

**KILIAN KARINE TEIXEIRA BERTOLDI  
ROSANE FURLAN DE OLIVEIRA**

**CONTROLADORIA**

**FLORIANÓPOLIS  
2003**

**KILIAN KARINE TEIXEIRA BERTOLDI  
ROSANE FURLAN DE OLIVEIRA**

2

**CONTROLADORIA**

Trabalho de Conclusão de Curso submetido ao Departamento de Ciências Contábeis do Centro Sócio Econômico, da Universidade Federal de Santa Catarina, para obtenção do grau de Especialista em Nível de Especialização em Controladoria.

Orientador: Prof. Msc. Luiz Felipe Ferreira.

FLORIANÓPOLIS  
2003

## **TERMO DE APROVAÇÃO**

**KILIAN KARINE TEIXEIRA BERTOLDI  
ROSANE FURLAN DE OLIVEIRA**

### **CONTROLADORIA**

Esta monografia foi apresentada como Trabalho de Conclusão do Curso de Pós-Graduação em Nível de Especialização em Controladoria da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo conceito \_\_\_\_\_.

Prof. Luiz Felipe Ferreira, M.Sc.  
Coordenador do Curso de Controladoria

Florianópolis, janeiro de 2003.

O rio atinge  
Seus objetivos  
Porque aprendeu  
A contornar obstáculos.  
*Lao Tse*

## **AGRADECIMENTOS**

Quantas vezes nos afastamos porque iniciamos a luta por um ideal e não podíamos parar.

Agradecer é admitir que houve um momento em que se precisou de alguém, sejam eles pais, esposos, amigos, colegas, Deus.

Agradecemos o incentivo constante, o amor, o carinho, a compreensão nos momentos difíceis, o sorriso amigo procurando amenizar nossa ansiedade diante dos obstáculos.

A todos o nosso sonho, o nosso abraço, a nossa vitória, o diploma, o futuro.

## **RESUMO**

Aborda-se neste trabalho os conceitos da controladoria, pois vários estudiosos possuem definições diversas. A criação e regulamentação dos cursos de Ciências Econômicas e de Administração de Empresas permitiram introduzir técnicas de planejamento e de controle cada vez mais refinadas. A Controladoria não se limita ao registro estático dos fatos contábeis, mas também, engloba o processo de planejamento e de análise, além do controle propriamente dito de todos os fatos da empresa. Aqui se discute, o que é Controladoria, suas funções, suas finalidades, sua terminologia e sua organização. Conceitua-se, também, o planejamento e controle e as suas etapas, identificando os instrumentos, da controladoria, para o processo de gestão.

## **LISTA DE GRÁFICOS**

<b>QUADRO 1 - O ciclo do controle</b>	<b>27</b>
<b>QUADRO 2 - Processo de gestão e sistemas de informações</b>	<b>30</b>

## SUMÁRIO

	<b>LISTA DE QUADROS</b>	<b>07</b>
<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO</b>	<b>09</b>
1.1	PROBLEMATIZAÇÃO	11
1.2	OBJETIVOS	11
1.3	METODOLOGIA APLICADA	12
1.4	JUSTIFICATIVA	13
<b>2</b>	<b>CONTROLADORIA</b>	<b>15</b>
2.1	ESTRUTURAÇÃO DA CONTROLADORIA	19
2.2	FUNÇÕES DA CONTROLADORIA	20
<b>3</b>	<b>PLANEJAMENTO E CONTROLE</b>	<b>23</b>
3.1	ETAPAS DO PLANEJAMENTO	25
3.2	ETAPAS DO CONTROLE	26
<b>4</b>	<b>INSTRUMENTOS DA CONTROLADORIA PARA O PROCESSO DE GESTÃO</b>	<b>29</b>
<b>5</b>	<b>CONCLUSÃO</b>	<b>34</b>
	<b>REFERÊNCIAS</b>	<b>36</b>

## 1 INTRODUÇÃO

As condições da atividade empresarial estão sempre mudando. MacRae (apud LUNKES, 2002, p. 49), afirma que são cinco as principais forças que estão redesenhando o mundo: a mudança da estrutura demográfica; o avanço tecnológico; o processo de globalização; a preocupação com o meio ambiente; e o impacto das mudanças governamentais sobre a sociedade. Quanto às empresas, elas terão o futuro definido por seu capital intelectual, uma nova estrutura influenciada pela tecnologia e por clientes bem diferentes.

Abell (apud LUNKES, 2002, p. 50) enfatiza que a excelência empresarial é sustentada por meio do duplo planejamento estratégico: “hoje para hoje” e outro “hoje para amanhã”. A estratégia “hoje para hoje” corresponde ao planejamento de curto prazo, no qual o plano não passa de um mero exercício detalhado sobre operações e orçamento, feito no contexto de uma posição de mercado do esperado, para o longo prazo.

Uma empresa sem planejamento e controle corre o risco de se transformar numa folha seca que se move ao capricho dos ventos da concorrência. Por isso, a Controladoria veio para acompanhar as necessidades do empresariado, para evoluir em conjunto, para coordenar o processo de tomada de decisão, para que o contador não seja, tão somente um guardador de

livros, e sim um profissional que participa, elabora relatórios, cuja finalidade é apresentar da forma mais objetiva possível, os fatos relatados à administração.

