



CONTROLADORIA E  
CONTABILIDADE GERENCIAL

**Apostila de Contabilidade Gerencial**

**Assunto:**

**CONTROLADORIA E**  
**CONTABILIDADE GERENCIAL**

**Autor:**

**PROF<sup>a</sup> ROSIANE CRISTINA SOZZO GOUVÊA**

## INTRODUÇÃO

O momento atual caracteriza-se com uma intensidade de mudanças significativas como o desenvolvimento tecnológico, o aumento da competitividade, a complexidade do ambiente econômico e a globalização, colocando as empresas diante de novos desafios.

A administração com pressões competitivas levam as empresas a obtenção de novas formas de vantagens competitivas, caracterizadas por intensos e contínuos esforços oferecendo produtos e serviços inovadores com padrão de qualidade, a um custo mais baixo, e provocando uma maior satisfação dos clientes .

Por sua vez, Johnson e Kaplan ( 1993, p.3) afirma que:

O ambiente econômico contemporâneo exige excelência dos sistemas corporativos de contabilidade gerencial. Com a tremenda competição global, o rápido progresso na tecnologia de processos e produtos e as violentas flutuações nas taxas de câmbio e preços das matérias primas, o sistema de contabilidade gerencial de uma organização precisa fornecer informações oportunas e precisa, para facilitar os esforços de controle de custos, para medir e melhorar a produtividade, e para a descoberta de melhores processos de produção.

Uma das técnicas utilizadas para auxiliar no avanço competitivo é o uso do sistema de informações, oferecendo as empresas relatórios gerenciais com informações que auxiliem no processo de gestão criando vantagens competitivas no mercado concorrente.

CATELLI e GUERREIRO (1992, p.10) reconhecem que o “movimento de mudanças é intenso e que os gestores enfrentam novos desafios a cada dia, tendo de trabalhar com novos modelos de gestão e informações mais consistentes com a realidade.

Com um enfoque especial a contabilidade através da aplicação de varias técnicas e procedimentos com grau detalhado de informações feitos sob medida para o usuário, ocupa um lugar preponderante na administração dos negócios, sendo utilizada como ferramenta de apoio nas atividades de tomada de decisões pelos gestores.

Sob o ponto de vista teórico, evidencia a contabilidade gerencial, em contínua evolução através da elaboração de relatórios que dêem suporte às etapas de planejamento, execução e controle das atividades empresariais, com elo de comunicação vital e bidirecional das metas e objetivos da organização para que possam chegar à melhor tomada de decisões, e colaborar para otimizar os resultados da empresa.

Diante dessa importância, abordaremos a Controladoria como fonte de dados, planejamento e relatórios gerenciais, compatibilizando planos e procedimentos, propiciando, assim, maior agilidade à contabilidade e maiores informações gerenciais para a tomada de decisão, determinando, então a necessidade da cultura de controle e a utilidade do planejamento e da contabilidade gerencial como sistema de informações dentro das organizações.

## **ORIGEM DA CONTABILIDADE GERENCIAL**

Com as transações ocorridas nas organizações com demandas de produtos de troca, já eram conhecidos controles gerenciais simples, mas que atendiam as necessidades das informações das organizações para devidos fins. A revolução industrial, ocasionou a necessidade das organizações buscarem aperfeiçoamentos em suas informações para melhor administração e controle dos seus negócios.

ATKINSON et. al ( 2000, p.39) descreve:

A demanda pela informação gerencial contábil pode ser relacionada aos estágios iniciais da a revolução industrial nas tecelagens, em fabrica de armas e em outras operações industriais. Os registros das tecelagens no início do século XIX, mostram que, os administradores recebiam informações sobre o custo por hora de conversão de matéria – prima ( algodão) em produtos intermediários ( fio e linha de costura) e em produtos acabados (tecidos) e o custo por libra de produto por departamento e por funcionário. Os proprietários usavam tais informações gerencial contábil para dois propósitos diferentes:

1 – Para controlar e melhorar a eficiência.

2 – Para decisões de preço e de mix de produtos.

Os administradores mediam a eficiência do processo que convertia o algodão bruto em fios e tecidos prontos. Os administradores comparavam a produtividade entre os funcionários e traçavam a produtividade deles individualmente sobre vários períodos de tempo. Os administradores usavam essa informação para recompensar os funcionários mais produtivos e para estabelecer metas de produção para aqueles menos eficientes. Essas informação ajudou a manter e a melhorar a eficiência dos processos internos críticos.

Para os propósitos de tomada de decisão, a informação de custo ajudou os administradores a determinares a determinar quanto as compras adicionais de maquinaria nova podiam ser justificadas pela maior produtividade. Os administradores também usavam informações sobre o custo e a lucratividade dos produtos para ajudar o salário por peça dos funcionários e para estabelecer metas de preços para vender tecidos ou fios e, particularmente, para itens que eram especializados e encomendados por meio de pedidos individuais.

Com a revolução industrial, nas indústrias, onde os administradores necessitavam de receber informações detalhadas dos custos dos diversos produtos, de departamentos, e de funcionários, aumentou a demanda de utilização e aplicação de métodos e técnicas para fornecer informação da contabilidade gerencial para o melhor controle e a eficiência e decisão dos preços dos produtos.

JOHNSON e KAPLAN (1993, p.6) descrevem:

A emergência, há mais de 150 anos, de tais organizações criou uma nova demanda por informações contábeis. Com os processos de transformações – antes supridas, a um preço, por trocas de mercadorias – passando a ser executados dentro das organizações, surgiu a demanda por indicadores para determinar o “preço” do produto de operações internas. Na falta de informações de preços dos processos de transformações ocorrendo dentro da organizações, os proprietários criaram indicadores que sintetizassem a eficiência com a qual a mão – de – obra e matéria – prima eram convertidas em produtos acabados, indicadores

servindo também para motivar e avaliar os gerentes que supervisionavam o processo de transformação. Tais indicadores eram especialmente importantes, já que as fábricas costumavam se localizar a considerável distância do escritório central dos proprietários. Assim sendo, a contabilidade gerencial desenvolveu-se em apoio às atividades lucrativas de empresários para quem empresas administrativas, hierárquicas e de múltiplos processos eram mais eficientes do que os processos de transformações mediante contínuas transações no mercado.

A contabilidade Gerencial, já fornecia elementos indicativos na antigas civilizações para a administração e controle, com base no acompanhamento e controle de produtos que eram realizados de maneira simples e através de códigos próprios, antes mesmo do surgimento oficial da escrita.

Os primeiros indicadores que surgiram no processo da contabilidade gerencial eram simples, mas atendiam às necessidades das empresas, no processo de produção e motivação para os funcionários quanto ao cumprimento de suas metas e auxiliava nos processos de decisões .

O sistema de informações contábeis gerenciais, auxiliou no processo de coordenar as ocorrências para determinações de potenciais de ganhos, através de informações de custos e receitas dos produtos.

Assim também conforme descreve, ATKINSON et. al (2000, p.39) :

As empresas ferroviárias que se desenvolveram nos meados do século XIX eram empresas enormes e complexas que não poderiam Ter funcionado sem um abrangente sistema contábil de informações gerenciais que fornecesse medidas sumárias de desempenho para administradores descentralizados e dispersos. Os administradores financeiros das ferrovias desenvolveram medidas como o custo por tonelada – milha, para tipos individuais de mercadorias e para cada segmento geográfico de operações. Eles desenvolveram e usaram uma nova medida, chamada quociente operacional, que media a proporção entre despesas e receitas, usando-as para duplo controle operacional, para avaliar a eficiência operacional dos administradores locais e para custeamento de produtos para medir a lucratividade de vários tipos de negócios: passageiros versus frete, região por região. Essas medidas capacitavam os administradores locais a agirem baseados na única informação que eles tinham sobre as condições locais que eram consistentes com a maximização dos lucros para totalidade da ferrovia.

Nas atividade ferroviária, um abrangente sistema contábil de informações gerenciais fornecia medidas de desempenho para administradores que mediam o quociente operacional com proporção entre despesas e receitas medindo a eficiência operacional e para custeamento do produto e lucratividade de vários tipos de negócio.

Nas empresas metalúrgicas e outras siderúrgicas como a manufatura do ferro e aço, utilizava-se o custo dos insumos usados na produção de aço e trilho para o controle operacional e avaliação do desempenho dos gerentes de departamentos e funcionários e para verificar a qualidade do produto,. Também utilizava o custo para avaliar investimentos

que ofereciam melhorias para processo e produtos, e antes da assinatura de contratos, elaborava cuidadosamente análise e estimativa dos custos envolvidos.

ATKINSON et. al. (2000, p. 46-47) também descreve:

Muitas inovações nos sentidos de contabilidade gerencial ocorreram nas décadas iniciais do século XX para apoiarem o crescimento de empresas multidivisionais diversificadas.(...) Os executivos de tais empresas diversificadas tinham que projetar técnicas avançadas para coordenar as atividades operacionais de suas diferentes divisões. Essas técnicas incluíram o orçamento operacional, um documento que projeta receitas e despesas durante o próximo período operacional, incluindo previsões mensais de vendas, produções e despesas operacionais, tanto quanto o orçamento de capital, um documento que autoriza aquisição de recursos com vidas úteis de vários anos, como fábricas e equipamentos.

Talvez a mais duradoura das inovações introduzidas neste período tenha sido o desenvolvimento da fórmula do ROI - Retorno sobre investimento (Return on Investment), uma medida de desempenho que a empresa DuPont usou para o desempenho do planejamento, da avaliação e do controle do lucro obtido pelos proprietários da empresa, para os gerentes, auxiliava decidir quais suas divisões deveriam receber aporte de capital para expandir a capacidade.

O desafio e a oportunidade, para as organizações contemporâneas, delineadas ao sistema de contabilidade gerencial podem e devem ser projetados em apoio às operações e estratégia da organização. A tecnologia existe para implementar sistemas radicalmente diferentes dos hoje em uso. O que falta é conhecimento . Mas tal conhecimento pode emergir da experimentação e da comunicação. O espírito inovador visível há cem anos, no princípio do movimento de administração científica, pode ser recuperado por gerentes inovadores e pesquisadores acadêmicos comprometidos com o desenvolvimento de novos conceitos no projeto de sistemas de contabilidade gerencial relevantes.

Com a competição no mercado e no momento de grandes mudanças com avanços no campo social, na evolução econômica e na tecnológica mundial, e o atendimento das exigência dos clientes tem obrigado as empresas a se manterem num constante processo de aprimoramento e inovações com controle de informações gerenciais para os produtos e serviços serem comercializados a um custo mais baixo possível com qualidade e satisfação dos clientes..

Conforme definem IUDÍCIBUS e MARION (2000, p.282)

O ambiente das empresas de competitividade global é internacional e está colocando, para os contadores e para a contabilidade, desafios e, ao mesmo tempo , oportunidade de desenvolvimento, que podem marcar uma nova fase na evolução da contabilidade. Eis as principais tendências, que assinalamos:

- a) Internacionalização dos mercados, com a necessidade de harmonização de princípios contábeis em níveis supranacional.
- b) Necessidade da contabilidade de custos adequar-se, sem perder suas vantagens comparativas de sistema de baixo custo, às novas filosofias de qualidade total, competitividade e eficiência.
- c) Considerando que análises mais recentes têm demonstrado que o modelo decisório e as necessidades informativas, tanto de tomadores de decisões internas à

empresa como de agentes externos são basicamente os mesmos; não mais se justifica, em nível conceitual, a existência de uma teoria da Contabilidade financeira (para os usuários externos) e o que se denomina contabilidade Gerencial na verdade uma coletânea de tópicos que ainda não ganhou uma estrutura coerente.

