégias e no apoio ao processo de gestão agindo diretamente nas correções necessárias.

2.1.3. O controller e suas funções

Após a definição e entendimento das funções da controladoria é possível definir o papel do controller dentro da empresa.

Segundo Figueiredo e Caggiano (1997, p. 28):

O controller é o gestor encarregado do departamento de controladoria; seu papel é, por meio do gerenciamento de um eficiente sistema de informação, zelar pela continuidade da empresa, viabilizando as sinergias existentes, fazendo com que as atividades desenvolvidas conjuntamente alcancem resultados superiores aos que alcançariam se trabalhassem independentemente.

Para Padoveze (2004), o controller deve ter um papel de controle, cuja atuação seja no intuito de informar, formar, educar, influenciar e persuadir, nunca impor, nem obrigar, cuja finalidade seja que todas as áreas trabalhem harmoniosamente e coordenadamente de acordo com os objetivos da empresa.

Padoveze (2004) ainda diz que o controller possui a competência de monitoramento do plano de ação determinado pela empresa, avaliando a atuação de todos os gestores, sempre com foco no desempenho geral e nos resultados, global e setorial.

O controller possui basicamente, o papel de controlar, orientar, educar e monitorar as atividades de todas as áreas por meio das informações geradas pelo sistema de informação, sempre atento de forma que os objetivos da empresa sejam atingidos.

Para Mosimann e Fisch (1999, p. 88):

Os controladores foram inicialmente recrutados entre os indivíduos das áreas de contabilidade ou de finanças da empresa, 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.

Mosimann e Fisch (1999) resumiram as seguintes funções para o controller:

- a. Fornecer a informação básica financeira e contábil para fins de controle gerencial por meio das demonstrações financeiras e relatórios gerenciais, resultados por meio das políticas de contabilidade de custos;
- b. Acompanhar os orçamentos e controlar suas operações e resultados;

- c. Acompanhar as atividades específicas de controle da área financeira, gestão de estoque, controle de ativos patrimoniais, controle da folha de pagamento, planejamento tributário, etc.
- d. Interpretar demonstrações financeiras e relatórios contábeis regulares;
- e. Verificar se as normas internas estão sendo seguidas, sempre com foco na melhoria contínua.

O controller deve ser um profissional de alto nível da empresa, com visão proativa, pois suas atividades vão além da contabilidade, ele também deve acumular experiências na área administrativa e financeira.

2.2. PROCESSO DE GESTÃO

Padoveze (2004, p. 26) define o processo de gestão como “um conjunto de processos decisórios e compreende as fases do planejamento, execução e controle da empresa, de suas áreas e suas atividades.”

O processo de gestão serve de suporte ao processo de tomada de decisão e realiza-se por meio dos seguintes passos: planejamento estratégico, planejamento operacional, programação, execução e controle. (FIGUEIREDO; CAGGIANO, 1997, p. 32).

Padoveze (2003, p. 27) afirma:

O processo de gestão não se limita ao planejamento, inicia-se a partir dele e incorpora todas as etapas da execução das atividades, bem como do controle da execução das atividades. O controle, por sua vez, não se limita a eventos passados, mas deve permitir controles antecedentes e posteriores aos eventos realizados.

O processo de gestão é o conjunto formado pelos processos de planejamento, execução e controle. O planejamento divide-se em planejamento estratégico, planejamento operacional e controle. A execução refere-se às ações realizadas que foram previstas no planejamento. O controle é a ferramenta necessária para garantir a qualidade das atividades realizadas, correção dos desvios necessários e garantir a continuidade da execução.

A controladoria é uma área que deve estar presente no processo de gestão de todas as áreas de uma empresa.

2.2.1. Planejamento

“Planejamento é a definição de um plano para ligar uma situação desejada com a situação atual.” (PADOVEZE, 2004, p. 27).

Para Mosimann e Fisch (1999, p. 42):

Pode-se conceituar o planejamento em um sentido amplo, como sendo a determinação dos objetivos a serem atingidos e dos meios pelos quais esses objetivos devem ser alcançados. É a ponte que serve de elo entre o estágio **onde estamos** e o estágio **para onde vamos**.

Segundo Figueiredo e Caggiano (1997, p. 27):

Planejamento: estabelecer e manter um plano integrado para as operações consistentes com os objetivos e as metas da companhia, a curto e a longo prazo, que deve ser analisado e revisado constantemente, comunicando aos vários níveis de gerência por meio de um apropriado sistema de comunicação.

Ao planejar as ações da empresa, os gestores devem definir quais suas perspectivas para o futuro e como irão atingi-las. Os autores afirmam que o planejamento consiste em prever todas as ações da empresa a curto, médio e longo prazo.

“O planejamento não é um ato isolado, mas sim um processo decisório que envolve o seu próprio planejamento, execução e controle.” (MOSIMANN; FISCH, 1999, p. 115)

Para Nascimento e Reginato (2010, p. 169):

Nas empresas, simplesmente, planeja-se porque existem atividades a serem sistemicamente executadas, isto é, a realização de transações visando à obtenção de resultados, a busca pela perfeita alocação de recursos e, principalmente, a obtenção de fluxos de caixa satisfatoriamente positivos.

“Os planejamentos devem estar sempre em perfeita integração para que a missão seja cumprida e a continuidade seja mantida.” (MOSIMANN; FISCH, 1999, p. 43).

Mosimann e Fisch (1999, p. 44) afirmam ainda que “o objetivo do planejamento é produzir um estado futuro desejável e os caminhos para atingi-lo.”

Algumas das características do planejamento são abordadas a seguir: (MOSIMANN; FISCH, 1999, p. 45):

- a. O planejamento antecede as operações. Estas devem ser compatíveis com o que foi estabelecido no planejamento;
- b. O planejamento sempre existe em uma empresa, embora muitas vezes não esteja expresso ou difundido. Quando informal, estará contido, no mínimo, no cérebro do dirigente;
- c. O planejamento deve ser um processo dinâmico, associado ao controle permanente, para poder se adaptar às mudanças ambientais. Quando não há planejamento, não pode haver controle;
- d. O planejamento tende a reduzir as incertezas e, conseqüentemente, os riscos envolvidos no processo decisório, aumentando a probabilidade de alcance dos objetivos estabelecidos para a empresa;
- e. O planejamento deve interagir permanentemente com o controle, para que se possa saber se está sendo eficaz, isto é, alcançando seus objetivos, pois planejamento sem controle não tem eficácia;
- f. Associado ao controle, o planejamento serve para a avaliação de desempenho da empresa e das áreas.

O processo de planejamento divide-se em duas fases: Planejamento Estratégico e Planejamento Operacional. O planejamento operacional possui uma etapa adicional, a que finaliza o planejamento das operações, denominada Programação. (PADOVEZE, 2004).

A falta de planejamento pode deixar a empresa sem rumo colocando-a em grandes dificuldades ou até mesmo levá-la a falência. Por isso é bem importante que a empresa tenha um processo de planejamento estruturado e que ele seja acompanhado periodicamente, pois auxiliará os gestores a buscarem sempre novas alternativas para superarem as dificuldades do dia-a-dia.

2.2.1.1. Planejamento Estratégico

Para Oliveira *et al* (2002, p. 39):

Uma das funções básicas da controladoria é comparar os resultados gerados pela atividade com os que haviam sido projetados. Para que isso possa ser adequadamente executado, é necessário o pleno conhecimento, por parte de toda a organização, dos objetivos estabelecidos e da forma com que se pretende alcançá-los. A documentação dessas informações é feita por meio do chamado Planejamento Estratégico.

Oliveira *et al* (2002, p. 39) apresentam o conceito de planejamento estratégico:

Planejamento estratégico é o conjunto de objetivos, finalidades, metas, diretrizes fundamentais e planos para atingir esses objetivos, coordenando de forma a definir em que atividades se encontra a empresa, que tipo de empresa ela é ou deseja ser.

Padoveze (2003, p. 28) reforça:

Planejamento estratégico é a etapa inicial do processo de gestão, onde a empresa formula ou reformula suas estratégias empresariais dentro de uma visão específica do futuro. É a fase de definição de políticas, diretrizes e objetivos estratégicos e tem como produto final o equilíbrio dinâmico das interações da empresa com suas variáveis ambientais.

Planejamento estratégico é a definição dos objetivos e metas da empresa, suas políticas e estratégias, e como eles serão alcançados. A controladoria deve ter acesso a todas essas informações, pois parte de suas atividades estão contempladas na descrição dos objetivos do planejamento estratégico.

O planejamento estratégico necessita de constante reformulação das projeções de médio e longo prazo, pois a empresa está inserida no mercado econômico que depende das situações dos ambientes empresarial, econômico, financeiro, mercadológico, etc. (OLIVEIRA *et al*, 2002).

Mosimann e Fisch (1999, p. 45) conceituam planejamento estratégico:

Como aquele planejamento que, centrado na interação da empresa com seu ambiente externo, focalizando as ameaças e oportunidades ambientais e seus reflexos na própria empresa, evidenciando seus pontos fortes e fracos, define as diretrizes estratégicas.