A Controladoria funciona como órgão de observação e controle da cúpula administrativa. É ela que fornece dados e informações, que planeja e pesquisa, procurando sempre mostrar a essa mesma cúpula os pontos de estrangulamento atuais e futuros, e que põem em perigo ou reduzem a rentabilidade da empresa. Servindo-se de terminologia da navegação em seu livro *Controllership*, J. B. Heckert e J. D. Willson (apud TUNG, 1985, p. 34), assim se referem à tarefa do *Controller*:

Ao *Controller* não compete o comando do navio, pois essa é a tarefa do primeiro executivo; representa, entretanto, o navegador que cuida dos mapas de navegação. É sua tarefa manter informado o comandante quanto à distância percorrida, ao local em que se encontra e à velocidade da embarcação, à resistência encontrada, aos desvios da rota, aos recifes perigosos e aos caminhos traçados nos mapas, para que o navio chegue ao destino [...].

A tarefa da Controladoria requer a aplicação de princípios sadios, que abrangem todas as atividades empresariais, desde o planejamento inicial até a obtenção do resultado final. Por planejamento entende-se que o *Controller* deve medir as possibilidades de sua empresa perante as realidades externas, para fixar objetivos, estabelecer políticas básicas, elaborar o organograma, com responsabilidades definidas para cada cargo dentro da organização, estabelecer padrões de controle, desenvolver métodos eficientes de comunicação e manter um sistema adequado de relatórios.

## 1.1 PROBLEMATIZAÇÃO

Ante o ritmo de desenvolvimento experimentado pelo Brasil nos últimos anos, uma verdadeira revolução fez-se sentir nos métodos de trabalho do planejamento e controle financeiro das empresas. O mundo empresarial brasileiro apresenta-se, cada vez mais, competitivo, obrigando a uma ênfase sempre maior na análise e investigação dos problemas que, diariamente, desafiam o executivo.

Sendo assim, este trabalho tem como problema de pesquisa: por que o planejamento e o controle são instrumentos importantes a Controladoria?

## 1.2 OBJETIVOS

O objetivo geral deste trabalho é apresentar a importância do planejamento e controle para a Controladoria, possibilitando analisar o processo de gestão.

Os objetivos específicos são:

- conceituar Controladoria;
- descrever o papel da Controladoria;
- conceituar planejamento e controle; e
- identificar os instrumentos da controladoria para o processo de gestão.

### 1.3 METODOLOGIA APLICADA

A metodologia apresenta os procedimentos que são utilizados para que se possa demonstrar os objetivos e responder o problema formulado.

O progresso da humanidade permite que se desenvolva o conhecimento e assim explicam-se as indagações que surgem.

Barros e Lehfel (1986, p. 48) definem o conhecimento como: “o resultado de um processo histórico que supõem necessariamente formas progressivas de educação, evolução e desenvolvimento, abrangendo sempre em todas as circunstâncias bio-psico-sociais do homem elementos básicos que o definem como sujeito e objeto”.

Em busca do conhecimento o homem conhece a realidade, podendo, assim, analisar, chegando a conclusões que possam transformar a sua vida e a da sociedade, contribuindo, desta forma, para o desenvolvimento do conhecimento. Uma das formas de realizar este processo é a pesquisa. Segundo Lakatos e Marconi (1989, p. 44), “a pesquisa pode ser considerada um procedimento formal com método de pensamento reflexivo que requer um tratamento científico e se constitui no caminho para se conhecer a realidade ou para descobrir verdades parciais”.

A pesquisa tem como resultado o conhecimento científico onde se pretende encontrar respostas para os problemas e dúvidas. Em conformidade com Barros e Lehfel (1986, p. 54), “no conhecimento científico há de se grifar a exigência da definição dos problemas que se tem em mira solucionar, porque nesse procedimento está sempre presente a intencionalidade, mediante a qual são definidas certas formas e processos de ação”.

Mediante o que foi exposto, pretende-se através desta pesquisa responder o problema: qual a importância do planejamento e controle para a Controladoria.

A elaboração desta pesquisa tem como resultado uma monografia. Faz-se necessário a sua definição que, de acordo com Lakatos e Marconi (1989, p. 150), é “um estudo sobre um tema específico ou particular, com suficiente valor representativo e que obedece a rigorosa metodologia. Investiga determinado assunto não só em profundidade, mas em todos os seus ângulos e aspectos, dependendo dos fins que a se destina”.

Entende-se que a monografia apresenta o estudo minucioso de um determinado assunto, a fim de indicar os objetivos citados e esclarecer a problemática que envolve o tema.

A metodologia aplicada neste estudo, para atingir os objetivos, será a pesquisa bibliográfica, definida por Lakatos e Marconi (1989, p. 45) como o “levantamento de toda a bibliografia já publicada, em forma de livros, revistas, publicações avulsas e imprensa escrita”.

Assim, pretende-se, através desta metodologia, pesquisar nas fontes bibliográficas, assuntos que abordem a importância do planejamento e controle para a Controladoria.

#### 1.4 JUSTIFICATIVA

A necessidade de planejamento ocorre em todos os níveis da administração. O sucesso das outras funções depende da qualidade desta atividade. O planejamento, por si só, não assegura a realização dos planos; também é necessário que exista controle.

Controle e planejamento são processos integrados que afetam todos os aspectos das atividades operacionais, incluindo a determinação dos objetivos e o desenvolvimento de planos de longo e curto prazos.

Dadas, porém, as limitações naturais do ser humano, são para ele indispensáveis, a técnica do planejamento e do controle para atingir suas metas. A empresa desprovida de um sistema adequado de planejamento e controle fica em situação desvantajosa, por vezes fatal.

O planejamento e controle são de suma importância a Controladoria, para obtenção dos objetivos a serem alcançados. Com estes instrumentos o *Controller* poderá planejar, pesquisar e fornecer dados e informações confiáveis e relevantes, procurando sempre, mostrar a cúpula administrativa os pontos de estrangulamentos atuais e futuros, que põem em perigo ou reduzem a rentabilidade e até mesmo a sobrevivência da empresa.