Esforços terão que serem realizados a fim de estruturar princípios Fundamentais de Contabilidade e, conseqüentemente, montar uma teoria que abarque tanto a Contabilidade gerencial quanto a Financeira (e a de Custos, como parte da Gerencial, é claro).

A origem da contabilidade gerencial através de seus estudos e análises já eram indicadores para o processo de gestão e toma de decisão empresarial. Com o avanço tecnológico, com a globalização e o aumento da competição e a redução do ciclo de vida dos produtos quanto a redução de custos, a informação contábil gerencial demonstrou uma maior participação na utilização de informações financeiras para o processo de gestão.

JOHNSON e KAPLAN (1993, p.224) afirmam:

Caso os sistemas de contabilidade gerencial das organizações não se mostrem capazes de fornecer sinais proveitosos da eficiência dos processos de rentabilidade dos produtos, a capacidade dos executivos de administrarem suas empresas diminuirá...

Sistemas de contabilidade gerencial - por si só – não levarão a organização ao fracasso. Tampouco sistemas contábeis gerenciais excelentes irão assegurar seu sucesso. Mas eles podem, certamente, contribuir para o declínio ou sobrevivência das organizações. Com as organizações diversificadas tentando competir com entidades menores e mais focalizadas, a necessidade por sistemas excelentes – para direcionar os investimentos de capital, fornecer metas aos gerentes descentralizados, coordenar operações, julgar a eficiência de processos internos e avaliar a rentabilidade dos produtos oferecidos – será alta.

Os contadores gerenciais, devem na medida do possível atender as necessidades os usuários envolvidos no processo de gestão da empresa, para que esta possa assegurar o sucesso na participação do mercado direcionado e coordenando as unidades descentralizadas com avaliação da rentabilidade dos produtos.

A contabilidade gerencial, esta em uma era de inovações e de grandes oportunidades de crescimento. O desenvolvimento e aprimoramento desta função depende do desempenho do contador em relacionar-se com os diversos níveis da empresa conhecendo principalmente todos os seus processos, e integrando com os usuários para conhecer a real necessidades de informações, para melhor desempenhar suas funções, principalmente com um bom relacionamento com a administração, destacando a todos os integrantes da empresa as metas e objetivos que se pretende alcançar, e principalmente a atuação de cada um no cumprimento dos objetivos planejados.

Temos que estar preparados e sempre envolvidos com as mudanças e desenvolvimentos econômicos, sociais e tecnológicos que constantemente ocorrem de maneira rápida. A informação contábil é essencial para o controle e desenvolvimento empresarial, mas estas necessitam constantemente de serem revistas e analisadas, para constatar se estão produzindo os resultados necessários para o processo de gestão.

## Definições da contabilidade gerencial

No que diz respeito à contabilidade gerencial, SÁ (1971, p.29) menciona que:

Entendemos por contabilidade gerencial, como conceito básico, formador do método que orientará o conjunto de conhecimentos contábeis organizado para observar o objeto da ciência sob o aspecto administrativo, notadamente sob os da tomada de decisões.

A contabilidade gerencial é, pois uma **organização de conhecimentos científicos** para conseguir efeitos práticos na direção dos empreendimentos, quer sejam eles lucrativos, quer visem a suprir apenas idéias. Não se constrói, portanto, **uma outra contabilidade**; utiliza-se da doutrina e da técnica existente para encaminhá-las na observação de uma finalidade definida, qual seja a da correta administração do patrimônio.

A contabilidade gerencial, através de um sistema de informações, de métodos e conhecimento da organização e da utilização do planejamento, fornecerá informações para atender a necessidade de seus usuários, com relatórios que demonstram os resultados por atividades e global da empresa, comparando-se o planejado com o realizado, para análise da gestão empresarial e da necessidade de tomada de decisões, visando auxiliar a empresa a atingir seus objetivos.

CREPALDI (1998, p.18) define a contabilidade gerencial como “o ramo da contabilidade que tem por objetivo fornecer instrumentos aos administradores de empresas que os auxiliem em funções gerenciais. É voltada para a melhor utilização dos recursos econômicos da empresa, através de um adequado controle dos insumos efetuados por um sistema de informações gerenciais.”

A Contabilidade Gerencial é um processo com a finalidade de produzir informações estratégicas, econômicas e de gestão das operações, de custos e das demais atividades organizacionais que ocorrem na empresa, para o processo decisório e de controle, com medidas de desempenho e lucratividade.

A contabilidade gerencial é definida por ATKINSON et al. (2000, p.36) como :  
um processo de produzir informações operacional e financeira para funcionários e administradores. que só deve ser direcionado pelas necessidades informacionais dos indivíduos internos da empresa e deve orientar suas decisões operacionais e de investimentos (...) Medidas da condição econômica da empresa, como as de custos e lucratividade dos produtos, dos serviços, dos clientes e das atividades das empresas, são obtidas dos sistema de contabilidade gerencial (...) como medida de desempenho econômico de unidades operacionais descentralizadas, como as unidades de negócios, as divisões e os departamentos, ligando a estratégia da empresa à execução da estratégia individual de cada unidade operacional, sendo também, um dos meios primários pelo qual operadores/funcionários, gerentes intermediários e executivos recebem feedback sobre seus desempenhos, capacitando-os a aprenderem com o passado e melhorarem para o futuro.



A Contabilidade Gerencial utiliza em suas aplicações outros campos de conhecimento, como os conceitos da administração, da estrutura organizacional, bem como da administração financeira. Com a utilização de procedimentos e técnicas contábeis, produz relatórios de informações, desenvolvidos conforme as necessidades dos usuários, para serem utilizados no processo de avaliação ou nas tomadas de decisões da empresa.

A Contabilidade Gerencial, conforme ATKINSON et al. (2000, p.67-68), foi definida pelo Instituto de Contadores Gerenciais (Institute of Management Accounting), como “o processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação de informações financeiras usadas pela administração para planejar, avaliar e controlar dentro de uma empresa e assegurar uso apropriado e responsável de seus recursos.”

O desenvolvimento da contabilidade gerencial, conforme PADOVEZE (1997, p.394) “assume o gerenciamento contábil total da empresa em seus aspectos globais, setoriais e específicos. Para que isso possa acontecer e se consiga executar uma contabilidade gerencial, é de vital importância, por parte dos responsáveis pelo gerenciamento das informações contábeis, o conhecimento profundo da produção em todos os aspectos.”

## **CARACTERÍSTICAS DA CONTABILIDADE GERENCIAL**

Para IUDÍCIBUS (1998, p.21), a contabilidade gerencial pode ser caracterizada superficialmente como:

um enfoque especial, conferido a várias técnicas e procedimentos contábeis já conhecidos e tratados na contabilidade financeira, na contabilidade de custos, na análise financeira de balanços etc., colocados numa perspectiva diferente, um grau de detalhe mais analítico ou numa forma de apresentação e classificação diferenciada, de maneira a auxiliar os gerentes das entidades em seu processo decisório. A contabilidade gerencial, num sentido mais profundo, está voltada única e exclusivamente para a administração da empresa, procurando suprir suas informações que se **encaixam** de maneira válida e efetiva no modelo decisório do administrador.

Considera-se que o modelo decisório do administrador leva em conta cursos de ações futuras, informações sobre situações passadas ou presentes que serão de valor para o modelo decisório, a mediada que o passado e o presente sejam estimadores daquilo que poderá acontecer no futuro.

As principais características da Contabilidade Gerencial são apresentadas no Quadro abaixo:

### **Características dos Processos da Contabilidade Gerencial**

<b>PROCESSO</b>	<b>CARACTERISTICAS</b>
• IDENTIFICAÇÃO	Reconhecimento e avaliação de transações empresariais e outros eventos econômicos para ação contábil apropriada.
• MENSURAÇÃO	Quantificação, incluindo estimativas, transações empresariais ou outros eventos econômicos que têm ocorrido ou previsões dos que podem acontecer.
• ACUMULAÇÃO	Delineação de abordagens disciplinadas e consistentes para registrar e classificar transações empresariais apropriadas e outros eventos econômicos.
• ANÁLISE	Determinação das razões para reportar a atividade e sua relação com outros eventos econômicos e circunstanciais.
• PREPARAÇÃO E INTERPRETAÇÃO	Coordenação e planejamento de dados contábeis, provendo informações apresentadas logicamente, o que inclui, se apropriado, as conclusões referentes a esses dados.
• COMUNICAÇÃO	Informação pertinente para a administração e outros para usos internos e externos.
• PLANEJAMENTO	Quantificação e interpretação dos efeitos de transações planejadas e outros eventos econômicos na empresa; inclui aspectos estratégicos, táticos e operacionais e requer que o contador forneça informações quantitativas, históricas e prospectivas para facilitá-la; isso inclui, também, participação no desenvolvimento do sistema de planejamento, estabelecendo metas alcançáveis e escolhendo meios apropriados de monitorar o progresso em direção às metas.
• AVALIAÇÃO	Julgamento das implicações de eventos históricos e esperados e ajuda na escolha do curso ótimo de ação; inclui a tradução de dados em tendências e relações: comunicação das conclusões derivadas, efetivamente e prontamente, das análises.
• CONTROLE	Assegurar a integridade da informação financeira relativa às atividades e aos recursos e aos recursos da empresa; monitoramento e medição do desempenho e indução a qualquer ação corretiva exigida para retornar a atividade a seu curso intencional; fornecimento de informações aos executivos que operam em áreas funcionais que possam usá-las para alcançarem o desempenho desejável.
• ASSEGURAR RECURSOS DE RESPONSABILIDADE	Implementar um sistema de reportar o que está alinhado com as responsabilidades organizacionais e contribuir para o uso efetivo de recursos e de medidas de desempenho da administração; transmitir os objetivos e as metas da administração ao longo da empresa na forma de responsabilidades nomeadas, que são base para identificar responsabilidades; sistema que fornece, contabiliza, reporta e que acumulará e informará receitas apropriadas,

	despesas, ativos, obrigações e informação Quantitativa relacionada para gerentes que terão, então, melhor controle sobre estes elementos.
• RELATÓRIOS	Preparação de relatórios financeiros baseados em princípios de contabilidade geralmente aceitos, ou em outras bases apropriadas, para grupos não administrativos, como acionistas, credores, agências regulamentadoras e autoridades tributárias; participação no processo de desenvolver os princípios de contabilidade que estão subjacentes ao relatório externo.

Fonte: adaptado de ATKINSON et al. (2000, p.67).

A Contabilidade Gerencial consiste em preparar, de forma simples e objetiva, as informações financeiras para o processo de gestão da empresa, com conhecimento e acompanhamento amplo do contador gerencial nos processos de planejamento, execução e controle, apurando as variações ocorridas e suas possíveis causas.

MARTINS apud SANTOS e PINHEIRO (2001, p.21), consideram que, “para a contabilidade gerencial não deve haver nunca *princípios*, muito menos legislação (...) devemos no campo da Contabilidade Gerencial procurar conhecer a necessidade do gestor, para bem atendê-lo, só que sem normatizar ou muito menos legislar a esse respeito; a validação deve se consubstanciar na aceitação das regras que provarem ser úteis.”