Perez Junior *et al* (1997, p. 41) apresentam a seqüência básica para a elaboração de um plano estratégico:

- a. A determinação da missão da empresa;
- b. A análise ambiental, que inclui:
 - a identificação dos fatores-chave (ou fatores críticos de sucesso) de sucesso
 - a análise das variáveis ambientais críticas internas e externas.
- c. O estabelecimento de diretrizes e objetivos estratégicos;
- d. A determinação de estratégias;
- e. A avaliação dessas estratégias.

Segundo Oliveira *et al* (2002, p. 50):

O planejamento estratégico deve ser considerado como uma atividade contínua. Assim sendo, à medida que as operações são realizadas e seus resultados mensurados e analisados, o plano será concomitantemente revisto para adequar os objetivos e estratégias à realidade verificada.

O planejamento estratégico é minuciosamente elaborado com base nos fatores internos e externos à empresa, seus pontos fortes e fracos, com visão de futuro sobre as oportunidades internas e externas, sempre com foco à sua missão. Pode ser considerado a base para os demais planos da empresa. (SCHIMDT; SANTOS, 2006).

Para que a empresa possa atingir seus objetivos e metas estratégicas é indispensável que o desenvolvimento do planejamento estratégico, que pode ser considerado como um projeto, seja compartilhado por todos os responsáveis pelas áreas de gestão, inclusive a controladoria. E para garantir sua eficiência é importante o monitoramento de todas as etapas previstas, pois os gestores terão condições de se antever a todas as mudanças mercadológicas.

2.2.1.2. Planejamento Operacional

“O plano de desenvolvimento operacional da entidade será fundamentado no planejamento estratégico e buscará identificar as oportunidades de mercado com

novos produtos e serviços, além das novas oportunidades de mercado.” (SCHMIDT; SANTOS, 2006, p. 33).

Padozeve (2003, p. 28) define planejamento operacional como:

[...] os planos, políticas e objetivos operacionais da empresa e tem como produto final o orçamento operacional. Geralmente realiza-se através do processo de elaboração de planos alternativos de ação capazes de implementar as políticas, diretrizes e objetivos do plano estratégico da empresa e do processo de avaliação e aprovação deles.

“O planejamento operacional consiste na definição de políticas e metas operacionais da empresa, consubstanciadas em planos para um determinado período de tempo, em consonância com as diretrizes estratégicas estabelecidas.” (MOSIMANN; FISCH, 1999, p. 49).

O planejamento operacional é a segunda fase do processo de planejamento, tem documentado todas as metas operacionais da empresa, que são elaboradas após a definição das diretrizes estratégicas, estabelecidas durante o desenvolvimento do planejamento estratégico.

Segundo Mosimann e Fisch (1999, p. 50):

A fase de execução do planejamento operacional subdividi-se em diversas etapas, utilizando-se, em cada uma, o sistema de informações como suporte. A primeira etapa diz respeito ao desenvolvimento de políticas operacionais alternativas, isto é, parâmetros para tomada de decisões repetitivas possíveis, em função do plano estratégico. A segunda etapa refere-se à escolha das políticas operacionais, as quais implementam o sistema de informação. A etapa a seguir é a elaboração de planos alternativos. Para a seleção do plano, o sistema de informações armazena as alternativas e ativa os modelos de simulação fornecendo o resultado de cada plano, dos quais o escolhido é aquele que mais contribui para a eficácia, segundo o modelo de decisão dos gestores.

Mosimann e Fisch (1999, p. 50) afirmam: “O plano aprovado é detalhado e processado no sistema de informações.” Esse plano contém:

- a. Políticas operacionais;
- b. Objetivos operacionais;
- c. Ações a serem executadas;
- d. Procedimentos.

“O plano resultante do planejamento operacional que, após quantificação física e monetariamente, passa a denominar-se plano orçamentário (orçamento),

implementará o *input* na etapa execução do processo decisório.” (MOSIMANN; FISCH, 1999, p. 50).

O planejamento operacional é uma ferramenta complementar do planejamento estratégico que colocará em prática todas as ações definidas e, se usado em conjunto com o sistema de informações gerenciais, a empresa terá um rendimento satisfatório.

2.2.1.2.1. Programação

Padoveze (2004, p. 27) conceitua programação como:

A fase do planejamento em que se replaneja a curto prazo, adequando-se às expectativas, em face das alterações dos ambientes externo e interno. Consiste na ordenação das necessidades, meios, recursos, ações, programas, análises e interações operacionais necessárias para executar o plano operacional adotado.

“É a distribuição de uma seqüência de atividades ao longo de um período de tempo.” (FIGUEIREDO; CAGGIANO, 1997, p. 33).

A fase da programação refere-se aos objetivos a curto prazo que são necessárias para colocar em prática as ações definidas no plano operacional.

2.2.2. Execução

“Execução é a etapa do processo de gestão onde as coisas acontecem. A execução deve estar em coerência com o planejado e o programado.” (PADOVEZE, 2004, p. 28).

Segundo Mosimann e Fisch (1999, p. 115):

Após definidos os planos operacionais, inclusive com as especificações em termos quantitativos, das medidas adotadas, ocorre a fase em que os gestores fazem as coisas acontecerem, com a utilização dos recursos disponíveis, de acordo com o que foi anteriormente planejado.

Na fase da execução as decisões são freqüentes, o que significa autonomia para os gestores que dependerá das diretrizes empresariais. (NASCIMENTO; REGINATO, 2010).

A fase da execução é a fase onde os objetivos planejados são implementados e realizados e, também necessita de monitoramento constante. Outro detalhe importante é a fase das decisões, cujo processo será facilitado se o gestor possuir autonomia e a empresa trabalhar com transparência sobre suas diretrizes.

2.2.3. Controle

“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.” (PADOVEZE, 2004, p. 28).

Para Mosimann e Fisch (1999, p. 72):

O controle é uma fase do processo decisório em que, com base no sistema de informações, é avaliada a eficácia empresarial de cada área (não apenas em termos econômicos), resultando daí ações que se destinam a corrigir eventuais distorções.

“Diversos elementos interagem continuamente, entre os quais podem ser citados: o gestor, a controladoria, o sistema de informações, o manual de organização, os critérios de avaliação dos gestores e accountability.” (MOSIMANN; FISCH, 1999, p. 73).

O controle é a fase do processo de gestão que contempla as ações corretivas, caso os resultados realizados sejam diferentes dos objetivos planejados. Nessa fase é importante a sinergia entre os gestor de cada área, o controller e o sistema de informações, pois assim será mais visível a transparência da empresa.

Mosimann e Fisch (1999, p. 74) definem algumas premissas para que haja controle global da empresa, no âmbito do sistema de gestão:

- Deve dar controle das atividades;

- O controle deve ser executado nas áreas operacionais, na administração das áreas operacionais e na empresa como um todo;
- Devem ser atribuídas às áreas custos e receitas sobre as quais elas tenham efetivo controle;
- Nas definições de funções devem ser considerados os aspectos de responsabilidade e autoridade, de forma a facilitar a atuação dos gestores e a eliminar “áreas cinzentas”;
- Deve haver uma preocupação com a identificação e avaliação das impactos das variáveis internas e das variáveis ambientais (inflação, alterações/ajustes de planos, volume, eficiência).

Para Mosimann e Fisch (1999, p. 75) “o papel da controladoria no processo de controle é, resumidamente, garantir a otimização dos resultados da empresa por meio da coordenação dos gestores.”

O controle dos objetivos operacionais é uma forma de acompanhar e comparar o desempenho real da empresa com o que foi previsto no processo de planejamento e, se necessário, corrigi-los, a fim de assegurar que os objetivos planejados sejam alcançados com eficiência. Nessa fase fecha-se o ciclo do processo de gestão.

2.3. A IMPORTÂNCIA DO SISTEMA GERENCIAL DE INFORMAÇÕES

Nascimento e Reginato (2010, p.150) afirmam: “a informação é a matéria-prima de todo o processo decisório.”

Segundo Schmidt e Santos (2006, p. 141): “a necessidade de informação gerou a controladoria. Hoje, a informação nutre a controladoria... Sem informação não existe controladoria, sem controladoria não existe informação.”

Schmidt e Santos (2006) aponta algumas premissas, consideradas como fundamentais, para que uma empresa tenha condições de gerar informações gerenciais eficazes. A mais importante premissa é a implantação de um sistema de informação de qualidade e um bom processamento das informações contábeis que compreenda a estrutura de um bom plano de contas adequado ao porte da empresa,

os registros contábeis feitos de acordo com a legislação contábil, fechamento contábil e conciliação das contas patrimoniais, de custos e despesas.

A segunda premissa é a existência de eficientes controles internos e do sistema de gestão de custos, pois através deste é apurado os custos industriais. A empresa que possui bons controles internos e de inventário, terão melhores chances de evitar os desvios e perdas.

A terceira premissa é a empresa estabelecer metas e objetivos para todas as áreas, que devem ser monitoradas e revisadas periodicamente.