Assim, o tema sobre a importância do planejamento e controle a Controladoria foi escolhido, para demonstrar que uma empresa sem planejamento e sem controle, pode não ter o resultado esperado. A concorrência que existe no mercado, a inovação dos produtos, as expectativas dos consumidores e a troca de colaboradores em algumas empresas, fazem com que muitos empresários fiquem, às vezes, sem saber qual caminho seguir. Ficam sem saber: qual a sua correta lucratividade; qual seu fluxo de caixa; quais investimentos realizar; qual o custo de oportunidade... Assim, é de fundamental importância que as empresas possuam dados corretos para tomada de decisão. E neste processo de gestão, precisa-se estar motivado e afinado com os interesses da empresa. Verifica-se neste trabalho de conclusão de curso que, a empresa terá muitas vantagens em relação ao mercado com um bom planejamento, com controles apurados e pessoal com o conhecimento da importância de seus trabalhos.

## 2 CONTROLADORIA

Segundo Schmidt (2002, p. 20), a Controladoria surgiu no início do século XX nas grandes corporações norte-americanas, com o fim específico de realizar rígido controle de todos os negócios das empresas relacionadas, subsidiárias e/ou filiais. Um significativo número de empresas concorrentes, que haviam proliferado a partir da Revolução Industrial, começaram a se fundir no final do século XIX, formando grandes empresas, organizadas sob forma de departamentos e divisões, mas com controle centralizado. O crescimento vertical e diversificado desses conglomerados exigia, por parte dos acionistas e gestores, um controle na central em relação aos departamentos e divisões, que rapidamente se espalhavam nos Estados Unidos e em outros países.

Esses três fatores (a verticalização, a diversificação e a expansão geográfica das organizações) e o conseqüente aumento da complexidade de suas atividades, aliado às tendências de descentralização da gestão das empresas, exigiram a ampliação das funções do *Controller*, bem como, o surgimento dessa figura, também, nas diversas divisões da organização, além do lotado na administração central da companhia.

No Brasil, a função do *Controller* emergiu com a instalação das multinacionais norte-americanas no país. Na época, profissionais dessas empresas vinham para ensinar as teorias e práticas contábeis aos responsáveis dessa área, com vistas ao desenvolvimento e

implementação de um sistema de informações que fosse capaz de atender aos diferentes tipos de usuários da contabilidade, inclusive para manter um adequado sistema de controle sobre as operações das empresas relacionadas.

Inicialmente, essa função era ocupada por profissionais ligados à área financeira ou da contabilidade, devido a sua habilidade em trabalhar com informações econômico-financeiras, além do conhecimento que tinham das áreas operacionais da empresa, por meio das informações geradas pela contabilidade. Com o tempo, esse perfil foi sendo modificado, acompanhando os interesses variados e dinâmicos, seja de acionistas, credores ou gestores. Atualmente, em algumas empresas, nas divisões operacionais, especialmente as que requerem um conhecimento extremamente técnico, foi criada a figura do *controller*, com vistas a atender as necessidades informativas específicas dos gestores dessas áreas, além do profissional que exerce essa função em sentido mais amplo, voltado ao processo decisório da empresa como um todo.

Nesse sentido, Roehl-Anderson e Bragg (apud SCHMIDT, 2002, p. 20), explicitam que podem existir diversos níveis de Controladoria dentro da empresa. Na administração central tem-se o *Controller* geral da empresa, enquanto que em cada divisão da empresa, bem como em cada fábrica, pode existir um *Controller*. Na maioria das empresas, ele reporta-se diretamente ao gestor da área onde desempenha a função.

De acordo com Tung (apud SCHMIDT, 2002, p. 21)

a palavra *controller* não existe em nosso vocabulário. Foi recentemente incorporada à linguagem comercial e administrativa das nossas empresas por meio da prática dos países industrializados, como os Estados Unidos e a Inglaterra. Nesses países, *controller* ou *comptroller* designava, inicialmente, o executivo incumbido de controlar ou verificar as contas. Com a evolução industrial e comercial, essa definição tornou-se inadequada, visto não abranger a amplitude das funções do *controller*.

Segundo Kanitz (apud SCHMIDT, 2002, p. 21), a função da Controladoria não se limita a administrar o sistema contábil da empresa. Explica que, por isso, os conhecimentos de contabilidade ou finanças não são mais suficientes para seus desempenhos.

Atualmente, o controlador se cerca de um verdadeiro batalhão de administradores organizacionais, psicólogos industriais, analistas de sistemas, especialistas em computação, estatísticos e matemáticos que tem a tarefa de analisar e dirigir, à luz de cada um dos seus campos de conhecimento, um imenso volume de informações necessárias ao cumprimento da função controladoria. (KANITZ apud SCHMIDT, 2002, p. 21).

Na mesma perspectiva, Siegel, Shim e Dauber (apud SCHMIDT, 2002, p. 21), afirmam que o papel do *controller* é diversificado e não compreende somente funções e relatórios contábeis, mas também, apoio nas tomadas de decisões. Deve constatar e considerar os pontos financeiros fortes e fracos da empresa em suas análises, identificar problemas atuais e futuros que venham a afetar o desempenho da companhia e apresentar alternativas de solução para eles, monitorar os gestores para que as políticas e objetivos estabelecidos no planejamento da empresa, bem como de suas divisões, sejam cumpridas.