Na aplicação da contabilidade gerencial em uma empresa, regras demais poderão atrapalhar o processo de atendimento das necessidades de informações para os usuários, porém, não se pode deixá-la solta demais, devendo-se criar parâmetros com aplicações úteis e confiáveis ao processo de gestão empresarial.

## **OBJETIVOS E FINALIDADES DA CONTABILIDADE GERENCIAL**

Uma das funções mais importantes da contabilidade gerencial, descrita por IUDÍCIBUS (1998, p.266), consiste em “fornecer informações hábeis para a avaliação de desempenho. Este desempenho pode ser considerado não somente em relação à apuração de resultados por produto ou por serviços, mas envolve uma apreciação de “quão bem” se houveram os vários setores da empresa”.

A contabilidade como função decisória, de acordo com PARANHOS (1992, p.10-11), visa em um sistema integrado de informações de natureza econômico-financeira oferecer aos diretores e gerentes, por meio da coerência conseguida entre as diversas fontes de dados da empresa, com os elementos mais adequados para servir de apoio as tomadas de decisões, sendo dotada de grande objetividade e presteza na apresentação das informações dos resultados aos administradores de forma clara e precisa com linguagem simples.

Os gestores necessitam de informações de custos e lucratividade de suas linhas de produtos, segmentos do mercado e de cada produto e cliente. Necessitam de um sistema de controle operacional que acentue a melhoria de custos, de qualidade e de redução de tempo de processamento das atividades desenvolvidas por seus funcionários

A contabilidade gerencial, conforme apresentado por PIZZOLATO (2000, p.194-195), está voltada para: informação contábil que pode ser útil à administração. Trata-se de qualquer conjunto de informações com origem contábil para circulação interna, na forma adequada para assessorar gerentes no processo decisório (...). O foco da Contabilidade Gerencial é sobre segmentos específicos da organização, como departamentos, produtos e atividades, funções etc. Esses eventuais objetivos exigem o rateio de custos totais sobre tais segmentos da empresa, problema irrelevante na contabilidade Financeira.

O processo da contabilidade gerencial deverá ser obtido através do processamento da coleta de dados e informações que serão armazenadas e processadas no sistema de informações da empresa. Com a integração das informações obtidas nos vários departamentos, a contabilidade gerencial, como ferramenta, proporciona aos seus administradores informações que permitem avaliar o desempenho de atividades, de projetos e de produtos da empresa, bem como a sua situação econômico-financeira através da apresentação de informações claras e objetivas de acordo com a necessidade de cada usuário.

Os gerentes das empresas industriais e das empresas de serviços, com um ambiente muito mais competitivo, conforme apresentado por ATKINSON et al. (2000, p.52), necessitam de: Informações contábil-gerenciais precisas e relevantes sobre seus custos efetivos. Os gerentes das empresas industriais precisam dessas informações para:

- 1 – Ajudar os engenheiros a projetarem produtos que podem ser fabricados eficientemente.
- 2 – Avisar onde são necessárias melhorias em qualidade, eficiência e rapidez nas operações de produções.
- 3– Orientar as decisões sobre mix de produtos.
- 4– Escolher entre fornecedores alternativos
- 5 – Negociar com os clientes sobre preços, especificações do produto, qualidade, entrega e serviços.

A contabilidade gerencial, segundo PADOVEZE (1997, p.26), está relacionada com: o fornecimento de informações para os administradores – isto é, aqueles que estão dentro da organização e que são responsáveis pela direção e controle de suas operações. A contabilidade gerencial pode ser contrastada com a contabilidade financeira, que é relacionada com o fornecimento de informações para os acionistas, credores e outros que estão fora da organização.

A contabilidade gerencial deve valer-se do uso de outras disciplinas das áreas de contabilidade e finanças para o desenvolvimento de relatórios gerenciais que atendam às necessidades de seus usuários para o processo de gestão empresarial.

O material informativo cedido atualmente pela contabilidade gerencial é considerado por VASCONCELOS (2000, p.32) como:

rico em elementos que vão auxiliar os interessados, nas mais variadas situações, no que se refere à tomada de decisão. Para isso, torna-se necessário um maior nível de entendimento àqueles que se utilizam da informação. Acredita-se que, se os ensinamentos vierem a auxiliar os interessados a tomar decisões racionais, o sistema de informações contábeis gerenciais estará contribuindo com uma grande parcela para o sucesso dos projetos executados no ambiente econômico.

As empresas que utilizam um sistema integrado de contabilidade gerencial possuem diferencial positivo em relação às que não possuem, sendo importante no controle dos processos, de forma que se possa planejar e analisar sobre o futuro, antecipando possíveis problemas que possam acontecer, para aplicação de ações corretivas no alcance de objetivos, com previsões de benefícios que poderão ser oferecidos aos seus clientes.

## **PLANO DE CONTAS E A CONTABILIDADE GERENCIAL**

A ferramenta básica para que o controller possa desempenhar devidamente sua tarefa é o sistema contábil empregado pela empresa. A fim de que seja considerado adequado, este deverá refletir funcionalidade, flexibilidade e economia. Por sistema contábil, entende-se o conjunto dos três ramos da contabilidade : geral , fiscal e de custo. O bom andamento desse mecanismo depende dos princípios adotados pela empresa.

Os princípios da função contábil derivam de um plano de contas. Por esta razão, a primeira tarefa do controller é estabelecer o plano de contas mais racional possível para a sua empresa. Baseado nos conhecimentos da empresa, o controller deve analisar as necessidades dos executivos que a dirigem.

O que a empresa mais necessita da área controller é um retrato fiel de suas atividades no fim de cada dia, semana ou mês, com menos esforço e com menos gastos possíveis. Isto só poderá ser obtido mediante aceitação prévia de um plano de contas adequado.

Conforme PADOVEZE (1997, p.49) apresenta o plano de Contas Contábil como:  
Os planos de contas contábeis deverão ser construídos tendo em vista ao relatórios futuros que dele de originarão, e a necessidade da integração de todo o sistema de informação contábil, através da navegabilidade dos dados. Para tanto, é necessário obedecer a dois aspectos fundamentais na elaboração dos planos de contas gerenciais, partindo do plano de contas fiscal: segmentação dos planos por áreas afins do principais relatórios e criação de contas adicionais para integração do sistema.

Para uma empresa na implantação de um sistema de informações contábeis para o processo de gestão, é necessária a adaptação do plano de contas estabelecidos através da Legislação fiscais, com implantação de contas para um bom desempenho do sistema, principalmente para fins de apuração de resultado por unidades operacionais.

Sendo o Plano de Contas a base de toda atividade a ser desenvolvida pela contabilidade , este deverá ser :

    Informativo e adaptado às necessidades da empresa;

    Prático, evitando custos contábeis ;

    Ser abrangente, fornecendo apenas os dados necessários ;

    Ser claro, ou seja, acessível ao nível de pessoal que vai utilizá-lo ;

Ser flexível, capacidade de sofrer modificações, sem que haja paralisação do processo de trabalho;

    Técnico, de acordo com os princípios contábeis ;

    Uniforme, ou seja, com um único critério;

    Ser exato, de modo que não permita julgamento equívoco ;

    Ser realista, sendo dimensionado de acordo com a empresa onde será aplicado.

Um plano de Contas elaborado levando em consideração as características da empresa, é uma ferramenta básica e indispensável ao atendimento e implementação de um eficiente sistema de informações para elaboração de relatórios gerenciais, devendo se necessário, sofrer as adaptações pertinentes às particularidades de cada empresa.

Conforme definição de NETO apud TEIXEIRA e PANTALEÃO, (1998, p.20)

O plano de Contas é o guia ordenado e sistemático das operações que se realizam numa empresa, as quais movimentam seu patrimônio. Na sua elaboração, é indispensável que o planejador conheça a estrutura prevista para a empresa, suas atividades, campo de ação, métodos de trabalho, em suma, todos os pormenores necessários a um plano que permita acompanhar as atividades da empresa, e também acompanhar o seu desenvolvimento ulterior”.

Sendo o plano de contas considerado um guia para os registro das operações das informações contábeis, o contador em suas atividades, deverá estabelecer um plano de contas apropriado e adequado a funcionalidade,. baseado-se nos conhecimentos da empresa, e analisando as necessidades de controle e a vigilância sobre os componentes patrimoniais e das informações que os executivos necessitam para gestão

FRANCO (1997, p.65), define

“O plano não pode ser rígido e deve permitir modificações durante o período da sua execução, pois em matéria de registro contábil podem surgir imprevistos que nos obriguem a criar novas contas e cancelar outras, atendendo-se ainda ao fato de que os planos variam para cada tipo de organização e de acordo com as circunstâncias.”

O plano de contas é um instrumento contábil que contém todo o programa para utilização das contas, possibilitando que os registros contábeis dos atos e fatos administrativos da empresa sejam realizados de forma ordenada; será a estrutura de toda atividade a ser

desenvolvida pela contabilidade. Sua finalidade é manter um padrão nas demonstrações patrimoniais e relatórios gerenciais.

FIPECAF (1995, p. 41) descreve que na elaboração de um bom plano de contas é fundamental no sentido de utilizar todo o potencial da contabilidade em seu valor informativo para os inúmeros usuários.

Assim, ao preparar-se um projeto para desenvolver um plano de contas, a empresa deve ter em mente as várias possibilidades de relatórios gerenciais e para uso externo e, dessa maneira, prever as contas de acordo com os diversos relatórios a serem produzidos.

Se anteriormente isto era de grande importância, atualmente com os recursos tecnológicos da informática, passou a ser essencial, pois esses relatórios propiciarão tomada de decisão mais ágil e eficaz por parte do usuário.

Ao desenvolver um plano de contas, é necessário visualizar os diversos tipos de relatórios a serem utilizados pelos usuários, assim, o plano de contas deverá ser sempre apto a mudanças, conforme as necessidades e, com a utilização do recurso da informática, os relatórios se tornam mais ágil e eficaz para as tomadas de decisões.

Conforme definem NEVES e VICECONTI (1998, p.178):

Sendo o Plano de Contas a relação lógica e ordenada dos títulos das contas que compõem a escrituração contábil de uma entidade, este deverá apresentar como principais objetivos:

- Uniformizar os registros contábeis;
- Permitir a inclusão ou a exclusão de contas (o plano deve ser flexível, capacidade de sofrer modificações, sem que haja paralisação do processo de trabalho);
- Os títulos das contas devem identificar, da melhor maneira possível, os fatos efetivamente ocorridos, sendo claro e realista, dimensionado de acordo com a empresa onde será aplicado.

As contas podem ainda serem classificadas por vários departamentos ou seções da empresa, considerando-se separadamente os resultados de cada uma.

Para TEIXEIRA E PANTALEÃO (1998, p.25),

A codificação das Contas em um Plano de Contas visa dar mais eficiência operacional, contribuindo sobretudo para:

- a) facilitar o registro dos atos e fatos administrativos, mediante a associação das contas do Elenco a códigos numéricos, de sorte que este, de forma inequívoca, identifique e simultaneamente indique sua classificação;
- b) dar maior rapidez à pesquisa das contas e à classificação contábil dos documentos;
- c) eventualmente, substituir a denominação das contas pelos seus respectivos números - código, tanto na escrituração como na documentação que lhe dá suporte.