Conclui-se que a informação é o ponto inicial para a tomada de decisão e deve ser elaborada com qualidade, pois sua finalidade é gerar relatórios eficientes para usuários internos para tomada de decisões e, se necessário, aos usuários externos, por exemplo, investidores, instituições financeiras, seguradores, na captação de novos fornecedores, bolsas de valores etc.

Mosimann e Fisch (1999, p. 54) conceituam sistema de informação “como uma rede de informações cujos fluxos alimentam o processo de tomada de decisões, não apenas da empresa como um todo, mas também de cada área de responsabilidade.”

Oliveira *et al* (2000, p. 65) define sistema de informação como: “o processo de transformação de dados em informações, que são utilizadas na estrutura decisória da empresa como ferramenta que possibilita a sustentação administrativa para otimizar os resultados esperados.”

Oliveira *et al* (2002, p. 65) apresentam os seguintes conceitos:

- Dado: é qualquer elemento identificado em sua forma bruta, que por si só não conduz a uma compreensão de determinado fato ou situação. Pode ser entendido como a “matéria-prima” que necessita ser trabalhada dentro de determinado contexto para, de forma sistêmica e ordenada, transformar-se no “produto acabado”, representado pela informação;
- Informação: trata-se do “produto acabado” em decorrência da “lapidação” dos dados disponíveis, pronto para ser consumido pelos gestores da corporação, de forma útil e capaz de proporcionar o retorno necessário à realização dos objetivos estratégicos estabelecidos;

- Gerencial: é o processo administrativo (planejamento, organização, direção e controle) voltado para resultados.

Os autores ainda classificam os sistemas de informações “em dois grandes grupos estritamente inter-relacionados: os sistemas de apoio às operações e os sistemas de apoio à gestão.”

Para que a controladoria possa ter as informações e seus processos estruturados, é necessário que a empresa tenha um sistema específico para tais finalidades.

O sistema de apoio às operações são sistemas com procedimentos rotineiros para processamento das transações recorrentes. Podem, também, serem sistemas individualizados, por exemplo, sistema de compras, faturamento, contas a pagar ou sistemas operacionais, quando envolvem procedimentos de várias transações, por exemplo, planejamento e controle de produção, custos, contabilidade, com consequência nos resultados da empresa. (MOSIMANN; FISCH, 1999).

Padoveze (2003, p. 43) conceitua o sistema de apoio às operações como:

Aqueles que nascem da necessidade de planejamento e controle das diversas áreas operacionais da empresa, estão ligados ao sistema físico-operacional e surgem da necessidade de desenvolver as operações fundamentais da firma.... Tem como objetivo auxiliar os departamentos e atividades a executar suas funções operacionais (compras, estocagem, vendas, faturamento, recebimentos, pagamentos, qualidade, manutenção, planejamento e controle de produção etc.).

Para Schmidt e Souza (2006), os sistemas de apoio, também chamados sistemas de informações operacionais, são os sistemas paralelos aos fluxos físicos e acompanham a operações diárias da empresa.

Já os sistemas de gestão fornecem as informações necessárias para avaliação dos gestores, aumentando a eficácia no processo decisório. (MOSIMANN; FISCH, 1999).

Padoveze (2003, p. 43) classifica os sistemas de gestão como:

Tal aqueles sistemas ligados à vida econômico-financeira da empresa e às necessidades de avaliação de desempenho dos administradores internos. Eles são utilizados principalmente pelas áreas administrativas e financeiras da empresa e pela alta administração da companhia, com o intuito de planejamento e controle financeiro e avaliação de desempenho dos negócios.

Schmidt e Souza (2006, p. 177) entendem os sistemas de gestão como “um sistema computadorizado que fornece ao executivo um fácil acesso a informações internas e externas que são relevantes para os fatores críticos de sucesso de seu trabalho.”

Segundo Mosimann e Fisch (1999 p. 55):

Os dois grupos de sistemas de informações supramencionados se complementam a partir da identificação, armazenamento, processamento e comunicação da informação requerida pelos seus usuários, por meio de um banco de dados comum que atende às duas categorias de necessidades

Para que as informações sejam geradas com qualidade e confiabilidade é necessário que o sistema de apoio às operações e o sistema de apoio à gestão funcionem em perfeita integração.

2.3.1.1. Sistemas de Informações Gerenciais

Padoveze (2003, p. 44) define:

Sistema Integrado de Gestão Empresarial (SIGE) são os sistemas de informações gerenciais, que tem como objetivo fundamental a integração, consolidação e aglutinação de todas as informações necessárias para a gestão do sistema empresa. Os Sistemas Integrados de Gestão Empresarial também tem sido denominados de ERP – Enterprise Resources Planning (Planejamento de Recursos Empresariais).

Por meio do sistema de informações gerenciais, a controladoria tem condições de fornecer subsídios para os gestores, a fim de que eles possam planejar e controlar as atividades operacionais, financeiras, administrativas etc. As informações devem ser extrovertidas, prospectivas e qualitativas de maneira que alimente o processo de gestão. (OLIVEIRA *et al*, 2002).

“A princípio, todos os subsistemas de informação necessários para a gestão do sistema empresa deverão ser cobertos pelo SIGE, que integrarão todas as áreas e necessidades informacionais da produção, comercialização e administração.” (PADOVEZE, 2004, p. 39).

De acordo com o autor acima, é importante que todas as áreas operacionais da empresa estejam integradas ao SIGE, pois assim, o controller terá condições de extrair todas as informações gerenciais dos sistemas operacionais.

Os autores afirmam, também, que o sistema de informações gerenciais é importante para apoiar o processo de planejamento, execução e controle das atividades operacionais, desde que o sistema forneça informações com qualidade, rápidas, precisas e confiáveis.

Casagrande (2006, p. 10) afirma:

Para que o crescimento de uma organização ocorra é necessário que todos os departamentos envolvidos no dia a dia da empresa cresçam simultaneamente, não basta mais que a empresa possua a sua área industrial muito bem desenvolvida se a logística não é capaz de acompanhar a agilidade da produção, não basta mais a área de pesquisa e desenvolvimento descobrir um produto genial se marketing não é capaz de identificar a possível existência de um mercado consumidor para esse produto. As áreas como contabilidade, recursos humanos, logística, engenharia, compras devem procurar o crescimento sustentável, ou seja, todas as áreas crescendo em conjunto direcionadas para um mesmo foco, para que todos juntos cheguem aos objetivos.

O sistema de informação gerencial é uma importante ferramenta para a indústria têxtil, já que permite a integração de todas as áreas, uma vez que as atividades do segmento têxtil são interligadas e bastante complexas.

Na indústria têxtil, o sistema de informação gerencial é muito importante para alinhar os objetivos estratégicos com o desempenho operacional, sendo importante assegurar uma eficiente integração fabril a fim de disponibilizar a informação com qualidade e eficiência.

3. AS FERRAMENTAS DA CONTROLADORIA

3.1. SISTEMA DE CONTROLE INTERNO

“O controle interno é a viga mestra em que a administração se baseia para medir o alcance dos objetivos e metas, e ter certeza de que as diretrizes fornecidas pela empresa estão sendo regularmente seguidas.” (CRCSP, 1998, p. 19).

Nascimento e Reginato (2010, p. 149) afirmam que:

Controles internos podem ser entendidos como todo o arcabouço de normas de procedimentos existentes na empresa, que visam tornar os seus processos administrativos rastreáveis, de forma que as informações necessárias ao bom andamento desse processo sejam fidedignas, proporcionando ao mesmo tempo tomada de decisões seguras e a rastreabilidade e a salvaguarda dos ativos da empresa consumidos durante as suas implementações.

Teixeira (2010) afirma que controle interno pode ser entendido como o planejamento organizacional e os métodos e procedimentos aplicados dentro da empresa e, possui como objetivo a proteção de seus ativos, a aplicação adequada dos dados contábeis, a adequada eficiência dos processos operacionais e aderência e participação de todos às políticas internas definidas pela direção, a fim de prevenir fraudes, erros, ineficiências e crises na empresa.

Para Garcia (2010) a aplicação do controle interno na empresa favorece a prática das políticas internas e garante a eficiência dos processos operacionais, cujo consumidor final, a contabilidade, tenha confiança que os registros iniciais foram executados de forma exata e completa, assegurando que a movimentação de todos os bens, direitos e obrigações foram registradas de forma exata.

A utilização de adequados controles internos nas áreas é de fundamental importância para atingir os resultados esperados, auxiliar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa, detectar irregularidades a fim de corrigi-las e evitar fraudes em diversas áreas.

Segundo Almeida (2003, p. 64):

A administração da empresa é responsável pelo estabelecimento do sistema de controle interno, pela verificação de se está este sendo seguido pelos funcionários, e por sua modificação, no sentido de adaptá-los às novas circunstâncias.

Oliveira *et al* (2002) classificam os controles internos em:

- Controles do sistema contábil e de informações: os sistemas contábeis e de informações devem estar aptos para identificar erros ou omissões nos registros contábeis;
- Controles organizacionais: são os procedimentos administrativos e operacionais implantados para uso rotineiro das diversas atividades da empresa;
- Controles de procedimentos e do fluxo de documentação: refere-se aos controles de fluxo diário de documentação, de modo que a informação seja processada no primeiro estágio a fim de ser conferida nos estágios seguintes.