Pode-se entender Controladoria como o departamento responsável pelo projeto, elaboração, implementação e manutenção do sistema integrado de informações operacionais, financeiras e contábeis de determinada entidade, com ou sem finalidades lucrativas, sendo considerada por muitos autores como o atual estágio evolutivo da Contabilidade.

Segundo Oliveira et al. (2002, p. 14), os modernos conceitos de administração e gerência enfatizam, por sua vez, que, uma Controladoria eficiente e eficaz deve estar capacitada a:

- a) organizar e reportar dados e informações relevantes para os tomadores de decisões;
- b) manter permanente monitoramento sobre os controles das diversas atividades e dos desempenhos de outros departamentos; e
- c) exercer uma força ou influência capaz de influir nas decisões dos gestores da entidade.

Na visão de Catelli (2001, p. 344), a Controladoria não pode ser vista como um método, voltado ao como fazer. Para uma correta compreensão do todo, deve-se cindi-la em dois vértices:

- a) como ramo do conhecimento responsável pelo estabelecimento de toda base conceitual; e
- b) como órgão administrativo respondendo pela disseminação de conhecimento, modelagem e implantação de sistemas de informação.

Em seqüência, Catelli (2001, p. 344) diz que:

a Controladoria enquanto ramo do conhecimento, apoiada na Teoria da Contabilidade e numa visão multidisciplinar, é responsável pelo estabelecimento das bases teóricas e conceituais necessárias para a modelagem, construção e manutenção de Sistemas de Informações e Modelo de Gestão Econômica, que supram adequadamente as necessidades informativas dos Gestores e os induzam durante o processo de gestão, quando requerido, a tomarem decisões ótimas.

Tudo isso, evidentemente, sem deixar de cumprir com eficácia e eficiência suas responsabilidades na execução das chamadas tarefas e atribuições regulamentares, normalmente vinculadas aos aspectos contábeis e societários, aliadas à estrita observância da legislação tributária e fiscal, em todas as suas nuances e complexidades.

## 2.1 ESTRUTURAÇÃO DA CONTROLADORIA

Em referência a estruturação, Oliveira et al. (2002, p. 15) afirmam que a

moderna Controladoria deve estar estruturada para tanto atender a necessidades de controles sobre as atividades rotineiras como servir de ferramenta para o monitoramento permanente sobre todas as etapas do processo de gerenciamento da empresa. A estruturação da Controladoria deve estar ligada aos sistemas de informações necessárias à gestão, tanto dos aspectos rotineiros como dos gerenciais e estratégicos.

Assim, visualiza-se a estrutura em dois grandes segmentos:

- a) **CONTÁBIL E FISCAL** - Nesse segmento, são exercidas as funções e atividades da contabilidade tradicional, representadas pela escrituração contábil e fiscal, com a geração das informações e relatórios para fins societários, fiscais, publicações, atendimento da fiscalização e auditoria etc. Também se enquadrariam as outras funções corriqueiras, tais como controle patrimonial dos bens e direitos da empresa, conciliações das contas contábeis, apuração e controle dos custos para fins contábeis e fiscais, controle físico dos itens de estoques e imobilizado, apuração e gestão dos impostos etc.; e

b) PLANEJAMENTO E CONTROLE - Caracteriza o aspecto moderno das funções e atividades da Controladoria. Nesse segmento devem estar incorporadas as atribuições concernentes à gestão de negócios, o que compreende as questões orçamentárias, projeções e simulações, aspectos estratégicos da apuração e análise de custos, contabilidade e análise de desempenho por centros de responsabilidades, planejamento tributário etc.

A maioria dos contadores limita-se à rotineira escrituração contábil e fiscal, não realizando planejamentos, controles e análises dos resultados alcançados pelas empresas. Isto possibilitaria valorizar suas funções e atividades, deixando de ser somente um “guarda livros”. Através de relatórios gerenciais, ficaria demonstrada a situação da empresa em determinado negócio, pois o simples balancete se torna um elemento insuficiente e pouco esclarecedor para a tomada de decisão.

## 2.2 FUNÇÕES DA CONTROLADORIA

A Controladoria, pode-se dizer, serve como órgão de observação e controle da cúpula administrativa, com preocupação constante na avaliação da eficácia e eficiência dos departamentos. Como já mencionado, é ela que fornece os dados e as informações que planeja e pesquisa, mostrando a cúpula os pontos de estrangulamento presentes e futuros que põem em perigo ou reduzem a rentabilidade da empresa. De acordo com o *Financial Executive Institute* (apud OLIVEIRA et al., 2002, p. 17), as principais atribuições da Controladoria compreendem:

- a) estabelecer, coordenar e manter um plano integrado para o controle das operações;
- b) medir a *performance* entre os planos operacionais aprovados e os padrões, reportar e interpretar os resultados das operações dos diversos níveis gerenciais;
- c) medir e reportar a eficiência dos objetivos do negócio e a efetividade das políticas, estrutura organizacional e procedimentos para atingir esses objetivos;
- d) prover proteção para os ativos da empresa. Isso inclui adequados controles internos e cobertura de seguros;
- e) analisar a eficiência dos sistemas operacionais;
- f) sugerir melhorias para a redução de custos;
- g) verificar sistematicamente o cumprimento dos planos e objetivos traçados pela organização;
- h) analisar as causas de desvios e sugerir correção desses planos ou dos instrumentos e sistemas de controle;
- i) analisar a adequação na utilização dos recursos materiais e humanos da organização; e
- j) em suma, revisar e analisar os objetivos e métodos de todas as áreas da organização, sem exceção.