As classificações das contas auxiliam na agilidade de registro de lançamentos contábeis, através da identificação do grupo a que pertence, com o código correspondente, que também auxilia no processo informatizado com maior agilidade da escrituração.

### **Usuários das informações contábil-gerenciais**

A necessidade da informação é determinada por seus usuários finais, seus consumidores. Assim, as informações devem ser geradas para atender a esses usuários e não aos contadores. O contador gerencial é aquele que sabe perfeitamente que a informação que faz parte de seu sistema foi elaborada para atender as necessidades de outras pessoas. Portanto, deve-se fazer um estudo básico das necessidades das informações a partir de decisões que serão tomadas. Os usuários finais da informação, deverão especificar claramente as necessidades de informações que necessitam para atender adequadamente no processo de decisão que deverão serem tomadas.

Conforme descrito por PIZZOLATO (2000, p.3)

Os usuários da informação da contabilidade gerencial podem ser classificados em duas famílias

#### **a) Os Usuários Externos**

São considerados legítimos interessados na vida das empresas, pois estas devem estar subordinadas aos interesses e objetivos da sociedade em que se inserem. Em termos mais específicos, e dependendo da importância relativa de cada empresa, há uma variedade de pessoas e entidades interessadas em conhecer seu desempenho, tais como: clientes, banqueiros, fornecedores, credores em geral, analistas financeiros, acionistas, investidores, órgãos governamentais diversos, desde estatísticos e de planejamento até órgãos controladores de impostos etc.

#### **b) Os Usuários Internos**

No plano interno de operações de uma empresa, as informações contábeis devem ser obtidas e registradas de forma metódica e sistemática, tendo em vista as múltiplas utilizações que podem oferecer. Além daqueles aspectos resultantes de exigências legais, as finalidades das informações contábeis gerenciais podem ser classificadas em duas grandes



vertentes, o Planejamento e o Controle, as quais devem ser atividades integradas, pois o processo de planejar também deve prever os procedimentos subsequentes de controlar.

Para a contabilidade gerencial, o fornecimento de relatórios a usuários externos, relaciona-se a pessoas ou empresas que não participam da organização e que possuem a necessidade de conhece-la por motivos específicos, assim como as instituições financeiras, órgãos governamentais, fornecedores e outros. Os usuários internos, referem-se a relatório de informações relacionadas aos membros envolvidos no processo da empresa, desde o empresário/administrador, até os operários que necessitam estarem envolvidos no processo de planejamento e controle do desempenho do objetivo e meta da empresa.

A Contabilidade Gerencial gera informações destinadas ao usuário interno, portanto, deve-se distinguir três classes de participantes, diretamente envolvidos no processo :

- a) *Os processadores da informação*
- b) *O s usuários*
- c) *Os estudiosos*

O quadro abaixo, sintetiza os posicionamentos normais desses participantes da elaboração das informações contábeis , através dos vários estágios da elaboração das mensagens.

**Fases de Processamento e envolvimento de elementos no processo Contábil Gerencial**

FASES DE PROCESSAMENTO	ELEMENTOS HUMANOS ENVOLVIDOS COM A INFORMAÇÃO CONTÁBIL		
PERCEPÇÃO COLETA	COLETADORES	<b>PROCESSAMENTO DA INFORMAÇÃO</b>	<b>ESTUDIOSOS DA INFORMAÇÃO</b> (Professores, pesquisadores e estudantes )
ARMAZENAMENTO ACESSO PROCESSAMENTO	PREPARADORES		
TRANSMISSÃO APRESENTAÇÃO	TRANSMISSORES		
UTILIZAÇÃO DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS OBTIDAS	USUÁRIOS		

Fonte: ROCCHI, (1989, p. 26)

Para a contabilidade gerencial, o fornecimento de relatórios a usuários externos relaciona-se a pessoas físicas ou jurídicas que não participam da organização e que possuem a necessidade de conhecê-la por motivos específicos. Os usuários internos estão relacionados aos membros envolvidos no processo da empresa, desde o empresário/administrador, até os operários que necessitam de informações para acompanhar o processo de planejamento e controle do desempenho empresarial e para detectar a necessidade de implantação de ações corretivas.

### **Usuários das informações Contabil-Gerenciais**

<b>USUÁRIOS DA INFORMAÇÕES</b>	<b>OBJETIVOS</b>
Alta Administração Gerenciamento contábil global	Canalizar informações que sejam apresentadas de forma sintética, em grandes agregados, com a finalidade de controlar e planejar a empresa dentro de uma visão de conjunto.
Média Administração Gerenciamento Contábil Setorial	Canalizar os conceitos de contabilidade por responsabilidades, em termos definido pela empresa em Termos de divisões ou linhas de produtos.
Operacional de cada Produto Gerenciamento contábil específico	São informações que descem a um grau maior de detalhamento, a nível operacional, para gerenciar cada um dos produtos da companhia de forma Isolada.

Fonte: adaptado de PADOVEZE (1997 p.29).

Para todos os segmentos hierárquicos da organização, as informações deverão ser estruturadas e guiadas de acordo com as necessidades de cada usuário.

### **Integração da Contabilidade Gerencial para fins decisoriais**

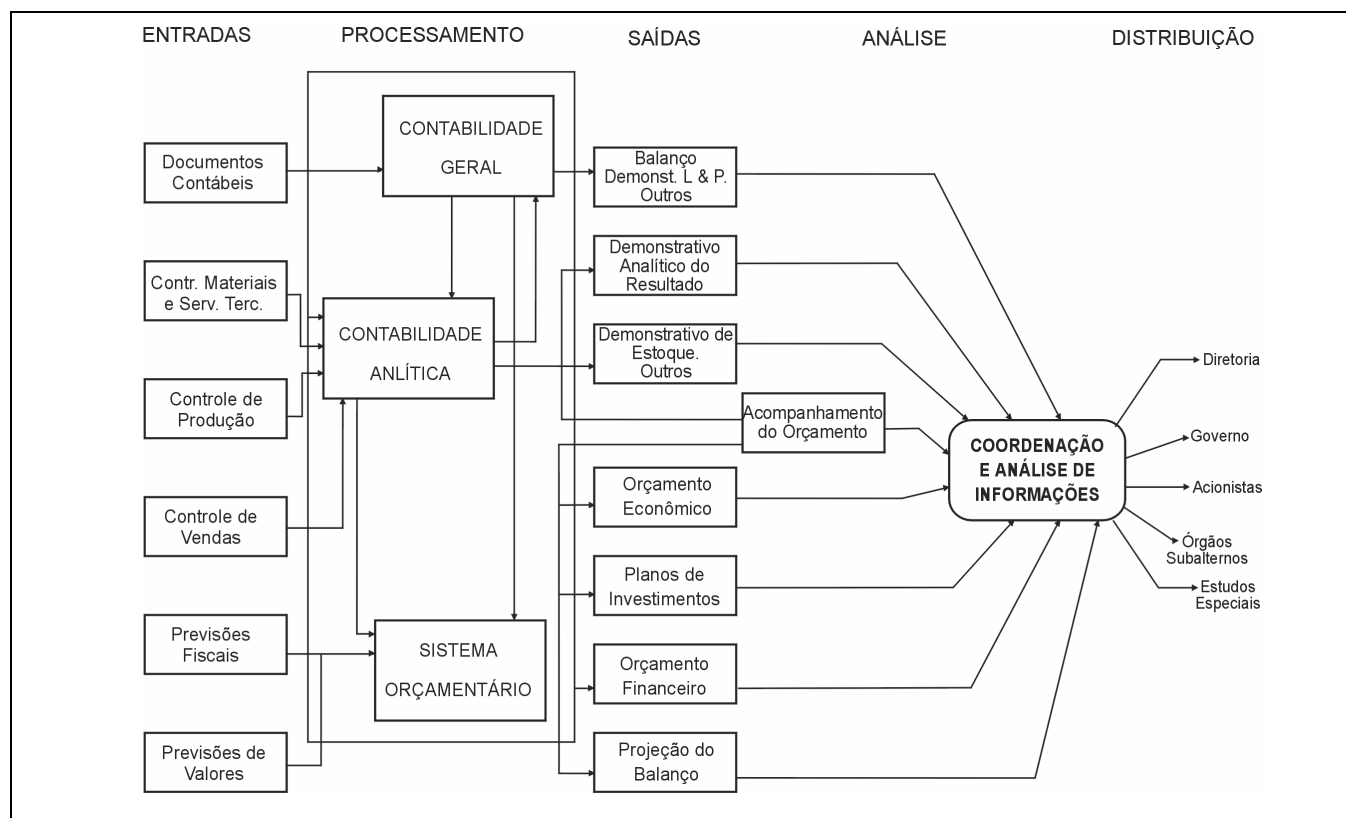
A contabilidade gerencial, afirma IUDÍCIBUS (1998, p.22), para ser utilizada como instrumento no processo de tomada de decisões necessita de integração com: a contabilidade de custos, e por sua vez, com todos os procedimentos contábeis e financeiros ligados a orçamento empresarial, a planejamento empresarial, a fornecimento de informações contábeis e financeiras para decisão entre cursos de ação alternativos recaem,

sem sombra de dúvida, no campo da contabilidade gerencial (...) que requerem informações contábeis (além das de outras disciplinas) que não são facilmente encontradas nos registros da contabilidade financeira. Na melhor das hipóteses, requerem um esforço extra de classificação, agregação e refinamento para poderem ser utilizadas em tais decisões.

Assim, a contabilidade gerencial utiliza em seus procedimentos a contabilidade de custos, dados financeiros, operacionais, objetivos e metas das empresas, objetivando a todo momento atender às necessidades de informações aos usuários.

Conforme demonstrado na Figura 6, PARANHOS, (1992, p.11) apresenta o esquema da contabilidade integrada à contabilidade geral, analítica e sistema orçamentário.

### Esquema da integração da contabilidade gerencial para fins decisoriais



Fonte: PARANHOS (1992, p.11).

A contabilidade, para apresentar informações sob o enfoque gerencial na gestão e tomada de decisões da empresa, deverá apresentar um sistema integrado, para facilitar o nível da informação de forma clara e objetiva na apresentação do resultado da empresa, visualizado como um todo e detalhado conforme necessidades específicas dos usuários.

A forma de gerenciamento em uma empresa está ligada às informações contábeis que são necessárias para o planejamento, acompanhamento e controle, como um conjunto de informações que tratam dos dados de forma total para a utilização e visão da gestão empresarial.

O contador gerencial necessita entender a origem e o escopo dos objetivos e do controle operacional de uma empresa para avaliar seu desempenho por meio destes objetivos. É necessário ultrapassar as informações contábeis para o fornecimento oportuno e pertinente de informações de apoio aos gestores nas tomadas de decisões.

O processo de tomada de decisão termina com a escolha da melhor ação a ser implementada. Para se alcançar esse ponto é necessário que se passe pelas fases de definição do problema, obtenção dos fatos, formulação de alternativas, ponderação e decisão. Em todas essas etapas a informação contábil é de grande importância. Alguns problemas existem somente quando os relatórios contábeis são analisados regularmente e, com o orçamento elaborado com base nas informações históricas e projeções contábeis, pode-se formular e testar as alternativas para se chegar à decisão mais acertada.