Teixeira (2010) afirma que a Exposição de Normas de Auditoria nº 29 classifica os controles internos de uma empresa em dois grupos:

- Controles de natureza contábil: compreende todos os procedimentos e métodos da empresa relativos à salvaguarda dos ativos e passivos da empresa e registros financeiros;
- Controles de natureza administrativa: compreende todos os procedimentos e métodos da empresa relativos à eficiência e eficácia operacional e observação quanto ao cumprimento de todas as diretrizes, políticas e regras administrativas.

Garcia (2010) também apresenta uma classificação para os controles internos em dois grupos:

- Controles de contabilidade: refere-se aos controles através das ferramentas e técnicas contábeis, por exemplo, elaboração de um bom plano de contas e conciliação das contas contábeis;

- Controles nas atividades operacionais da empresa: refere-se aos controles internos operacionais das áreas. Neste tipo de controle, a controladoria tem total interesse de que sejam executados com total eficácia, pois as informações são geradas através de sistemas integrados, o que torna a controladoria totalmente dependente.

Percebe-se que apesar de diferentes nomenclaturas, os tipos de classificação de controles internos são bem parecidos e possuem o mesmo contexto: as informações contábeis e os processos operacionais. Os controles internos devem ser aplicados em todas as áreas da empresa: financeiro, contábil, logística, produção, vendas, recursos humanos, compras etc.

Oliveira *et al* (2002, p. 82) afirmam: “os sistemas contábeis e de controles internos é o conjunto de procedimentos que, integrados ao fluxo operacional da empresa, visa detectar e prevenir desvios, erros e irregularidades, intencionais ou não.”

Para Crepaldi (2000, p. 201): “um bom sistema de controle interno funciona como uma “peneira” na detecção de erros e irregularidades.”

Os procedimentos devem estar integrados com os sistemas de informações gerenciais, assim, possíveis irregularidades serão detectadas e a contabilidade terá suas informações com maior confiabilidade.

Nascimento e Reginato (2010, p. 159) explicam que:

Controles internos não são sinônimos de sistema de controles internos. Esta última expressão é mais ampla. Os controles internos compreendem todos os procedimentos relacionados individualmente a determinado ciclo de eventos operacionais da empresa [...] O sistema de controles internos é mais abrangente do que isso, pois representa o conjunto de todos os controles existentes em cada ciclo operacional, bem como os manuais de normas e conduta de funcionários que têm influência em toda a organização.

Os autores ainda apresentam alguns ciclos de controles internos:

- Ciclo das atividades de produção;
- Ciclo de vendas – contas a receber – recebimentos;
- Ciclo de compras – contas a pagar – pagamentos;
- Ciclo dos recursos humanos;
- Ciclo de controle dos ativos fixos.

Os ciclos acima serão detalhados mais à frente onde será apresentada sua aplicação nos processos de uma indústria têxtil.

Oliveira *et al* (2002, p. 81) afirmam que:

Para a controladoria, é de fundamental importância conhecer a qualidade e o grau de confiabilidade dos sistemas contábeis e de controles internos desde a fase de planejamento de seus trabalhos, para auxiliar na adequada identificação das áreas de risco.

Segundo Schmidt e Santos (2006, p. 125):

O papel da controladoria não está apenas em acompanhar a operacionalidade dos controles, mas também em verificar a necessidade de criação de novos controles ou de alterar os já existentes. Esse processo de gestão de risco requer um constante monitoramento dos controles internos para que não representem uma trava no processo de gestão organizacional.

Schmidt e Santos (2006, p. 82) reforçam que “embora o controller seja o principal responsável pela constituição de controles, todos os demais envolvidos no processo decisório terão responsabilidade pela sua efetividade.”

A controladoria possui participação fundamental no processo dos controles internos, pois seu acompanhamento constante é importante para a gestão empresarial. Porém, os demais gestores devem ser responsáveis pelo processo, pois uma das funções da controladoria é responsabilidade sobre o monitoramento dos resultados, buscando melhores alternativas para minimizar os riscos e não a responsabilidade pelo resultado final de cada setor.

3.1.1. Ciclo das atividades de produção

Segundo Contador (1998, p. 119): “Produção é o processo de obtenção de qualquer elemento considerado como objetivo da empresa, chamado produto [...]. É a aplicação de recursos produtivos com alguma forma de administração.”

O primeiro ciclo de atividades a ser produzido é a produção, pois é o ponto inicial de todo o ciclo industrial. Na produção inicia-se o processo de transformação da matéria-prima em produto acabado e assim, iniciam-se os processos das áreas de recursos humanos, compras, estocagem, comercial, logística, financeiro e contabilidade. Percebe-se a importância da indústria ter um excelente sistema de

informações gerenciais e eficientes controles internos, pois todo o ciclo industrial está interligado.

“No processo de produção está inclusa uma das primeiras atividades para que todos os demais outros processos de negócio (venda, compras e tesouraria) funcionem.” (GARCIA, 2010, p. 82).

Slack *et al* (1999, p. 29) afirmam:

A função produção é central para a organização porque produz os bens e serviços que são a razão de sua existência, mas não é a única nem, necessariamente, a mais importante. Todas as organizações possuem outras funções com suas responsabilidades específicas. Embora essas funções tenham sua parte a executar nas atividades da organização, são (ou devem ser) ligadas com a função produção, por objetivos organizacionais comuns.

Os autores acima apresentam através da figura abaixo as fronteiras da área de produção através de uma definição ampla:

É importante destacar que a definição do método de organização das áreas depende de cada indústria, mas é importante destacar que todas devem estar interligadas com a produção, pois o foco de todas as áreas é na comercialização do produto acabado.

Garcia (2010) afirma que a definição e a estrutura do produto a ser fabricado são essenciais para o funcionamento dos demais processos organizacionais.

Nascimento e Reginato (2010, p. 165) apresentam os principais controles e procedimentos do ciclo de produção:

- Aprovações de requisições de materiais ao almoxarifado;
- Baixas de materiais cedidos à produção pelo controle de estoque;
- Restrições de acesso de funcionários aos almoxarifados de produtos acabados e de materiais;
- Abertura e acompanhamento das ordens de produção;
- Fechamento e custeamento das ordens de produção finalizadas;
- Relatórios de produção com o apontamento quantitativo e monetário de perdas de materiais decorrentes do processo produtivo;
- Apontamento quantitativo e monetário de quantidades de produtos sucateados;
- Aprovação dos valores de venda de sucatas e outros resíduos de materiais;

- Relatório indicando a produtividade da mão de obra relacionada aos itens produzidos; e
- Registro dos produtos acabados pelo controle de estoques.

“São os controles implementados nesse ciclo os elementos que vão garantir, entre outros produtos, uma apuração correta dos custos de produção, bem como o apontamento dos níveis de produtividade.” (NASCIMENTO; REGINATO, 2010, p. 165).

Verifica-se a importância do ciclo de produção integrado, pois diversas análises, entre outras, a análise de custos que é de fundamental importância para a controladoria.

Na indústria têxtil é fundamental a integração entre as áreas de produção, estoque e vendas, pois uma depende da outra. E nesse contexto a controladoria, também, deve estar envolvida, pois acompanhará a movimentação das atividades de cada setor.

3.1.2. Ciclo de vendas – contas a receber – recebimentos

“Vender envolve a realização de diversas atividades, desde o contato inicial com o potencial comprador dos produtos e serviços da empresa, até o efetivo recebimento dos valores.” (PELEIAS apud GARCIA, 2010, p. 67).

Para Nascimento e Reginato (2010, p. 160):

Os controles internos do ciclo operacional de vendas abrangem todas as operações relacionadas a uma venda específica [...] Contudo, durante sua implementação, deve-se ponderar sobre a agilidade necessária para que o fluxo de negócios da empresa não se interrompa com a execução de procedimentos necessários.

O processo de vendas abrange desde o contato inicial com o cliente até o recebimento efetivo. Porém, para que esse ciclo tenha eficiência é necessário que ele sempre tenha contato frequente com a área de produção. Dentro desse processo, podem-se incluir, também, outras áreas como o faturamento e o financeiro e, por fim a contabilidade conforme é apresentado a seguir.

Garcia (2010, p. 67) lista algumas das atividades mais comuns dentro desse ciclo:

- a. Contato do cliente e empresa;
- b. Emissão do pedido de venda;
- c. Análise e concessão de crédito;
- d. Verificação do estoque e programação do pedido;
- e. Faturamento;
- f. Entrega ao cliente;
- g. Envio ao banco para cobrança;
- h. Envio do documento de cobrança ao cliente;
- i. Pagamento, pelo cliente, do título no vencimento;
- j. Comunicação, pelo banco, do recebimento do título;
- k. Baixa do título no contas a receber;
- l. Contabilização.

No ciclo de vendas, é necessário que todas as atividades relacionadas acima estejam relacionadas aos seguintes elementos: delegação de responsabilidades e prescrição das atividades envolvendo responsabilidades. (NASCIMENTO; REGINATO, 2010).