Kanitz (apud OLIVEIRA et al., 2002, p. 17) por sua vez, entende que as funções da Controladoria podem ser resumidas como segue:

- a) informação - compreende os sistemas contábil-financeiro-gerenciais;

- b) motivação - refere-se aos efeitos dos sistemas de controle sobre o comportamento;
- c) coordenação - visa centralizar informações com vista à aceitação de planos. O *Controller* toma conhecimento de eventuais inconsistências dentro da empresa e assessora a direção, sugerindo soluções;
- d) avaliação - interpreta fatos, informações e relatórios, avaliando os resultados por área de responsabilidade, por processos, por atividades etc.;
- e) planejamento - assessora a direção da empresa na determinação e mensuração dos planos e objetivos; e
- f) acompanhamento - verifica e controla a evolução e o desempenho dos planos traçados a fim de corrigir falhas ou de revisar tais planos.

Verifica-se que diante da gama de funções, convém ressaltar que há diversos tipos de empresas, que possuem funções específicas.

Em suma, a Controladoria deve analisar, revisar, planejar sempre e deve prestar-se para a contínua assessoria, no sentido de contribuir para o aprimoramento da empresa. O acompanhamento é fundamental, onde se “verifica e controla a evolução e o desempenho dos planos traçados a fim de corrigir falhas ou de revisar tais planos”. (KANITZ apud OLIVEIRA et al., 2002, p. 17)

Assim sendo, é importante que a Controladoria esteja disseminada na estrutura empresarial e em sintonia com a empresa. Confirmado isto, haverá uma consciência global dentro da empresa que poderá propiciar melhores resultados, ou seja, as atividades realizadas e os esforços despendidos proporcionarão a eficácia e a eficiência empresarial.

### 3 PLANEJAMENTO E CONTROLE

PLANEJAMENTO segundo Mosimann et al. (1993, p. 39) é 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 onde estamos e para onde vamos”.

Para Tung (1985, p. 34),

por planejamento entende-se que o *Controller* deve medir as possibilidades de sua empresa perante as realidades externas, fixar objetivos, estabelecer políticas básicas, elaborar o organograma com responsabilidades definidas para cada cargo dentro da organização, estabelecer padrões de controle, desenvolver métodos eficientes de comunicação e manter um sistema adequado de relatórios.

Glautier e Underdown (apud CATELLI, 2001, p. 157) afirmam que

O planejamento é a mais básica de todas as funções administrativas, e a habilidade pela qual essa função é desempenhada determina o sucesso de todas as operações. Planejar pode ser definido como o processo de pensamento que precede a ação e está direcionado para que se tomem decisões no momento presente com o futuro em vista.

O CONTROLE está ligado à função de planejamento, pois possibilita que os objetivos planejados em curto e longo prazos sejam verificados/comparados com o que está sendo executado, por meio de um *feedback* de informações.

De acordo com Figueiredo e Caggiano (1997, p. 46)

no planejamento de longo prazo, um *feedback* de informações possibilita ao gestor determinar o progresso que foi feito em busca da realização dos objetivos de longo prazo especificados no planejamento. Também permite ao gestor rever estes objetivos de longo prazo à luz de novas circunstâncias que presumivelmente poderão tê-los tornado irrealísticos.

Conforme Oliveira et al. (2002, p. 80-81),

[...]o controle permanente é uma função gerencial de relevância primordial para o sucesso de qualquer empreendimento [...] Administrar é contínua vigilância e constante correção de rotas e não arcar com prejuízos consumados em função de negligência no que concerne ao controle das operações da empresa.

Assim, a função de controle deve ser preocupação contínua dos responsáveis pelo destino das organizações, visto que a gerência sabe que nenhum planejamento ou coordenação, por melhores que sejam, podem assegurar os objetivos pretendidos para que possam ser atingidos. O ambiente dos negócios é complexo e escorregadio, cheio de imprevistos que nunca se deixam antever por inteiro nas fases de planejamento ou de coordenação.

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. Também é função do *Controller* recomendar melhorias nos procedimentos operacionais e de controle interno, apesar de não ter poderes para implementar ou aprovar nada, visto que tais atividades são de responsabilidade dos executivos de *staff*.

Para o Conselho Federal de Contabilidade (apud OLIVEIRA et al., 2002, p. 81),

o sistema contábil e de controles internos compreende o plano de organização e o conjunto integrado de métodos e procedimentos adotados pela entidade na proteção de seu patrimônio, promoção da confiabilidade e tempestividade de seus registros e demonstrações contábeis e de sua eficácia operacional.

### 3.1 ETAPAS DO PLANEJAMENTO

Na visão de Figueiredo e Caggiano (1997, p. 43),

O Planejamento é formado de cinco estágios:

1. Estabelecer os objetivos da organização.
2. Avaliar o cenário no qual a organização estará operando, relacionando os fatores externos que irão possivelmente afetar suas operações. Para este propósito, uma projeção deve ser feita na tentativa de prever o que irá acontecer no futuro, não importando se deverão ser ou não mudanças na política da organização dos planos.
3. Avaliar os recursos existentes, pois a gestão tem como escopo o uso mais eficiente destes recursos escassos (em inglês, apelidos de "4M" - *men, machines, material, and money*) homens, máquinas, materiais e dinheiro. Este aspecto da função de planejamento inclui uma estimativa dos recursos externos acessíveis e dos recursos internos já possuídos pela empresa com capacidade ociosa ou que possam ser mais eficientemente utilizados.
4. Determinar a estratégia para alcançar os objetivos estabelecidos no plano geral que especifica as metas. As decisões estratégicas dizem respeito ao estabelecimento do relacionamento entre a empresa e o meio ambiente.
5. Delinear um programa de ação para alcançar metas estratégicas selecionadas para programas de longo prazo e de curto prazo, discriminando o tipo de recurso no orçamento anual. Assim, decisões são essenciais em todos os estágios do processo de planejamento. As áreas-chave podem ser estabelecidas quando se decide: o que deve ser feito, quando deve ser feito, como deve ser feito, quem deve fazê-lo.