### **Atuação do contador no processo da contabilidade gerencial**

IUDÍCIBUS e MARION (2000, p.283) afirmam que o contador deve estar atento: aos desenvolvimentos econômicos e sociais de nossa sociedade e, portanto, às necessidades emergentes de nossos usuários, afim de supri-los das informações necessários, sempre mantendo o custo/benefício de nosso sistema de informação o mais competitivo possível. A informação e sua teoria são os elementos fundamentais da revolução tecnológica que já se iniciou e que se acentuará nos próximos anos. A contabilidade é, essencialmente, informação e, em possuindo uma teoria subjacente e forte, terá todas as condições para permanecer em um campo de conhecimentos extremamente útil para a sociedade em geral.

Os contadores deverão estar preparados e sempre atentos às mudanças e aos desenvolvimentos econômicos, sociais e tecnológicos que vêm ocorrendo de maneira rápida. A informação contábil é essencial para o controle e desenvolvimento empresarial, porém, necessita constantemente ser revista e analisada, para constatar se está produzindo os resultados necessários para o processo de gestão.

O Contador Gerencial, pela própria natureza das funções que lhe são solicitadas a desempenhar, necessitará de formação bem diferente daquela exigida para o profissional que atua na contabilidade formal, precisando assim de bons conhecimentos matemáticos e estatísticos, pesquisa operacional e técnicas de planejamento.

Uma das importantes responsabilidades do contador gerencial apresentada por ATKINSON et al.(2000, p.447) é:

avaliar o impacto das decisões e ações administrativas que afetam as atividades e os processos da empresa. Para apoiar a tomada de decisão, é necessário identificar alternativas diferentes disponíveis para os gerentes, como também, avaliar como os custos e receitas diferem por meio de ações alternativas (...) Os contadores gerenciais também devem ser capazes de avaliar o impacto financeiro de recentes decisões sobre atividades e processos, tais como *layouts* das fábricas melhorados, que dinamizam as operações de produção.

O ambiente das empresas de competitividade global, conforme IUDÍCIBUS e MARION (2000, p.282), é internacional e está colocando, para os contadores e para a Contabilidade, desafios e, ao mesmo tempo, oportunidades de desenvolvimento, que podem marcar uma nova fase na evolução da teoria da Contabilidade. Eis as principais tendências que assinalaram:

- a) Internacionalização dos mercados, com a necessidade de harmonização de princípios contábeis em nível supranacional
- b) Necessidade da contabilidade de custos adequar-se, sem perder suas vantagens comparativas de sistema de baixo custo, às novas filosofias de qualidade total, competitividade e eficiência.
- c) Considerando que análises mais recentes têm demonstrado que o modelo decisório e as necessidades informativas, tanto de tomadores de decisões internas à empresa como de agentes externos são basicamente os mesmos; não mais se justifica, em nível conceitual, a existência de uma teoria da Contabilidade financeira (para os usuários externos) e o que se denomina contabilidade Gerencial na verdade uma coletânea de tópicos que ainda não ganhou uma estrutura coerente. Esforços terão que serem realizados a fim de estruturar princípios Fundamentais de Contabilidade e, conseqüentemente, montar uma teoria que abarque tanto a Contabilidade gerencial quanto a Financeira (e a de Custos, como parte da Gerencial, é claro).

Com a competitividade global e internacional, as empresas estão implementando métodos de contabilidade gerencial com destaque aos pontos críticos de tomada de decisões. Os métodos de contabilidade gerencial deverão atender aos princípios de redução dos custos e melhoramento do ciclo de vida dos produtos, apresentando modelos que possam serem utilizados para processos e estratégias, como uma das fontes de vantagem competitiva.

Neste sentido, IUDÍCIBUS (1998, p.309) destaca que:

Ao mesmo tempo em que nos deslumbramos, todavia, com esta nova abordagem, devemos claramente estabelecer suas limitações, no sentido de que nada substitui, na empresa, o conhecimento íntimo das informações por parte do Contador Gerencial e o feeling do gerente ou Diretor Financeiro que vai utilizar as informações. Entretanto, estas qualidades inatas e profissionais podem, sem dúvida, ser potencializadas através do fornecimento de melhores informações, através da aplicação de métodos quantitativos aos dados contábeis (...) Assim, somente o Contador e o Gerente saberão discernir o matematicamente correto do praticamente factível. Uma outra solução matemática deverá ser encontrada, ou um atalho que seja possível na realidade empresarial.

Para sobreviver neste novo milênio, SCHWEZ (2001, p.73) o profissional da contabilidade deve possuir: “além do conhecimento, qualidade fundamental, agilidade, perspicácia e disponibilidade para resolver os problemas que surgem – não os empurrar para o próximo da fila. Será valorizado aquele que assumir responsabilidades, tiver iniciativa, boas idéias e soluções para as questões cotidianas que surgirem.”

O contador gerencial, além de elaborar informes gerenciais, deve avaliá-los e analisar seus impactos econômicos, financeiros e operacionais, apoiando assim os gestores nas tomadas de decisões na empresa, bem como opinar por processos de melhorias contínuas no ambiente empresarial.

O contador do futuro, conforme afirma COSENZA (2001, p.58), deverá ser um eterno aprendiz. “Essa é a tendência inevitável num mundo em mutação acelerada, onde tudo fica obsoleto tão rapidamente. O mundo está mais apertado e competitivo e tudo se torna mais complicado. Manter-se ligado e preparado para aprender sempre algo mais de valor e não de contentar nunca com o que já se sabe será a única solução.”

Portanto, fica evidente que o contador gerencial possui um grande desafio pela frente, o de preservar seu mercado profissional nessas novas relações de negócio, sendo um empreendedor de si mesmo, agregando inteligência ao seu trabalho, com aptidão para lidar com as mudanças, se possível antecipando-se a elas, auxiliando a empresa no processo de gestão empresarial.

## **CONTROLADORIA**

---

### **DEFINIÇÃO DE CONTROLADORIA**

Para esclarecer, mais especificamente, o sentido da palavra Controladoria, a razão de sua existência na empresa, poder-se-ia citar, como exemplo, a terminologia da navegação do livro "Controllership", onde caracterizam a controladoria da seguinte maneira :

“A controladoria não compete o comando do navio, pois essa é tarefa do primeiro executivo: representa, entretanto, o navegador que cuida dos mapas de navegação. É sua tarefa manter informado quanto à distância percorrida, ao local em que se encontra e a 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...” (Heckert e Wilson apud TUNG, 1985, p. 34)

A síntese da controladoria e a sua importância de chegar ao porto de destino sem o concurso do navegador é mera casualidade. De nada adianta Ter um navegador, com todo o instrumental, indicando precisamente onde estamos, quando não sabemos a que porto queremos chegar. Neste ponto, poder-se-ia então dizer :

Objetivo é o porto de destino;

Planejamento é rota ;

Controle são os instrumentos de navegação;

A controladoria assegura a chegada ao porto objetivando, na rota prevista.

Em síntese: Para praticar o controle, precisa-se de objetivo;

Para atingir o objetivo, precisa-se de controle.

Ela funciona como um órgão de controle, de suporte e apoio à decisão, no qual está diretamente ligada ao cumprimento dos objetivos da organização.

Atualmente, diante das grandes inovações do mundo gerencial, a contabilidade não pode ficar alheia a estes avanços; é preciso que ela ocupe um espaço atuante e preciso. Daí a necessidade de se dar um novo enfoque: o de não apenas registrar números, mas de controlar, mostrar caminhos, direções.

A contabilidade como controladoria é, sem dúvida, algo essencial para o gerenciamento da empresa. A controladoria é, na verdade, um departamento que registra fatos ocorridos; e sua inovação é no sentido de que, registrando esses fatos, consiga projetar a situação real da empresa, visando sempre os pontos estratégicos presente e futuros, auxiliando, assim, na tomada de decisões da empresa.

"O controle e planejamento são processos integrados que afetam todos os aspectos operacionais, incluindo a determinação dos objetivos e o desenvolvimento de planos de longo e curto prazos".( CAGGIANO & FIGUEIREDO, 1992,p.205 ).

A controladoria pode atuar como órgão administrativo, vindo a garantir a qualidade das informações e a auxiliar os administradores e gestores em suas áreas, abrindo caminhos para que estes atinjam os objetivos pretendidos.

Atua também como ramo do conhecimento na conceituação e teoria em apoio à contabilidade, na elaboração e continuidade do sistema de informações, dando suporte à contabilidade e à gestão da empresa.

### **MISSÃO DA CONTROLADORIA**

A empresa de pequeno porte pode ser controlada e dirigida por uma mesma pessoa. Nas empresas de médio e de grande portes, impõe-se a divisão de tarefas em áreas distintas. No contexto empresarial, a controladoria serve como órgão de observação e controle da cúpula administrativa. É ela que fornece os dados e informações, que planeja e pesquisa, visando sempre mostrar a essa mesma cúpula os pontos estratégicos presente e futuros que põem em perigo ou reduzem a rentabilidade da empresa.

O controle é função que excede os limites da controladoria, visto que toda cúpula administrativa se dedica a controlar as operações empresariais, abrangendo todos os setores, funções e momentos da organização. Examina as origens mais remotas dos atos da gestão, acompanha e registra toda a evolução e efeitos, constatando a sua efetiva incorporação aos resultados da empresa. Cabe à controladoria pôr em evidência não só os efeitos, como também participar na busca das causas, colaborando assim, no perfeito desempenho das atividades de uma entidade.

Manter os gestores informados e atualizados com o sistema de informações é a missão da controladoria, que atua como base sólida, evidenciando e transparecendo a realidade dos relatórios para a gestão da empresa, assegurando a continuidade, desempenho e otimizando seus resultados.

Conforme definição de MOSIMANN; ALVES; FISH, (1993): "Dessa forma, a missão da controladoria é otimizar os resultados econômicos da empresa, para garantir a sua continuidade, através da integração dos esforços das diversas áreas." (p. 83)

Assim, como em todas as áreas, é de responsabilidade da controladoria a veracidade das informações, é devido a ela garantir os dados em exame que são importantes e imprescindíveis na continuidade da organização, fazendo o melhor uso dos recursos disponíveis, de acordo com os materiais coletados. Não significa que dará a solução perfeita, mas buscar o melhor caminho a seguir para decisão empresarial.



A missão da Controladoria é assegurar a otimização do resultado econômico da organização, com a responsabilidade de tornar as informações úteis para breves ou futuras e importantes mudanças no cenário empresarial.

## **OBJETIVOS E META**

O alvo da empresa é o maior lucro possível, conciliável com seu crescimento a longo prazo e também com o bem-estar da coletividade, mediante o atendimento das suas necessidades. Para atingir esse objetivo, a tarefa da empresa seria a de determinar quais as necessidades ou desejos desta mesma coletividade, para depois organizar-se do ponto de vista da produção e da comercialização. Essa tarefa é contínua, pois as necessidades e os desejos dos homens sofrem alterações permanentes.

Para que a empresa consiga alcançar seus objetivos, cada setor de atividade deverá procurar aplicar métodos eficientes, a partir de uma análise cuidadosamente elaborada. Para desempenhar convenientemente as funções que lhe são inerentes, a empresa recorrerá à técnica da controladoria, a qual tem métodos próprios de trabalho, baseados num conjunto de princípios com flexibilidade de aplicação.