A implantação de controles internos para esse ciclo é extremamente importante, pois, além de definirem boa sinergia entre empresa e cliente, prioriza também a proteção aos ativos contra erros e fraudes.

3.1.3. Ciclo de compras – contas a pagar – pagamentos

O ciclo operacional de compras refere-se a todos os procedimentos que envolvem os gastos ocorridos na empresa, seja qual for a natureza, sendo um dos ciclos mais sensíveis. Os controles devem ser focados na prevenção de desvios financeiros e, também, no planejamento para que não ocorram gastos desnecessários. (NASCIMENTO; REGINATO, 2010).

Garcia (2010, p. 62) apresenta algumas atividades ligadas à área de contas a pagar:

- Pagamento a fornecedor;
- Adiantamento a fornecedor;
- Solicitação de recursos à tesouraria;
- Atividades administrativas, como *follow-up*, *aging*, negociação.

Esse ciclo está relacionado com os princípios de delegação de autoridade, responsabilidade e de segregação de funções. Para isso alguns procedimentos são bem recomendáveis como normas de aprovação, operacionais e de conduta de funcionários. (NASCIMENTO; REGINATO, 2010).

“As atribuições dos funcionários ou setores internos da empresa devem ser claramente definidas e limitadas, de preferência por escrito, mediante o estabelecimento de manuais internos da organização.” (ALMEIDA, 2003, p. 64).

O autor, também, afirma que a segregação de funções consiste em estabelecer que uma mesma pessoa não tenha acesso aos ativos e aos registros. São duas funções incompatíveis dentro do sistema de controle interno. (ALMEIDA, 2003).

O ciclo de contas a pagar é muito envolvido pela conduta das pessoas e pelos procedimentos adotados pela empresa.

3.1.4. Ciclo de recursos humanos

O ciclo de recursos humanos abrange todos os controles desde a contratação de colaboradores até o término do contrato de trabalho. Esse ciclo envolve procedimentos relativos às aprovações e operacionais. (NASCIMENTO; REGINATO, 2010)

Para Almeida (2003) é importante que a área de recursos humanos considere algumas questões bem relevantes:

- Existem critérios para recrutamento e seleção?
- Existem critérios de cargos e salários?

- Os registros internos são atualizados e estão de acordo com as normas internas e a legislação?
- Existem critérios para fechamento da folha de pagamento?
- Existem alterações nas folhas de pagamento após o fechamento?
- As informações da folha de pagamento são baseadas nos registros dos empregados?
- Existe uma conferência final para verificar se todas as alterações da folha conferem com os valores devidamente pagos?

O autor também ressalva que é indispensável que a contabilidade tenha um resumo da folha para contabilização e que mensalmente todas as contas contábeis sejam conciliadas a fim de averiguar se existe alguma diferença entre o valor provisionado e o valor efetivamente pago.

A controladoria deve ter como função estar verificando sempre as questões acima a fim de garantir o cumprimento de todos os controles internos vinculados à área de recursos humanos.

3.1.5. Ciclo de ativos fixos

“O controle de ativos se aplica em duas situações. Na primeira, visa-se à salvaguarda dos bens da empresa e, na segunda, à segurança quanto aos seus usos exclusivos para a realização de atividades de interesse na empresa.” (NASCIMENTO; REGINATO, 2010, p. 166)

Almeida (2003) afirma que a empresa deve adotar procedimentos para controle dos ativos fixos através dos registros contábeis, pois existe a possibilidade do funcionário se apoderar do ativo, sem que a empresa descubra esse fato.

Nascimento e Reginato (2010, p. 166) apresentam os principais procedimentos de controle para o ciclo de ativos fixos:

- Cadastramento imediato do bem no sistema de controle de ativos fixos, bem como a respectiva identificação com placa contendo o número do ativo;

- Identificação do usuário e a sua aceitação do “termo de responsabilidade” pelo uso do ativo;
- Estabelecimento de normas formais para uso dos ativos fora das instalações da empresa;
- Normas formais para a transferência física de ativos entre setores da empresa;
- Normas formais para a inspeção e a manutenção física de ativos;
- Autorização formal da administração para baixa de bens por quebra ou obsolescência;
- Autorização formal da administração para as vendas de bens do ativo imobilizado;
- Normas formais para a realização de inventários físicos dos ativos;
- Emissão dos relatórios de contagens físicas de bens.

A implantação de controles internos dos ativos fixos é uma garantia de que os mesmos serão utilizados exclusivamente para a realização das atividades profissionais da empresa.

3.2. ANÁLISE DE CUSTOS

Athar (2005, p. 121) define a contabilidade de custos como:

Um ramo da contabilidade orientado para o registro, a organização, a análise e a interpretação dos dados relacionados à produção ou à prestação de serviços, podendo ser aplicada não apenas às empresas industriais, mas a qualquer tipo de empresa: bancos, seguradoras, empresas de transporte etc.

Padoveze (2004, p. 269) afirma que:

Todos os conceitos e técnicas de contabilidade de custos têm foco as empresas industriais ou prestadoras de serviço. Isto porque a Contabilidade de Custos nasceu na Revolução Industrial, dada a necessidade de se identificar o custo dos diversos produtos fabricados por uma empresa.

Segundo Garcia (2010, p. 7):

A atividade de análise de custos é fundamental, principalmente, em empresas industriais [...], pois há um uso intensivo de vários recursos no processo produtivo, como matéria-prima e mão de obra, e o gerenciamento de custos se torna uma ferramenta de controle imprescindível para as organizações.

A empresa com uma gestão de custos eficaz tem condições de gerar as informações eficazes para o processo de tomada de decisão, principalmente, nas empresas industriais devido ao processo produtivo que, é bastante complexo, pois, geralmente, as indústrias produzem mais do que um produto, principalmente, a indústria têxtil.

Para bom entendimento sobre os fundamentos da contabilidade de custos é necessária a identificação dos conceitos, cuja apresentação segue abaixo:

- **Custo Unitário de Produtos e Serviços:** “Consiste em identificar e separar, dos gastos totais incorridos em um período, apenas os valores específicos que caberiam em uma única unidade de produto ou serviço, dentre os demais produtos e serviços da empresa.” (PADOVEZE, 2004, p. 269).
- **Objeto de Custo:** “Alguma coisa para a qual é necessária a identificação separada de seu custo, tanto em termos unitários como totais.” (PADOVEZE, 2004, p. 270).
- **Gastos:** “São todas as ocorrências de pagamentos ou recebimentos de ativos, custos ou despesas.” (PADOVEZE, 2004, p. 270).
- **Custos:** “São os gastos, que não investimentos, necessários para produzir os produtos da empresa.” (PADOVEZE, 2004, p. 270).
- **Despesas:** “São os gastos necessários para vender e enviar produtos. De um modo geral, são os gastos ligados às áreas administrativas e comerciais. O custo dos produtos, quando vendidos, transforma-se em despesas.” (PADOVEZE, 2004, p. 270).

As nomenclaturas acima são as mais utilizadas nas empresas, porém, existem muito sinônimos, por isso, é importante sempre entender o conceito de cada item e nunca apenas decorar.

Ribeiro (2009) divide os custos de fabricação em três categorias:

- Materiais: são os materiais utilizados para a fabricação do produto acabado e, cuja quantidade utilizada pode ser mensurada com facilidade, podendo ou não entrar na composição do produto, por exemplo, matéria-prima, materiais secundários, materiais auxiliares e materiais de embalagem;
- Mão-de-obra: refere-se ao custo da mão-de-obra dos empregados que podem ser facilmente identificados na linha de produção, por exemplo, salários, benefícios e encargos sociais;
- Gastos gerais de fabricação: refere-se a todos os custos de fabricação com exceção dos materiais diretos e da mão-de-obra direta, por exemplo, materiais indiretos, mão-de-obra indireta, manutenção predial e dos equipamentos de manutenção, aluguel, depreciação e seguro das instalações fabris.

Garrison e Noreen (2001) dividem os custos não-fabris em duas categorias, que normalmente, são identificadas como despesa:

- Custos de comercialização (marketing) ou de vendas: são a todos os custos que envolvem a área de vendas e marketing;
- Custos administrativos: refere-se ao custos relativos a administração geral da empresa.

Ribeiro (2009, p.19) reforça a diferença entre custo e despesa: “A despesa vai para o resultado enquanto que o custo vai para o produto; a despesa não será recuperada enquanto que o custo será recuperado por ocasião da venda do produto.”

A classificação dos custos e das despesas tem um papel fundamental para o resultado mensal, pois no período de apuração apresentará o lucro real da empresa. O ponto inicial é a integração das informações do sistema gerencial e da boa execução dos controles internos que, se inicia com o ciclo da produção e, se estende até o ciclo de vendas, fechando com a apuração contábil.

Ribeiro (2009) classifica o custo de fabricação em duas categorias:

- Em relação aos produtos: que pode ser custo direto ou indireto;
- Em relação ao volume de produção: que pode ser custo fixo ou variável.