Segundo Catelli (2001, p. 157),

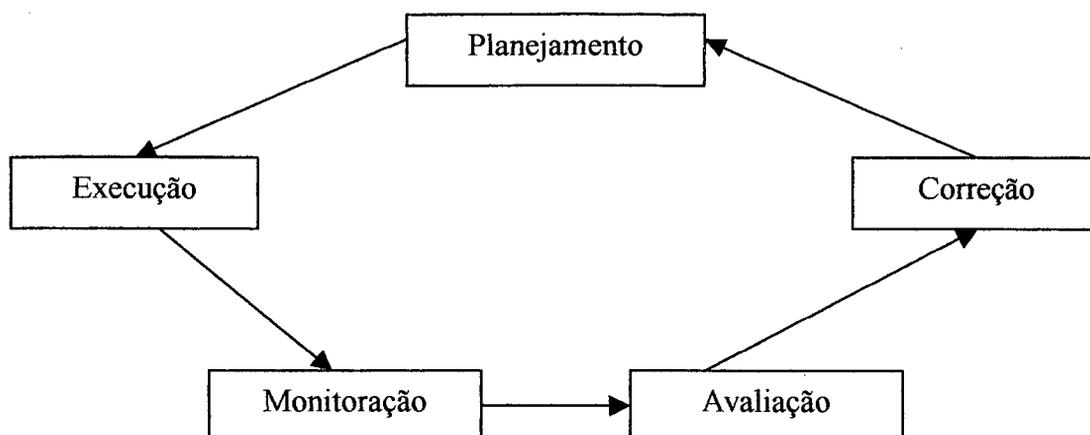
planejar pode ser visto como uma atividade que consiste em quatro grandes estágios:

- a) Planejamento Estratégico:
  - Oportunidades
  - Ameaças
  - Pontos Fortes
  - Pontos Fracos
  - Produtos dessa fase; diretrizes estratégicas, políticas e os macro-objetivos organizacionais.
- b) Planejamento Operacional:
  - Pré-planejamento: onde se estabelecem planos, a partir de alternativas operacionais.
  - Planejamento operacional de longo prazo: detalhamento de alternativa escolhida, em termos de volumes, prazos, preços, recursos consumidos e recursos gerados, em termos de impactos patrimoniais, de resultados e financeiros.
  - Programa (ajustes do plano): adequação do plano operacional às mudanças que podem ter ocorrido entre o momento do planejamento inicial e o da execução do plano, no período.
- c) Execução: fase em que o plano é implementado. Os recursos são consumidos e os produtos gerados.
- d) Controle: fase em que os desvios do plano são identificados e as ações corretivas são empreendidas.

Ambos os autores apresentam os pontos importantes nas etapas de planejamento, diferenciando-se, entretanto, na metodologia adotada para atingir os objetivos desejados.

### 3.2 ETAPAS DO CONTROLE

Conforme Atkinson (2000, p. 582) “o processo de manter uma empresa sob controle envolve cinco passos”, como demonstrado no quadro abaixo:



**QUADRO 1 - O ciclo do controle.**

1. Planejar, que consiste no desenvolvimento dos objetivos primários e secundários da empresa e na identificação dos processos que os completam.
2. Executar, que consiste em implementar o plano.
3. Monitorar, que consiste em mensurar o nível atual de desempenho do sistema.
4. Avaliar, que consiste na comparação do nível atual de desempenho do sistema para identificar qualquer variância entre os objetivos do sistema e o desempenho efetivo e decidir sobre ações corretivas.
5. Corrigir, que consiste na realização de qualquer ação corretiva necessária para trazer o sistema sob controle.

Para o processo de controle fazer sentido, a empresa deve ter conhecimento e habilidade para corrigir as situações que identifica como fora de controle; caso contrário, o controle não serve a nenhum propósito, porque não pode corrigir as situações fora de controle.

O planejamento estabelece o contexto e enfoque do controle, mas o controle é muito complexo e significa coisas diferentes, em diferentes empresas. Qualquer discussão sobre controle começa introduzindo assuntos gerais relacionados a ele.

Dessa forma, pode-se dizer que os sistemas contábeis e de controles é o conjunto de procedimentos, normas e rotinas que, integrados ao fluxo operacional da empresa tem por objetivo detectar e prevenir desvios, erros e irregularidades, intencionais ou não, que possam afetar negativamente o desempenho da organização, refletindo na lucratividade e/ou nas

finanças, com reflexos nas demonstrações contábeis para os usuários interno e externo, relatórios gerenciais e demais análises e demonstrativos operacionais e financeiros.

## 4 INSTRUMENTOS DA CONTROLADORIA PARA O PROCESSO DE GESTÃO

De acordo com Catelli (2001), a Controladoria deve utilizar-se de dois instrumentos:

Processo de Gestão e Sistemas de Informações.

**PROCESSO DE GESTÃO:** Na gestão das diversas atividades, os gestores devem planejar cuidadosamente suas ações, implementar planos adequados e proceder a uma avaliação sistemática do desempenho realizado ante os planos idealizados. Para tanto, o desempenho de suas funções será em conformidade com o Processo de Gestão estruturado, que analiticamente compõe-se das seguintes etapas: Planejamento estratégico, operacional e programação; Execução e Controle.