O departamento de controladoria busca a forma eficiente e eficaz do conhecimento dos fatos atuais e da previsão dos acontecimentos futuros, tendo como objetivo prestar informações para a empresa, visando inovações e correção de atitudes indevidas. Gera, assim, o controle que dá suporte à gestão de negócios da empresa, de modo a assegurar que esta atinja seus objetivos da empresa, participando das tomadas de decisões a respeito destes, tendo em vista os objetivos setoriais fazem parte do objetivo global da empresa.

Através dos processos de planejamento e execução dos relatórios, a controladoria indica os pontos que apresentam problemas e acompanha o desenvolvimento do processo decisório, observando todos aspectos favoráveis da organização; acompanha o desenvolvimento dos planos em andamento e aponta soluções que conduzam aos resultados desejados segundo os gestores.

Conforme definição de CATELLI, (1999, p.376): a função envolve ajudar a adequação do processo à realidade da empresa ante seu meio ambiente. Estará sendo materializada tanto no suporte à estruturação do processo de gestão como pelo efetivo apoio às fases do processo de gestão, por meio de um sistema de informação que permita simulações e projeções sobre eventos econômicos no processo de tomada de decisão.”

Contudo, o objetivo e responsabilidade da controladoria são avaliar e acompanhar o desenvolvimento dos gestores ou das áreas de responsabilidade.

## **CONTROLLER**

A palavra "controller" servia, inicialmente para designar o executivo que tinha a tarefa de controlar ou verificar as contas. Com a evolução, essa definição tornou-se inadequada, visto não abranger a ampliação das funções do controller. É um profissional que, através do tempo adquiriu conhecimentos específicos e genéricos, tornando-se responsável pelos registros contábeis e informações sobre todas as principais atividades e planos da empresa.

"Cada "controller" deve adaptar-se à formação e necessidade de informação de seus diretores, sem deixar de tentar influenciá-los também, no sentido de canalizar, suas necessidades informativas em formas repetitivas de relatórios, emanada do sistema contábil". (IUDÍCIBUS, 1991, p.269).

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." (FIGUEIREDO & CAGGIANO, 1997, p.28)

O controller faz parte da cúpula administrativa, participando nos processos de planejamento e controle empresarial, capacitando os gerentes e administradores a planejarem, executarem e controlarem adequadamente as atividades da empresa, utilizando com eficiência e eficácia os recursos que são colocados a sua disposição com a missão e objetivo da empresa, conduzindo-a ao sucesso.

Ele é um profissional que possui certos atributos e qualificações, tanto específicos quanto genéricos, a fim de fazer com que a controladoria cumpra sua missão. É responsável pelos registros contábeis e informações sobre todas as atividades, estando cada vez mais envolvido no processo de tomada de decisões da empresa.

## **FUNÇÕES DO CONTROLLER**

O controller tem uma visão ampla da organização e conhece a fundo todas as informações, por isso, sua função é elaborar, analisar e interpretar os relatórios gerenciais de acordo com as necessidades do usuário, que servirão de suporte para a tomada de decisões na empresa.

"(...) o controller desempenha sua função de controle de maneira muito especial, isto é, ao organizar e reportar dados relevantes, exerce uma força ou influência que induz os gerentes a tomarem decisões lógicas e consistentes com a missão e objetivos da empresa." (NAKAGAWA, 1995, p. 13)

Para pleno desempenho de suas funções, o controller, como qualquer outro executivo, deve Ter suas tarefas perfeitamente delimitadas. Exigem-se da parte do controller certas qualidades indispensáveis, com as seguintes características :

- ◆ Capacidade de prever os problemas que poderão surgir e de coletar as informações necessárias para a tomada de decisões; com vista à implantação de ações de melhorias
- ◆ Capacidade de prever o aparecimento de problemas, nos diferentes departamentos, bem como de providenciar os elementos para as devidas soluções;
- ◆ Fornecer as informações em linguagem clara, simples e objetiva aos usuários na interpretação e análise;
- ◆ Traduzir os fatos, uma vez que os números isolados não auxiliam a administração da empresa;
- ◆ Capacidade de Ter sempre olhos voltados para o futuro, pois o passado está morto;
- ◆ Dar informações e elaborar relatórios, no momento em que forem solicitados, pois existem mudanças diárias no sistema econômico do nosso país onde a urgência de análises é necessária para resolução dos problemas que possam surgir;
- ◆ Assumir a posição de conselheiro, não de crítico; O controller não deverá forçar uma tomada de decisão, porém, poderá conseguir o almejado, mantendo o assunto presente até que uma atitude satisfatória seja tomada;
- ◆ Ser imparcial, tendo capacidade de "vender" suas idéias aos demais executivos; sendo crítico, comunicativo e convincente.
- ◆ Capacidade de compreender que no desempenho de suas funções, sua contribuição para outras áreas sofre limitações.

## **CARACTERÍSTICAS DO CONTROLLER**

Dar informações aos gestores no momento certo, em que for solicitado, pois, para o desempenho da empresa deve-se considerar uma informação aproximada caso não seja possível uma posição exata, porém, em tempo hábil para que se produza efeito eficaz;

Ser imparcial e honesto, isto é, ao avaliar e apresentar os resultados, agir independente das partes que estão sendo sujeitas à avaliação, não ajudando ou prejudicando as mesmas, deve ser ético;

Ter capacidade de vender suas idéias aos demais executivos, para isso é preciso que seja criativo, comunicativo e convincente, tendo sempre em mente o controle organizacional para otimização do resultado empresarial.

## **ATUAÇÃO E TAREFA DO CONTROLLER**

O conhecimento dos fatores macroeconômicos da própria empresa fazem com que o controller se situe em seu próprio meio. O sistema contábil e a metodologia financeira constituem as ferramentas principais para o desenvolvimento de um método eficaz de controle. O conhecimento das responsabilidades e da autoridade a ele atribuídas, conferem-lhe uma sólida base de trabalho. Se às qualificações inerentes a sua função estiver unida

uma razoável dose de tato, de imaginação construtiva, de iniciativa, de espírito de imparcialidade e sinceridade, o controller não terá dificuldade em desempenhar eficientemente suas funções.

O controller, como membro da administração não exercerá autoridade direta nos diversos departamentos da empresa.

Desempenha, porém, a função de conselheiro e consultor e a sua ação na empresa estende-se da seguinte forma:

- ◆ Ação Orientadora - formular e recomendar normas para o funcionamento dos departamentos, fazendo com que as políticas estabelecidas sejam claramente entendidas. Recomendar as modificações quando necessárias, ou seja, ao observar falhas no processo voltar ao seu início e orientar para que seja feito corretamente.
- ◆ Ação Corretiva - analisar a entrada de dados e informação, ou seja, corrigir os erros antes da elaboração dos relatórios.
- ◆ Ação Comparativa - supervisionar a elaboração dos relatórios baseados nos resultados atuais das operações, em comparação com o planejado.
- ◆ Ação Diretiva - dirigir atividades internas, de acordo com a política aprovada pela empresa, orientando, assim a diretoria nas suas decisões referentes aos relatórios gerenciais.

O controller atua como um órgão de assessoria e suporte, ligado diretamente à alta administração, funcionando como um filtro das informações geradas pelos diversos setores da empresa; sua função básica é garantir que as informações cheguem corretas ao seu destino no tempo certo, de forma que, quando recebidas, sejam úteis à tomada de decisões.

O controller tem como tarefa manter o executivo principal da companhia informado sobre os rumos que ela deve tomar, aonde ir e os caminhos que devem ser seguidos. É ele quem fornece dados e informações, quem planeja e pesquisa procurando sempre mostrar o caminho correto.

## **A INFLUÊNCIA DA CONTROLADORIA NA GESTÃO EMPRESARIAL**

No atual mundo dos negócios, o termo gestão empresarial ganha cada vez mais destaque dentro das organizações, melhorando o desempenho e buscando alternativas que indiquem a boa administração e adequação dos recursos disponíveis.

As organizações têm necessidade de fazer as coisas acontecerem dentro de uma gestão tão qualitativa quanto quantitativa, no desejo de atingir seus objetivos, desde a mais simples atividade até a mais complexa e conquistar a integração da empresa como um todo.

“A abordagem do conceito de gestão empresarial requer o conhecimento da etimologia da palavra gestão, a qual deriva do latim “gestione”, que quer dizer ato de gerir, gerência, administração. Portanto, gestão e administração são sinônimos (...) Gerir é fazer as coisas

acontecerem e conduzir a organização para seus objetivos.” MOSIMANN; ALVES; FISCH, (1993, p.27)

De acordo com os valores da organização, será estabelecido o processo de gestão, que seguem normas estabelecidas que levam ao cumprimento do objetivo principal da empresa. ou seja, o relacionamento entre acionistas e gestores, refletindo a forma como será aplicado o modelo de gestão.

“O modelo de gestão representa os princípios básicos que norteiam uma organização e serve como referencial para orientar os gestores nos processos de planejamento, tomada de decisões e controle. A empresa (...) deverá cumprir sua missão para garantir sua continuidade.” PEREZ JUNIOR et.al. (1997, p.12)

O processo de gestão assegura o cumprimento da missão, conduzindo os gestores no planejamento, desenvolvimento e acompanhamento da empresa e sua continuidade.

“O processo de gestão, também denominado processo decisório (...) é composto de três etapas: o planejamento, a execução e o controle. O modelo de gestão da empresa inclui sua estrutura organizacional, ou seja, os diversos segmentos que perfazem o todo, os quais são denominados de órgãos. A missão de todas as áreas de uma empresa é dar suporte à gestão de modo a assegurar que a mesma atinja seus objetivos.” (MOSIMANN; ALVES; FISCH, 1993, p.105-107)

A controladoria fornece as informações exatas para tomada de decisões, atuando de acordo com o modelo de gestão que é influenciado pela cultura da empresa e as variáveis ambientais.

A tarefa da controladoria requer aplicação de princípios sadios, os quais 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 posição dentro da sua própria organização, estabelecer padrão de controle, desenvolver métodos eficientes de comunicação e manter um sistema adequado de relatórios.

Conforme define FIGUEIREDO & CAGGIANO (1997, p.43):

“O planejamento é a mais básica de todas as funções gerenciais, e a habilidade com que esta função está sendo desempenhada determina o sucesso de todas operações. Planejamento pode ser definido como o processo de reflexão que precede a ação e é dirigido para tomada de decisão agora com vistas no futuro”.

O planejamento é a primeira fase do processo decisório e envolve os seguintes passos:

Projeção de cenário, ou seja, demonstrado o estado da organização, de que maneira está operando, considerando inclusive os fatores externos, como está e o que precisa mudar;

Definição dos objetivos a serem alcançados, o que se pretende obter especificando-o e aonde se pretende chegar;

Verificação dos pontos fortes e fracos da empresa, identificar onde a empresa tem maior desempenho podendo utilizar os recursos e mudar os pontos que precisam de melhorias;

Avaliação das ameaças e oportunidades ambientais, fala-se do ambiente externo, sua atual posição no mercado e a influência na organização;

Formulação e avaliação de planos alternativos, ou seja, elaborar e avaliar os procedimentos e apresentar soluções viáveis;

Implementação do melhor plano alternativo, que é a escolha do plano que irá beneficiar e dar solução eficaz para processo decisório.

Conforme descreve CHIAVENATO, (1993 p.262):

“A finalidade de controle é assegurar que os resultados daquilo que foi planejado, organizado e dirigido se ajustem tanto quanto possível aos objetivos previamente estabelecidos. A essência do controle reside na verificação se a atividade controlada está ou não alcançando os objetivos ou resultados desejados. O controle consiste fundamentalmente em um processo que guia a atividade exercida para um fim previamente determinado.”