Ribeiro (2009) apresenta o conceito de cada um:

- Custo Direto: refere-se aos gastos aplicados diretamente na produção: materiais, mão-de-obra e gastos gerais de fabricação;
- Custo Indireto: refere-se aos gastos aplicados indiretamente na produção: materiais, mão-de-obra, gastos gerais de fabricação;
- Custo Fixo: são os custos que permanecem constantes, independente das alterações no volume da produção;
- Custo Variável: é o oposto do custo fixo, nesse caso, o custo varia em decorrência das alterações no volume de produção.

Schier (2007, p. 79) afirma que:

O sistema de apuração de custos de uma organização objetiva atender às necessidades contábeis, fiscais e principalmente, funcionar como ferramenta auxiliar no processo de tomada de decisões, na precificação dos produtos e/ou serviços disponibilizados pela empresa, na definição do mix de produtos e/ou serviços, com vistas à maximização de resultados.

“A utilização de custos dentro das empresas é essencialmente gerencial [...] Obviamente, para fins gerenciais, é importante que cada empresa elabore seus modelos de decisão segundo sua própria visão conceitual.” (PADOVEZE, 2004, p. 280).

A identificação correta dos custos de fabricação e dos custos não-fabris é extremamente importante para o resultado da empresa, pois a contabilidade de custos é uma poderosa ferramenta que proporciona informações oportunas e confiáveis para a tomada de decisões em diversas situações, por exemplo, custos da produção em geral, custos administrativos e comerciais, rentabilidade por produtos, custo dos desperdícios e tempo ocioso dos empregados, capacidade produtiva de cada setor etc.

3.2.1. Estruturação das informações

Padoveze (2003, p. 322) afirma que:

A base de informações para o processo de custeamento dos produtos e serviços assenta-se nos seguintes elementos: materiais para os produtos, tempo necessário para execução das fases do processo fabril e equipamentos utilizados no processo fabril.

Abaixo encontra-se todos os conceitos apresentados pelo autor:

- Estrutura do Produto: “A estrutura do produto é a identificação de todos os materiais que compõem cada produto fabricado pela empresa.” (PADOVEZE, 2003, p. 322).
- Custo dos Materiais: “O custo dos materiais são obtidos basicamente do sistema de informação de compras... O custo médio, para fins legais e fiscais, é obtido normalmente no sistema de controle de estoque de materiais.” (PADOVEZE, 2003, p. 322).
- Tempo e Processo de Fabricação: “É a identificação de todas as operações necessárias para o processo de elaboração de cada produto, partindo das estruturas de materiais de cada um.” (PADOVEZE, 2003, p. 322).
- Controle Patrimonial: “Esse sistema de informação controla todos os ativos imobilizados da empresa e é a fonte de dados para obtenção dos valores de depreciação por equipamentos utilizados no processo fabril.” (PADOVEZE, 2003, p. 322).

O autor reforça que as informações acima são elementos importantes e abastecedores para apoio às operações e devem ser utilizados para a formação do cálculo do preço de custo unitário dos produtos.

3.2.2. Esquema geral da contabilidade de custos

Padoveze (2003) afirma que a contabilidade de custos não possui nenhuma regra e sempre está em evolução constante. E oferece várias opções de gerenciamento contábil do custo e receita de produtos e serviços. Algumas opções são aceitas e outras são bastante questionadas. O autor sugere que para fins gerenciais, cada empresa elabore o seu modelo de gestão.

Padoveze (2004, p. 280) afirma que o painel básico da Contabilidade de Custos pode ser apresentado em três grandes fundamentos:

- a. Método de Custeamento: identificar e definir quais os caminhos possíveis para apuração do custo unitário dos produtos e serviços finais.

- b. Forma de Custeio: identificar e definir quais as possibilidades de mensuração monetária (atribuição de valor) para os recursos utilizados no processo de transformação dos produtos e serviços finais, considerando os métodos utilizados.
- c. Sistemas de Acumulação: identificar e definir quais as melhores possibilidades de acumulação dos registros das informações obtidas pelas formas de custeio e métodos de custeamento.

Conclui-se que para uma boa ferramenta de gestão de custos é necessário a estruturação dos três itens citados acima: método de custeamento, forma de custeio e sistema de acumulação.

3.2.2.1. Método de custeamento

“Em linhas gerais, o método de custeamento define quais os gastos que devem fazer parte da apuração do custo unitário dos produtos e serviços finais.” (PADOVEZE, 2004, p. 282).

“Entende-se que o método de custeio é a forma pela qual os custos são apropriados aos seus portadores finais.” (MOURA, 2005).

“Podemos classificar duas opções gerais de método de custeio: métodos de custeio direto ou variável e métodos de custeio por absorção.” (PADOVEZE, 2004, p. 283).

Padoveze (2003, p. 325) define o método de custeio por absorção como: “aquele que utiliza todos os custos, sejam eles fixos ou variáveis, diretos ou indiretos, para apuração do custo dos produtos.”

Padoveze (2003, p. 325) também apresenta o conceito de custeio direto ou variável: “é aquele que utiliza apenas os custos diretos e variáveis, não utilizando os custos fixos e indiretos.”

Padoveze (2003) defende que o método de custeio por absorção é o único aceito pela legislação fiscal e contábil, porém, para tomada de decisões e gestão econômica da empresa, o método de custeio aprovado é o direto ou variável.

O método de custeamento é o ponto de partida para uma boa gestão de custos e cada indústria deve decidir por um meio de avaliação. E conforme citado na

introdução desse estudo, a competitividade acirrada pede que as empresas trabalhem com informações práticas e essenciais para a rápida tomada de decisão.

3.2.2.2. Formas de custeio

Após a definição do método de custeamento, a próxima etapa é definir a forma de custeio.

“A forma de custeio está ligada à questão de que tipo de mensuração monetária deverá ser dado aos recursos que formam o custo dos produtos e serviços finais.” (PADOVEZE, 2004, p. 282).

Padoveze (2003) apresenta as principais formas de custeamento em dois grandes grupos: custo real e custo padrão.

“O custo padrão é um custo estimado, isto é, calculado antes mesmo de se iniciar o processo de fabricação.” (RIBEIRO, 2009, p. 247).

“O custo real é o custo calculado após o encerramento do processo de produção, com base nos valores efetivamente gastos na produção.” (RIBEIRO, 2009, p. 250).

Padoveze (2003) explica que o custo real é calculado sobre as informações passadas e o custo padrão é calculado sobre informações futuras que podem vir a acontecer ou não.

Ribeiro (2009) afirma que é importante a empresa faça a comparação do custo padrão com o custo real para nível de investigação dos dois resultados apresentados, pois divergências merecem ser analisadas.

A competitividade comercial obriga as empresas a gerenciarem melhor, trabalharem com planejamento, orçamento e desenvolvimento de novos produtos, trazendo a necessidade da antecipação da informação do custo futuro dos produtos e serviços. E a melhor forma de custeio que se encaixa na situação econômica atual é o custo padrão.

3.2.2.3. Sistemas de acumulação

“É o fundamento contábil de custos, indicando os instrumentos e caminhos de como os dados e as informações obtidas pela forma de custeio, que obedecem a um método de custeamento, devem ser registradas, guardadas e acumuladas.” (PADOVEZE, 2004, p. 282).

“[...] o sistema de acumulação de custos de cada empresa depende do produto e do processo de fabricação.” (PADOVEZE, 2003, p. 355).

Padoveze (2003) apresenta três sistemas clássicos de acumulação de custos:

- Sistema de Acumulação por Ordem;
- Sistema de Acumulação por Processo;
- Sistema Híbrido de Acumulação ou Acumulação por Operações.

Padoveze (2003, p. 356) apresenta o conceito dos três sistemas de acumulação de custos:

Essencialmente, um sistema de custeio por ordem coleta os custos de cada serviço ou partida de produção fisicamente identificável, à medida que se muda através da fábrica, sem levar em conta o período em que se realiza o trabalho. Para apuração do custo total da ordem, a acumulação de custos vai desde o início até o fim da produção dessa ordem, mesmo que ultrapasse o exercício contábil convencionado. É claro que no encerramento desse exercício serão levados em conta as ordens em aberto.

Em um sistema de custeamento por processo, todos os custos de um período de tempo, como um mês, são coletados sem nenhuma tentativa de atribuí-los a unidades específicas do produto. Fundamentalmente, nesse sistema, coletam-se o total de custos incorridos durante o período e o número total de unidades de produtos trabalhados. Dividindo-se os custos totais pelo total de unidades, tem-se o custo unitário de cada processo.

Muitas companhias têm produtos que possuem algumas características comuns e outras específicas em função do processo produtivo. Nesse caso, o sistema conhecido como custeamento por operações é frequentemente utilizado para determinar os custos dos produtos, congregando aspectos do custeamento por ordem com aspectos do custeamento por processo.

O sistema de acumulação de custos é a parte final dos procedimentos escriturais da contabilidade de custo, sua função é extremamente importante, pois identifica, processa e armazena todo o sistema de custos do processo fabril.

3.3. ORÇAMENTO

“O orçamento é uma ferramenta de controle por excelência de todo o processo operacional da empresa, pois envolve todos os setores da companhia.” (PADOVEZE, 2004, p. 127).