A etapa de *planejamento estratégico* é o momento em que cenários futuros são antecipados e oportunidades e ameaças são identificadas. O produto obtido é um conjunto de diretrizes estratégicas de caráter qualitativo que visa orientar a etapa de *planejamento operacional*, que consiste em formular vários planos operacionais alternativos e optar por um.

A *programação* é o momento em que o que foi planejado é adequado às imposições do dia-a-dia, porém sua efetiva realização é o que caracteriza a execução. A etapa de controle tem múltiplos aspectos (avaliação de desempenho, de resultados, etc.), sendo primordial o enfoque de garantir que as atividades sejam realizadas de acordo com o previamente estabelecido nos planos.

Conforme definido no Modelo de Gestão, o processo de gestão será voltado para a otimização do resultado econômico – das partes e por consequência do todo – estruturado, devidamente formalizado e, para tanto, apoiado pelos sistemas de informações.

**SISTEMAS DE INFORMAÇÕES:** Para suportar o Processo de Gestão com informações adequadas, nas decisões requeridas em suas diversas etapas, a Controladoria estará disponibilizando um sistema de informações gerenciais. Os subsistemas componentes serão modelados e construídos com base em conceitos econômicos. Seus subsistemas são: simulações; orçamentos; padrões e realizado.

Este conjunto de subsistemas, considerando as particularidades de cada um no atendimento a cada etapa do processo de gestão, viabilizarão o seguinte conjunto de ações:

- Induzir os gestores à decisão correta;
- Apurar os resultados econômicos dos produtos, atividades, áreas, empresas etc;
- Permitir a avaliação de resultado dos produtos e serviços;
- Permitir a avaliação de desempenho. (CATELLI, 2001, p. 351-352).

Ainda, na visão de Catelli (2001, p. 353), “Nessa seqüência, os sistemas de informações serão totalmente integrados ao processo de gestão, apoiando-os em todas as fases, conforme identificado no Quadro 2”.

Processo de Gestão	Sistemas de Informações
Planejamento Estratégico	Sistemas de informações sobre variáveis ambientais
Planejamento Operacional	Sistemas de simulações de resultados econômicos (pré-orçamentário)
Pré-planejamento	Sistemas de orçamentos (gerenciais)
Planejamento de longo, médio e curto prazo	
Execução	Sistemas de padrões Sistema de informações de resultados realizados (integrado ao sistema de orçamentos)
Controle	Sistema de informações para avaliação de desempenhos e resultados

**QUADRO 2** - Processo de gestão e sistemas de informações.

A integração existente entre os subsistemas componentes produzirá informações comparativas entre desempenhos orçados, padrões e realizados, obedecendo a uma mesma base conceitual, não possibilitando discussões estereis na Avaliação de Desempenhos e Resultados.

O dinamismo do dia-a-dia tem como consequência alterações que impõem uma nova realidade às atividades empresariais. Os sistemas de informações estarão captando estas alterações, cujos reflexos devem ser prontamente refletidos nos orçamentos flexíveis, e assim, permitindo ajustes, identificação e evidência das causas de variações entre desempenhos planejados e realizados. Dessa maneira, o impacto das variáveis externas e internas sobre o desempenho da empresa é evidenciado por meio das variações orçamentárias.

Na visão de Oliveira et al. (2002, p. 56).

no desempenho de suas funções como uma das responsáveis pela administração da informação no contexto das corporações empresariais de todos os setores, atividades e finalidades, a controladoria, em nível internacional, procura se caracterizar como um grande banco de dados e informações, para subsidiar as tomadas de decisões para a gestão empresarial e controle das atividades. O objetivo máximo a ser alcançado é produzir a informação certa, para a pessoa certa no momento certo. Analisar a massa de dados, formular diagnósticos os mais precisos e atualizados possíveis, estudar alternativas e gerar relatórios compactos passa a ser, conseqüentemente, a filosofia máxima da moderna controladoria.

Oliveira et al. (2002, p. 64), descrevem um conceito universalmente aceito para qualquer sistema:

“Sistema é um conjunto de partes e componentes, logicamente estruturados, com a finalidade de atender a um objetivo”.

Na seqüência, a literatura, voltada para a administração das empresas e negócios, pode-se encontrar a seguinte conceituação de sistema válida para o ambiente corporativo:

“Sistema é um conjunto de funções e processos, logicamente estruturados, de modo a possibilitar o planejamento, a coordenação e o controle das atividades organizacionais, com a finalidade de atender aos objetivos empresariais”.

Sistema de informação pode ser definido como um conjunto de procedimentos estruturados, planejados e organizados que, se executados, produzem informações para suporte ao processo de tomada de decisão.

Para melhor entendimento do significado de Sistema de Informações Gerenciais, Oliveira et al. (2001, 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.

Para Schmidt (2002, p. 79),

os conceitos básicos iniciais que se fazem necessários para um melhor entendimento de sistema de informação são os referentes ao dado e à informação:

- Dado pode ser conceituado como um elemento em estado bruto, primário e isolado, que não tem significado para gerar uma ação. Por exemplo: ativo, passivo, capital, vendas, lucro, etc. Apenas, sem nenhum tipo de processamento, não leva às gerências de controladoria a nenhuma conclusão ou observação para a empresa.
- Informação é um dado trabalhado e processado dentro das especificações exigidas pelos usuários com significado próprio, relevante e utilizada para gerar uma ação derivada do processo de tomada de decisão. Seguindo a mesma linha do raciocínio do exemplo anterior, o ativo de uma empresa devidamente estruturada e organizada, agregado a outros dados como vendas, passivo e lucro, pode informar o giro do ativo, a participação de capital de terceiros e o retorno sobre o investimento. Em função dessas informações, o *controller* pode realizar uma avaliação que leve a tomada de ações preventivas ou corretivas para a organização".