Ao apresentar as possíveis variações das diversas atividades, o controle analisa se estas fogem do padrão de normalidade, podendo alguma delas serem propícias ao desempenho atual e futuro da empresa e corrigir os erros e desvios no processo organizacional.

Para CHIAVENATO, (1999, p.16) “O controle representa o acompanhamento, monitoração e avaliação do desempenho organizacional para verificar se as coisas estão acontecendo de acordo com o que foi planejado, organizado e dirigido. Controle é a função administrativa relacionada com a monitoração das atividades a fim de manter a organização no caminho adequado para o alcance dos objetivos e permitir a correção necessárias para atenuar os desvios.”

O controle é um processo que assegura que as atividades atuais estejam em conformidade com as atividades planejadas. Quanto mais completos, definidos e coordenados forem os planos, tanto mais fácil será o controle e a implementação de ações corretivas se necessárias no processo.

ATKINSON et. al.(2000, p.581-582) destaca que o processo de monitorar, avaliar e melhorar o desempenho da empresa para alcançar seus objetivos e normalmente chamado controle organizacional...(…) Um sistema está sob controle se ele está no caminho para alcançar seus objetivos. Caso contrário, o sistema está fora de controle. Três papéis importantes do contador gerencial, são:

1 – Ajudar uma empresa a ficar sob controle.

2 – Identificar quando o processo está fora de controle

3 – dar suporte à aprendizagem da empresa, com apoio ao planejamento e a tomada de decisão

O processo de manter uma empresa sob controle envolve cinco passos:

**PLANEJAMENTO**

Consiste no desenvolvimento dos objetivos primários e secundários da empresa e na identificação dos processos que o completam

**EXECUÇÃO**

Consiste em implementar o plano

**CORREÇÃO**

Consiste na realização de qualquer ação corretiva necessária para trazer o sistema sob controle

**MONITORAÇÃO**

Consiste em mensurar o nível atual de desempenho do sistema

**AVALIAÇÃO**

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

Fonte : adaptado de ATKINSON e tal (2000, p.582)

Para o processo de controle fazer sentido, a empresa deve ter conhecimento e habilidades par detectar as situações que exigem correções, em determinados passos, aplicar as ações corretivas necessárias para acerto do processo de controle objetivando o alcance do objetivo proposto.

Conforme descreve CATELLI (1999, p.61)

O controle visa assegurar, por meio de correções de “rumos”, que os resultados planejados sejam efetivamente realizados, apoiando-se na avaliação de resultados e desempenhos. O processo de controle compreende a comparação entre os resultados realizados e os planejados, a identificação de desvios e suas respectivas causas, e a decisão quanto às ações a serem implementadas. O processo de controle consiste em ações corretivas, tanto

no desempenho que vem sendo realizado quanto em programas de curto prazo, planos de médio e longo prazos e diretrizes estratégicas se for o caso.

As decisões envolvidas na área de controle, surgem de duas atividades maiores: primeiro, comparar o desempenho real com o que foi planejado; segundo, determinar se o plano deve ser modificado com ações de melhoria para atingir o resultado.

Características dos aspectos do processo de controle

ASPECTOS	CARACTERÍSTICAS
• ORIENTAÇÃO ESTRATÉGICA PARA RESULTADOS	O controle deve apoiar planos estratégicos e focalizar as atividades essenciais que fazem a real diferença para a organização.
• COMPREENSÃO	O controle deve apoiar o processo de tomada de decisão apresentando dados em Termos compreensíveis. O controle deve evitar relatórios complicados e estatísticas enganosas.
• ORIENTAÇÃO RÁPIDA PARA AS EXCEÇÕES	O controle deve indicar os desvios rapidamente, através de uma visão panorâmica sobre o local em que as variações estão ocorrendo, e o que deve ser feito para corrigi-los adequadamente.
• FLEXIBILIDADE	O controle deve proporcionar um julgamento individual e que possa ser modificado para adaptar-se a novas circunstâncias e situações.
• AUTOCONTROLE	O controle deve proporcionar confiabilidade, boa comunicação e participação entre as pessoas envolvidas.
• NATUREZA POSITIVA	O controle deve enfatizar o desenvolvimento, mudança e melhoria. Deve alavancar a iniciativa das pessoas e minimizar o papel da penalidade das punições.
• CLAREZA E OBJETIVIDADE	O controle deve ser imparcial e acurado para todos. Deve ser respeitado como um propósito fundamental : a melhoria do desempenho.

Fonte : Adaptado de CHIAVENATO (1999, p.653-654)



O objetivo do controle é manter as operações dentro dos padrões estabelecidos a fim de que os objetivos sejam alcançados com envolvimento da equipe. Assim, as variações, erros ou desvios devem ser corrigidos para que as operações sejam normalizadas, sem ficar a procura de culpados e de penalidades, mas sim de aplicações de ações corretivas que visa manter o desempenho dentro do nível dos padrões estabelecidos, visando que tudo seja feito exatamente de acordo com o que se pretendia fazer.

Conforme descreve PEREZ JUNIOR (1997, p.37)

O processo decisório é influenciado pela atuação da Controladoria através das informações de planejamento e controle, que exigem sistemas de informações que suportem estas decisões. A missão da controladoria é otimizar os resultados econômicos da empresa através da definição de um modelo de informação baseado no modelo de gestão. O papel da controladoria, portanto, é assessorar a gestão da empresa, fornecendo mensuração das alternativas econômicas e, através da visão sistêmica, integrar informações e reportá-las para facilitar o processo decisório.

A controladoria desempenha papel atuante no fornecimento de informações gerenciais integradas para apoio aos gestores no processo de informações baseada em modelo de gestão que facilita o processo de tomada de decisões, com visão sistêmica para a obtenção de resultados.

A controladoria utiliza-se das informações e relatórios das áreas a serem controladas para iniciar o trabalho de interpretação, avaliação e conclusão. A informação é uma ferramenta para o desenvolvimento do planejamento, execução e do controle.

O sistema de relatórios faz parte do plano de controle da empresa. Após o planejamento, inicia-se a fase de controle. Após esta, segue-se a tarefa de analisar os resultados obtidos. Depois os resultados são relatados aos respectivos responsáveis, através dos canais preestabelecidos, para que sejam tomadas determinadas decisões.

## **CONTROLADORIA E O SISTEMA DE INFORMAÇÃO**

À medida que uma empresa cresce, suas atividades tornam-se mais complexas. Para dirigi-la, a cúpula administrativa necessita de informações para inteirar-se dos acontecimentos importantes nas respectivas áreas de atuação. É mediante esse fluxo de informações que ela consegue administrar sua empresa. A tomada de decisões depende, em grande parte da quantidade e da qualidade das informações recebidas. A tarefa de coletar dados, selecioná-los, analisá-los e retratá-los é muito importante para que a empresa alcance seus objetivos.

Em síntese, os relatórios visam fornecer à empresa melhores condições para que possa :

- Calcular o lucro e as vantagens obtidas em relação aos planos estabelecidos;
- Melhor controlar as operações correntes e tomar decisões necessárias;
- Avaliar o desempenho por área e responsabilidade;
- Fornecer base para o planejamento futuro.

Portanto, a condição primordial de um bom relatório é a clareza. Um bom relatório indica claramente a situação passada e a tendência futura do fenômeno observado. Uma informação clara e objetiva permite a compreensão, a qual conduz à confiança e ao sucesso. Em um bom relatório as informações são classificadas em função de sua relevância ; as de pouca importância são relegadas ao final ou eliminadas. Deverá ser evitado um número exagerado de cifras e tabelas complicadas.

### **COMO E O QUE RELATAR ?**

O conteúdo do relatório, bem como a maneira de apresentá-lo varia em função das circunstâncias. Eis algumas sugestões práticas :

Limpeza na apresentação - o relatório é um trabalho escrito semelhante a outros documentos. A sua apresentação exterior é muito importante. O relatório deve ser sucinto e objetivo. O bom relatório é, em geral, mais curto ;

Entrega a tempo - um relatório entregue com atraso significa dinheiro perdido ; retarda as decisões ou as medidas corretivas necessárias;

Estímulo à ação - a finalidade do relatório é incentivar a ação. Para isso, a sua função não se limita aos fatos passados, mas fornece sempre uma indicação para o futuro, que permite uma tomada de decisão pelo responsável;

Padrão definido - as modificações, se freqüentes, afetam a comparação entre os dados e a compreensão daqueles que os recebem.

### **IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA DE RELATÓRIO**

Como falado anteriormente, o sistema de relatórios faz parte do sistema de controle da empresa. Assim sendo, não pode haver relatório sem ter havido um sistema de controle e de planejamento devidamente implantado e consolidado. Como ponto fundamental desse sistema, a implantação do sistema de relatórios tem os seguintes objetivos :

Elaborar o planejamento anual, baseado nas estimativas das receitas ;

Separar os custos e as despesas por centro de responsabilidade , o que possibilitará localizar as causas dos grandes desvios ;

Estabelecer os níveis de responsabilidade individuais em função de um padrão de lucro ou de retorno sobre o investimento ;

Idealizar um sistema de revisão e avaliação de relatórios para que haja o desenvolvimento do planejamento da empresa.

## **TIPOS DE RELATÓRIOS**

Tendo cada empresa necessidades específicas, o sistema de relatórios deverá ser elaborado de modo a atender tais necessidades. Há praticamente uma infinidade de tipos de relatórios. Dentre eles, poder-se-ia destacar :

Relatórios para supervisores - são os relatórios que dizem à respeito da produtividade de um número reduzido de trabalhadores sob a responsabilidade de um supervisor. Tais relatórios evidenciam a atuação real em comparação com a planejada, bem como as causas de tais variações. Isto auxilia os supervisores no controle das suas atividades presentes e no planejamento das futuras ;

Relatórios para superintendentes - à medida que se passa para escalões superiores à hierarquia da administração, os relatórios deverão ser menos detalhados. Os dados devem ser fornecidos diária ou semanalmente, a fim de que tenham noção da situação geral da empresa e possam tomar decisões e tempo, quando for preciso ;

Relatório para gerente - estes relatórios devem ser diários e comparados com os dados planejados no mês ou ano anterior ;

Relatórios para vice-presidente e diretores - a cúpula administrativa não se interessa pelos detalhes, visto que os resultados globais constituem a meta final da empresa.

### **Característica da boa Informação dos relatórios contábil-gerenciais**

CARACTERÍSTICAS	DEFINIÇÕES
PRECISA	A informação precisa não tem erros. Em alguns casos, a informação imprecisa é gerada pela entrada de dados incorretos no processo de transformação. Isto é comumente chamado de entra lixo, sai lixo (ELSL).
COMPLETA	A informação completa contém todos os fatos importantes. Por exemplo, um relatório de investimento que não inclui todos os custos importantes não está completo.
ECONÔMICA	A informação também deve ser de produção relativamente econômica. Os tomadores de decisões devem sempre fazer um balanço do valor da informação com o custo de sua produção.