Oliveira *et al* (2003, p. 117) afirma:

O orçamento é o instrumento que traz a definição quantitativa dos objetivos e o detalhamento dos fatores necessários para atingi-los, assim como o controle de desempenho. A elaboração do orçamento tem por base o planejamento estratégico da entidade, e seu acompanhamento sistemático resulta no controle.

“Orçamento é um instrumento direcional. Constitui-se de planos específicos em termos de datas e de unidades monetárias, visando orientar a administração para atingir os fins específicos em mente, ou seja, os objetivos empresariais.” (FIGUEIREDO; CAGGIANO, 1997, p. 36).

O orçamento está relacionado às operações de planejamento e controle da empresa. (OLIVEIRA *et al*, 2002).

O orçamento é uma ferramenta que deve ser elaborada por toda a empresa, pois cada área é responsável pela execução das suas metas e cumprimento dos seus objetivos determinados pelo planejamento estratégico. O orçamento permite acompanhar o desempenho da empresa e avaliar os desvios ocorridos e controlá-los de maneira eficaz.

Catelli (2001) também entende que os orçamentos são atualizáveis, pois são elaborados a partir do planejamento estratégico e operacional, que podem ser replanejados e ajustados periodicamente, garantindo bases realistas para a avaliação do desempenho organizacional.

Padoveze (2003) apresenta os propósitos que devem estar presentes no plano orçamentário:

- a. Orçamento como sistema de autorização: é a aprovação de recursos através do orçamento, minimizando o processo de controle.
- b. Um meio para projeções e planejamento: é a utilização do orçamento para o processo de projeções financeiras futuras.

- c. Um canal de comunicação e coordenação: é um instrumento financeiro que permite a comunicação e coordenação dos objetivos corporativos e setoriais.
- d. Um instrumento de motivação: o orçamento permite liberdade de atuação dos gestores operacionais dentro das propostas financeiras aprovadas.
- e. Um instrumento de avaliação e controle: o orçamento pode ser utilizado como ferramenta de avaliação do desempenho dos gestores e controle dos objetivos propostos.

Oliveira *et al* (2002, p. 123) apresentam de forma resumida os principais objetivos do orçamento:

- a. Projetar de forma integrada e estruturada o resultado econômico-financeiro de um processo de planejamento;
- b. Controlar o desempenho em face dos objetivos e metas definidas (acompanhamento orçamentário).

Percebe-se que o sistema orçamentário é uma ferramenta facilitadora dentro da empresa, pois permite ao gestor trabalhar com maior liberdade sobre os recursos, avalia o desempenho de cada área, baseado nos objetivos e metas definidas através do planejamento estratégico e do planejamento operacional e, auxilia nas projeções financeiras futuras.

Oliveira *et al* (2002, p. 122) afirmam que:

As vantagens do desenvolvimento de um planejamento orçamentário estão situadas, principalmente, no estabelecimento de metas claras a serem atingidas, e na definição de responsabilidade aos diversos departamentos. Essa ferramenta gerencial obriga os envolvidos a trabalharem em sintonia, pois todos devem estar comprometidos com o resultado global, e não somente com resultados individuais.

Padoveze (2003, p. 191) apresenta as vantagens do orçamento:

- a. A orçamentação compele os administradores a pensar à frente pela formalização de suas responsabilidades para planejamento;
- b. A orçamentação fornece expectativas definidas que representam a melhor estrutura para julgamento de desempenho subsequente;
- c. A orçamentação ajuda os administradores na coordenação de seus esforços, de tal forma que os objetivos da organização como um todo sejam confrontados com os objetivos de suas partes.

Porém, o processo orçamentário também possui obstáculos e limitações. E de acordo com Oliveira *et al* (2002) algumas restrições devem ser consideradas, por exemplo:

- a. Os dados estimados podem sofrer variações e estão sujeitos a erros;
- b. O custo do sistema pode crescer à medida que o processo torna-se mais sofisticado;
- c. O orçamento não deve ser a base para administração e, sim ser um instrumento de apoio para tomada de decisões.

Padoveze (2003) afirma que qualquer sistema de gestão pode ter situações conflitantes, inclusive o orçamento, pois envolve delegação de responsabilidades e liberdade de ação por parte dos gestores. E cabe ao controller administrar esses conflitos colocando à frente os objetivos principais da empresa.

O orçamento apresenta vantagens e desvantagens, porém, é uma ferramenta indispensável para que a empresa tenha condições de executar suas metas e objetivos, pois coordena os esforços desenvolvidos pelas diversas áreas e gestores da empresa, obrigando a todos a trabalharem em sintonia.

3.4. ANÁLISE FINANCEIRO-CONTÁBIL

A análise financeira e contábil de uma empresa é feita baseada nas demonstrações contábeis.

Segundo Matarazzo (1998, p. 13): “a análise financeira de balanços [...] propicia as avaliações do patrimônio da empresa e das decisões tomadas, tanto em relação ao passado – retratado nas demonstrações financeiras – como em relação ao futuro – espelhado no orçamento financeiro.”

Schier (2007, p. 57) afirma:

A análise de balanços tem como maior objetivo, extrair o máximo possível de informações, através da interpretação dos dados disponíveis pelas demonstrações contábeis e financeiras, tratadas em conformidade com as premissas contábeis. A análise de balanços trata os dados transformando-os em informação consistente que sirva de base para a tomada de decisões.

Para Padoveze (2004, p. 215):

A metodologia clássica para avaliação do desempenho global da empresa é normalmente, chamada análise financeira ou análise de balanço [...] Constitui-se em um processo de meditação sobre os Demonstrativos Contábeis, objetivando uma avaliação da situação da empresa em seus aspectos operacionais, econômicos, patrimoniais e financeiros.

A análise financeira é uma importante ferramenta na administração financeira que oferece um diagnóstico real da situação econômica, estrutural e financeira da empresa, com o objetivo de auxiliar e orientar os gestores para uma administração mais eficiente e lucrativa, satisfazendo clientes, fornecedores, funcionários e acionistas.

3.4.1. Análise vertical e horizontal

“A análise de balanço deve ser um instrumento que possibilite o gerenciamento da informação contábil. Assim, um dos fundamentos desse modelo de análise é a criação de indicadores que permitem sempre uma análise comparativa.” (PADOVEZE, 2004, p. 215).

Através das demonstrações contábeis é possível extrair informações significativas, tornando-se uma importante ferramenta para a tomada de decisões do analista. Neste tópico serão apresentados dois importantes indicadores para a análise financeiro-contábil: a análise vertical e a análise horizontal.

Athar (2005, p. 146) afirma que a análise vertical “trata-se de um tipo de análise que evidencia a participação relativa de cada elemento patrimonial, bem como dos resultados, apontando, dessa forma, as tendências da empresa”.

Segundo Schier (2007, p. 58):

A análise vertical mostra a composição percentual e a participação de cada conta da demonstração em análise, em relação ao valor adotado como base (100%). Essa análise, quando feita em períodos sucessivos, pode fornecer base para projeção de uma demonstração de resultados.

“A análise vertical é importante para avaliar a estrutura de composição de itens e sua evolução no tempo.” (PEREZ JUNIOR *et al*, 1997, p. 159).

A análise vertical analisa a participação de cada conta contábil dentro do balanço patrimonial e da demonstração de resultados em apenas um ou vários períodos.

“... na análise horizontal é obtido um número índice ou uma variação percentual que representa a tendência temporal dos itens analisados em relação ao período que será tomado como base.” (ATHAR, 2005, p.147).

“A análise horizontal das contas das demonstrações financeiras evidencia as variações ocorridas nos itens monetários com relação a períodos anteriores ou subseqüentes em determinado momento.” (SCHIER, 2007, p. 58).

“A análise horizontal enfatiza as modificações ou evoluções ocorridas em cada conta das demonstrações contábeis em relação a uma demonstração básica, geralmente a mais antiga da série, de forma a caracterizar as tendências existentes.” (PEREZ JUNIOR *et al*, 1997, p. 159).

A análise horizontal trata a evolução das contas contábeis ocorridas em vários períodos e compara-as com um único período anterior.

3.4.2. Análise através de índices econômico-financeiros

“Os índices constituem a técnica de análise mais empregada [...] A característica fundamental dos índices é fornecer visão ampla da situação econômica ou financeira da empresa.” (MATARAZZO, 1998, p. 153).

“A análise de índices econômicos-financeiros, que são calculados basicamente a partir das demonstrações financeiras, é uma das principais ferramentas para a avaliação do desempenho passado, presente e futuro de uma organização.” (SCHIER, 2007, p. 58).

“Índice representa uma relação entre contas ou grupos de contas das demonstrações contábeis, que visa evidenciar determinado aspecto da situação patrimonial, econômica ou financeira da entidade.” (PEREZ JUNIOR *et al*, 1997, p. 160).

“Índice significa uma relação entre contas ou grupo de contas das demonstrações financeiras, com a intenção de demonstrar certo aspecto da situação financeira, econômica ou patrimonial de uma organização.” (SCHIER, 2007, p. 58).