Com as atuais mudanças no mercado e de métodos de mensuração, muitos já ultrapassados, as empresas vêm buscando formas inovadoras, para melhorar os sistemas de

informação. Isto ocorre por meio de sistemas de mensuração financeira e não financeira; um exemplo dessas ferramentas é o *balanced scorecard*.

Segundo Lunkes (2002, p. 51), durante e depois da Segunda Guerra Mundial, desenvolveram-se sistemas semelhantes na Companhia Ford Motor. Robert MacNamara, um dos mentores desse sistema na Ford, foi Secretário de Defesa e introduziu os mesmos métodos de administração no Pentágono durante a Guerra do Vietnã. O próprio *Tableau de Bord*, de Guerny, Guiriec e Lavergne, apresenta as bases de toda a metodologia e filosofia do *balanced scorecard*.

De acordo com Kaplan (apud ATKINSON, 2000, p. 60), *balanced scorecard* é um sistema de mensuração para esclarecer, comunicar e implementar a estratégia empresarial, e em cujo cerne também se encontra o enfoque nos processos empresariais.

Com todas as dificuldades e a competição presente a todo instante, faz com que as empresas estejam atentas aos acontecimentos e preparadas para agir. A manutenção destas empresas no mercado faz criar diversos tipos de informações, cujos recursos possibilitam a tomada de decisão adequada para cada momento. A obtenção dessas informações pode ser conseguida com a implementação de um sistema de informação, de acordo com a cultura da empresa. Com a disponibilização de computadores de capacidade e velocidade, estas informações precisam estar disponíveis na hora, conforme a necessidade. O importante é possuir a informação naquele momento, com confiança, fidelidade e integridade dos dados.

## 5 CONCLUSÃO

Este trabalho procurou demonstrar a importância do planejamento e controle para a Controladoria.

Constatou-se que, com a atuação da Controladoria, sua estruturação, suas funções e o seu conceito dependem de cada empresa ou como a empresa deseja ser conduzida. Portanto, existe uma limitação para o trabalho da Controladoria, conforme a empresa, suas atividades, o tamanho dela, e as condições de cada uma. Pode-se ter uma Controladoria atuante, planejando, controlando, motivando, coordenando, avaliando e acompanhando cada passo de cada departamento, em conformidade às suas funções. Pode-se ter uma Controladoria menos atuante, atendendo somente a função de fins fiscais, para usuários externos.

Assim, a Controladoria possui um papel de suma importância, dentro de uma empresa, é ela que demonstra, através de relatórios, para cúpula administrativa a situação da empresa; é ela que fornece dados e informações; que planeja e pesquisa, mostrando os pontos que põem em perigo ou reduzem a rentabilidade.

O planejamento tem recebido atenção crescente, pois este tem como resultado a colocação da empresa na melhor posição, aproveitamento o máximo de vantagens e oportunidades que apresentem. Em relação ao controle, este se preocupa com implementação

dos planos, e assegura que as tarefas estão sendo desempenhadas com eficiência. A informação é necessária para a tomada da decisão, e a qualidade da informação afeta a qualidade da decisão. Um sistema de informação adequado e eficiente é sucesso certo.

## REFERÊNCIAS

ATKINSON, Anthony A. et al. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. **NBR 6023**: informação e documentação - referências - elaboração. Rio de Janeiro, 2002.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. **NBR 6024**: numeração progressiva das seções de um documento. Rio de Janeiro, 1989.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. **NBR 10520**: informação e documentação - citações em documentos - apresentação. Rio de Janeiro, 2002.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. **NBR 14724**: informação e documentação – trabalhos acadêmicos - apresentação. Rio de Janeiro, 2002.

BARROS, Aidil Jesus. P.; LEHFELD, Neide Aparecida de Souza. **Fundamentos de metodologia científica**: um guia para iniciação científica. São Paulo: Mcgraw-Hill, 1986.

CATELLI, Armando (Coord.). **Controladoria**: uma abordagem da gestão econômica. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO Paulo César. **Controladoria teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

IUDÍCIBUS, Sergio de et al. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

IUDÍCIBUS, Sergio de. **Contabilidade gerencial**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

\_\_\_\_\_. **Contabilidade introdutória**: por uma equipe de professores da FEA da USP. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1978.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia do trabalho científico**: procedimentos básicos, pesquisa bibliográfica, projeto e relatório, publicações e trabalhos científicos. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1987.

LUNKES, Rogério João. **Revista Brasileira de Contabilidade**. [S.l.]: Revista Editada pelo Conselho Federal de Contabilidade, ano XXXI, n. 136, jul./ago. 2002.

MOSIMANN, Clara Pellegrinello et al. **Controladoria**: seu papel na administração de empresas. Florianópolis: Editoria da UFSC, 1993.

NAKAGAWA, Masayuki. **Introdução a Controladoria**: conceitos, sistemas, implementação. São Paulo: Atlas, 1993.

OLIVEIRA, Djalma P. R. **Planejamento estratégico**: conceitos, metodologia e práticas. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1987.

OLIVEIRA, Luis Martins de et al. **Controladoria estratégica**. São Paulo: Atlas, 2002.

SCHMIDT, Paulo (Org.). **Controladoria**: agregando valor para a empresa. Porto Alegre: Bookmann, 2002.

TUNG, Nguyen H. **Controladoria financeira das empresas**: uma abordagem prática. 7. ed. São Paulo: Edições Universidade-Empresa, 1985.