Souza (2009, p. 120) apresenta o conceito dos índices financeiros mais utilizados:

- a. Índices de Liquidez: os índices de liquidez são utilizados para medir a capacidade de pagamento da empresa, especialmente sua capacidade financeira face às exigibilidades de curto prazo. São classificados em:
 - Liquidez Geral: avalia a capacidade financeira da empresa face às suas exigibilidades totais, a curto e a longo prazo;
 - Liquidez Corrente: avalia a capacidade financeira da empresa a curto prazo, considerando todos os valores do ativo circulante, cujo total é dividido pelo total do passivo circulante;
 - Liquidez Seca: avalia a capacidade financeira da empresa a curto prazo através do ativo circulante sem os valores de estoque;
 - Liquidez Imediata: mede o volume mínimo de disponibilidades mantido pela empresa, proporcionalmente às suas obrigações de curto prazo.
- b. Índices de Rentabilidade: os índices de rentabilidade se destinam a evidenciar e mensurar qual foi a rentabilidade dos capitais investidos. São classificados em:
 - Giro do Ativo: demonstra quantas vezes o ativo girou como resultado ou efeito das vendas;
 - Margem Líquida: evidencia qual foi o retorno que a empresa obteve frente ao que conseguiu gerar de receitas;
 - Rentabilidade do Ativo: a rentabilidade do ativo é calculada quando se deseja ter uma idéia da lucratividade como um todo.
 - Rentabilidade do Patrimônio Líquido: demonstra as adições feitas na empresa em cima do seu investimento inicial.
- c. Índices de Atividade: neste tipo de índice estuda-se quantos dias a empresa demora, em média, para receber suas vendas, para pagar suas compras e para renovar seus estoque. São classificados em:
 - Prazo Médio de Recebimento de Vendas: indica quantos dias em média, a empresa espera para receber suas vendas;

- Prazo Médio de Pagamento de Compras: indica quantos dias em média, a empresa demora para pagar suas compras;
- Prazo Médio de Renovação de Estoques: indica quantos dias em média, a empresa demora para vender seus estoques;
- Posicionamento de Atividade: indica se a empresa encontra-se em uma posição relativa favorável.

Através da análise de índices é possível detectar a relação entre as contas do Balanço Patrimonial e da Demonstração do Resultado do Exercício e, a entender melhor a situação financeira, econômica e patrimonial da empresa.

4. CONCLUSÃO

O objetivo principal desse estudo é apresentar a controladoria como ferramenta de gestão e, pode-se concluir que foi alcançado, pois no decorrer deste estudo percebeu-se a importância da controladoria dentro da empresa de qualquer segmento ou porte. A controladoria é uma área que através de suas funções de informar, coordenar, avaliar, planejar e acompanhar, tem condições de transformar a cultura organizacional da empresa, pois atuará no controle das atividades e em todas as etapas, implantando hábitos e cuidados para que os processos não sejam executados fora dos padrões.

Focou-se a importância da controladoria na indústria têxtil, pois esse segmento possui atividades bastante complexas e necessitam de controles rigorosos para que os resultados sejam gerados com confiabilidade.

A controladoria é uma ciência ainda pouco explorada para as pequenas empresas, principalmente, as familiares que muitas vezes tem dificuldade de descentralizar o controle da empresa e não possuem conhecimento técnico para iniciar a implantação dessa área. Mas ao longo desse estudo foram apresentadas algumas técnicas básicas que são indispensáveis para que a controladoria possa ser implantada na indústria têxtil e auxiliar no processo de gestão.

Para que a controladoria seja eficiente, primeiramente, a empresa deve entender o papel da controladoria, desde os níveis mais altos até os operacionais, pois é preciso que todos estejam unidos na busca dos objetivos e, todos devem estar cientes que a controladoria estará presente no controle de diversas atividades do ciclo industrial, desde os objetivos estratégicos até os operacionais.

Pode-se concluir que o sistema de controles internos é fundamental para que os processos internos sejam realizados de maneira eficiente em todas as áreas. A análise de custos é uma ferramenta indispensável para a aferição do empenho produtivo como um todo e, também, da rentabilidade de cada produto produzido. O orçamento é outra ferramenta indispensável para a controladoria, pois será controlado financeiramente o resultado dos objetivos estratégicos da empresa. E para finalizar a análise financeiro-contábil é fundamental para o acompanhamento da situação financeira da empresa.

Todas as ferramentas apresentadas são fruto da integração das informações entre todas as áreas, sendo finalizadas pela contabilidade e, encaminhadas para a controladoria.

Conclui-se para que a empresa tenha um processo de gestão é indispensável que a implantação da área de controladoria e de suas principais ferramentas. Se executadas de maneira eficaz, os gestores terão condições de analisar seus resultados com maior confiabilidade e a continuidade da empresa será garantida com confiança.

5. REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria: um curso moderno e completo.** São Paulo: Atlas, 2003.

ATHAR, Raimundo Aben. **Introdução à contabilidade.** São Paulo: Prentice Hall, 2005.

BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática.** São Paulo: Atlas, 2003.

CASAGRANDE, Alice Lara. **Aplicação das ferramentas do sistema de produção na controladoria industrial.** Curitiba: UFPR, 2006. Monografia (Especialização em Controladoria), Setor de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade Federal do Paraná, 2006.

CATELLI, Armando. **Controladoria: uma abordagem de gestão econômica.** São Paulo: Atlas, 2001.

CATOLINO, Marcos Vieira. **Proposta de controladoria para indústrias de confecções de porte médio como suporte ao processo de gestão.** Florianópolis: UFSC, 2002. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção), Programa de Pós Graduação, Universidade Federal de Santa Catarina, 2002.

CONTADOR, José Celso (Org.). **Gestão de operações: a engenharia de produção a serviço da modernização da empresa.** São Paulo: Edgard Blücher, 1998.

CRC/SP, **Controles internos na empresa.** São Paulo: Atlas, 1998.

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

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

GARCIA, Alexandre Sanches. **Introdução à controladoria**. São Paulo: Prentice Hall, 2005.

GARRISON, Ray H.; NOREEN, Eric W. **Contabilidade gerencial**. Rio de Janeiro: LTC, 2001.

MATARAZZO, Dante C. **Análise financeira dos balanços: abordagem básica e gerencial**. São Paulo: Atlas, 1998.

MOSIMANN, Clara Pellegrino; FISCH, Silvio. **Controladoria: seu papel na administração da empresa**. São Paulo: Atlas, 1999.

MOURA, Herval da Silva. O custeio por absorção e o custeio variável: qual seria o melhor método a ser adotado pela empresa. **Sitientibus**. Feira de Santana, n. 32, p. 129-142, jan./jun. 2005.

NASCIMENTO, Auster Moreira; REGINATO, Luciane. **Controladoria: instrumento de apoio ao processo decisório**. São Paulo: Atlas, 2010.

OLIVEIRA, Luiz Martins. **Controladoria conceitos e aplicações**. São Paulo: Futura, 1998.

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

PADOVEZE, Clóvis Luiz. **Controladoria básica**. São Paulo: Thomson Learning, 2004.

_____. **Controladoria estratégica e operacional**. São Paulo: Thomson Learning, 2003.

PEREZ JUNIOR, José Hernandez; PESTANA, Armando Oliveira; FRANCO, Sérgio Paulo Cintra. **Controladoria de gestão, teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 1997.

RIBEIRO, Osni Moura. **Controladoria de custos fácil**. São Paulo: Saraiva, 2009.

SAMPIERI, Roberto Hernández; COLLADO, Carlos Fernández; LUCIO, Pilar Baptista. **Metodologia de pesquisa**. São Paulo: McGraw Hill, 2006.

SANTANA, João Cecílio Farias de; ANDRADE, José Edilson de Oliveira; CARNEIRO, Edmilson. **A indústria têxtil nacional**. Disponível em: <<http://brasilatual.com.br>> Acesso em: 15 Ago. 2010.

SCHIER, Carlos Ubiratan da Costa. **Controladoria como instrumento de gestão**. Curitiba: Juruá, 2007.

SCHIMIDT, Paulo; SANTOS, José Luiz dos. **Fundamentos da controladoria**. São Paulo: Atlas, 2006.

SILVA, Antonio Carlos Ribeiro da. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2003.

SIQUEIRA, José Ricardo Maia de; SOLTELINHO, Wagner. O profissional de controladoria no mercado brasileiro – do surgimento aos dias atuais. **Revista contabilidade e finanças – FIPECAFI**, São Paulo, v. 16, nº 27, p. 66-77, set./dez. 2001.

SLACK, Nigel; CHAMBERS, Stuart; HARLAND, Christine; HARRISON, Alan; JOHNSTON, Robert. **Administração da produção**. São Paulo: Atlas, 1999.

SOUZA, Luiz Carlos de. **Controladoria aplicada aos pequenos negócios**. Curitiba: Juruá, 2009.

TEIXEIRA, Paulo Henrique. **Manual de controladoria empresarial**. Curitiba: Portal Tributário e Maph, 2010.