FLEXIVEL	A informação flexível pode ser usada para diversas finalidades. Por exemplo, a informação de quanto se tem de estoque disponível de uma determinada peça pode ser usada por representantes de vendas no fechamento de uma venda, por um gerente de produção para determinar se mais estoque é necessário, e por um diretor financeiro para determinar o valor total que a empresa tem investido em estoques.
CONFIÁVEL	A informação confiável pode ser dependente. Em muitos casos, a confiabilidade da informação depende da confiabilidade do método de coleta dos dados. Quer dizer, a confiabilidade depende da fonte da informação.
RELEVANTE	A informação relevante é importante para o tomador de decisões. A informação de que os preços da madeira de construção devem cair, pode não ser relevante para o fabricante de chips de computador.
SIMPLES	A informação deverá ser simples, não deve ser exageradamente complexa. A informação sofisticada e detalhada pode não ser necessária. Na verdade, informações em excesso pode causar sobrecarga de informações, quando um tomador de decisões tem informações demais e não consegue determinar o que realmente é importante.
EM TEMPO	A informação em tempo certo é enviada quando necessária. Saber as condições do tempo da semana passada não ajudará a decidir qual agasalho deve vestir hoje
VERIFICÁVEL	Finalmente, a informação deve ser verificável. Isto significa que pode-se checá-la para saber se está correta, talvez checando várias fontes da mesma informação

Fonte: Stair ( 1998, p.6)

Conforme descrito por CRUZ (1998, p.39)

...é necessário usar tecnologia da informação como instrumento de suporte ao desenvolvimento do sistema de organização, ou seja, a tecnologia usada deve estar alinhada com o plano estratégico e diretamente ligada ao dia-a-dia da organização, como forma de garantir que cada atividade do sistema seja executada da melhor forma possível. Para poder ajudar na tarefa da escolha da melhor tecnologia da informação, aquela que melhor se ajuste às necessidades da empresa...,é necessário aprender uma metodologia que possibilite planejar e executar um plano...e agir com correções, sendo: OPERAR

- Organizar as necessidades para que cada uma delas possa ser considerada dentro de um contexto de importância e prioridade
- Planejar cada uma das soluções com base na análise das necessidades.
- Executar os planos sem atropelos.
- Revisar periodicamente a execução do plano para que as correções de rumo sejam tomadas imediatamente às necessidades.
- Agir sobre toda e qualquer ocorrência. Jamais esperar que as soluções aconteçam por geração espontânea.
- Realizar o plano original, atualizando-o com as correções que se fizerem necessárias.

Para implantação de um sistema de informações na empresa, faz-se necessário utilizar recursos tecnológico, bem como o planejamentos e procedimentos que deverão serem executados pelo sistema, com acompanhamento constante dos resultados, envolvimento e treinamento da equipe e aplicações de ações corretivas quando necessário.

## **SISTEMAS DE INFORMAÇÕES CONTÁBIL GERENCIAIS**

Para IUDÍCIBUS & MARION (2000, p.64)

“A informação contábil precisa ser compreensiva, isto é, completa, e retratar todos os aspectos contábeis de determinada operação ou conjunto de eventos ou operações. Não se devem compensar créditos com débitos, ou direitos e obrigações. Todos os aspectos de uma operação que afeta o patrimônio precisa ser levado em conta.”

A forma de apresentação da informação contábil para o processo de gestão nas empresas deverá ser apresentada de forma clara, simples e objetiva, abrangendo os aspectos operacionais, econômicos e financeiros da empresa.

Conforme apresentado por ATKINSON et.al. (2000, p.763):as metas do sistema gerencial e de controle como as seguintes:

- a) Auxiliar a empresa a planejar para o futuro.
- b) Monitorar os eventos do ambiente externo e seus efeitos no projeto e funcionamento do Sistema de contabilidade gerencial e de controle.

- c) Medir e registrar os resultados das atividades que ocorrem dentro da empresa para assegurar que os tomadores de decisões estejam bem informados.
- d) Avaliar o desempenho dos funcionários e grupos da empresa.

Como as pessoas estão envolvidas com cada uma dessas metas, o estudo dos métodos e sistemas da contabilidade gerencial, devem estar conectados ao estudo do comportamento humano com envolvimento e a participação da equipe, na implantação e desenvolvimento do planejamento e objetivos do sistema de informação gerencial da empresa, oferecendo estímulo e ouvindo e considerando as opiniões pode ser uma forma de incentivar a equipe ao envolvimento e concentração de esforços para atingirem seus objetivos, proporcionando assim, melhor desempenho das atividades e melhorias do resultado geral da empresa.

MAGALHÃES E LUNKES (2000, p.54) apresentam que:

“As características gerais das informações, contidas ou geradas pelos sistemas contábeis, podem ser dados financeiros ou dados de desempenho, de maneira que cabe a gerência, por meio de suas necessidades de planejamento e controle, expressar e analisar as condições de uso e torná-las compatíveis aos diversos setores, para decisão.”

Conforme apresentado por PADOVEZE (1997, p.38):

Os pressupostos básicos dos aspectos principais e mais relevantes, que devem ser observados na elaboração de um Sistema de informação Contábil Gerencial, bem como as características e procedimentos para sua utilização adequada são apresentadas conforme quadro abaixo

### **PRESSUPOSTOS BÁSICOS NA ELABORAÇÃO DO SISTEMA DE INFORMAÇÕES CONTÁBIL-GERENCIAIS**

<b>PROCEDIMENTOS</b>	<b>CARACTERÍSTICAS</b>
Necessidade de Informação	a necessidade da informação alinhada ao absoluto respaldo ao contador e a seu sistema, é o elemento vital para o sucesso de um sistema de informação contábil. Caso esses conceitos de utilidade e necessidade da informação contábil não estejam imediatamente presentes no ambiente da cúpula administrativa da entidade, é tarefa do contador fazer nascer e crescer essa mentalidade gerencial. Para isso, é necessário apenas o conhecimento profundo da Ciência Contábil e de seu papel informativo – gerencial.

Planejamento e Controle	O sistema de informação exige planejamento para produção dos relatórios, para atender plenamente aos usuários. É necessário saber o conhecimento contábil de todos os usuários, e construir relatórios com enfoques diferentes para os diferentes níveis de usuários. Dessa forma, será possível efetuar o controle posterior. Só poderá ser controlado aquilo que é aceito e entendido. Além disso, se o sistema de informações gerenciais não for atualizado periodicamente, poderá ficar numa situação de descrédito perante seus usuários.
-------------------------	--

Fonte: Adaptado de PADOVEZE(1997, p.38)

Um processo de implantação de um sistema de contabilidade gerencial, deverá ser planejado para estabelecer a relação dos dados necessários, gerando assim, informações que deverão ser controladas para o atendimento da real necessidade do usuário, e quando necessário, implantadas ações corretivas para melhor aproveitamento do sistema.

MARTIM apud BEUREN, (1998, p.30) explica que:

a informação contábil deve pois, necessariamente, ser significativa para os problemas decisórias do usuário (relevância) e não custar mais para ser produzida do que o valor esperado de sua utilização (economicamente). Por outro lado, como uma atividade decisória específica determina as necessidades, a relevância está em direta inter-relação (adaptação) com o contexto decisório dessa decisão e com as atitudes e preferências de quem assumirá a decisão.

A informação contábil na apresentação de relatórios precisos no processo de tomada de decisões como medidores de rentabilidade e produtividade na empresa, deverá também apresentar qual é o valor do custo da informação com relação ao benefício que ela está proporcionando na empresa, não devendo ter como resultado o custo maior que o benefício da informação, pois dessa forma poderá ser ilusória seu processo de auxílio na tomada de decisões.

Conforme apresentado por STAIR ( 1998, p.184-186)

O sistema de informações gerenciais assim como todos os sistemas de processamento de transações tem atividades em comum, que necessita da coleta dados com entrada e, armazenamento, por um ou mais processos, geram informações. Dentro dessa ótica, toda a informação contábil deve cumprir os seguintes estágios conforme descritos quadro 7 :

Para ATKINSON et. al. ( 2000, p.45)

As informação gerencial contábil participa de várias funções organizacionais diferentes, sendo – controle operacional, custeio do produto e do cliente, controle administrativo e controle estratégico, conforme ilustrado no quadro 8:”

## FUNÇÕES DAS INFORMAÇÕES CONTÁBIL GERENCIAL

<b>FUNÇÕES DA INFORMAÇÃO</b>	<b>CARACTERÍSTICAS</b>
Controle Operacional	Fornece informações (feedback) sobre a eficiência e a qualidade das tarefas executadas
Custeio do produto e do cliente	Mensura os custos dos recursos para se produzir, vender e entregar um produto ou serviço aos clientes.
Controle Administrativo	Fornece informações sobre o desempenho de gerentes e de unidades operacionais.
Controle Estratégico	Fornece informações sobre o desempenho financeiro e competitivo de longo prazo, condições de mercado, preferências dos clientes e inovações tecnológicas.

FONTE : Atkinson et.al , (2000, p. 45)

Dependendo do nível da operação, as informações gerenciais contábeis possuem uma demanda diferente, que são convertidos em produtos acabados e ou de serviços, que são executados para os clientes sendo utilizadas em processo de gestão para sinais de divergências entre o planejado e o realizado.

As imediatas ações corretivas nos casos de divergências, serão detectadas na análise do desempenho obtido e reestruturadas de forma que contribuirão para a eficiência e no processo gestão dos negócios

PEREZ JUNIOR et.al ( 1997, p.18) define que :

o sistema de informações gerenciais representa o banco de dados em que estão centralizadas todas as informações da empresa. O sistema de informação gerencial baseia-se no sistema contábil societário, complementando pelo sistema de contabilidade gerencial, e é responsável pelo registro de todas as operações da organização e pela elaboração de relatórios que permitam a mensuração de resultados e forneçam dados para a tomada de decisões(...) O sistema de informações gerenciais objetiva fornecer condições para que os resultados reais das operações sejam apurados e comparados com aqueles orçados. Isso é possível através da integração entre padrões e orçamentos (que fornecem os resultados previstos dentro de determinado nível de atividade) e contabilidade ( que fornece o resultado efetivamente realizado.

O sistema de informação contábil gerencial, deverá ser apresentado não somente num contexto de informações contábeis, mas sim, com a junção de informações operacionais, do ambiente externo e outros fatores que sejam necessários para a empresa na estruturação de medidas para tomadas de decisões com informações objetivas e completas.



Para PADOVEZE,( 1997, p.41-42)

“O que caracteriza um sistema de informações contábil integrado é a ‘navegabilidade’ dos dados. A partir do momento em que um dado é coletado(...), este deverá ser utilizado em todos os segmentos do sistema de informações contábil (...). Diante disso, o dado navega por todos os segmentos do sistema de informação contábil(...). Não haverá necessidade de reclassificação para outros sistemas, assim, como de reintrodução do dado em algum sistema particular de outro setor ou departamento da empresa. A informação será sempre fornecida pelo mesmo e único sistema contábil de informação.”

Na medida em que os dados são coletados e integrados ao sistema de informações gerenciais, estes são processados e transformados de forma que possam diversificar os relatórios apresentados para atender as necessidades dos usuários. Não havendo assim a necessidade de reintroduzir os dados no sistema para processar outros relatórios.

FREZATTI (2000, p.74) descreve que:

Muito se fala sobre os benefícios proporcionados pela integração entre os sistemas de informações das organizações. Sem dúvida, comparativamente falando-se, os sistemas se tornam tão mais úteis quanto forem integrados. Essa percepção, embora óbvia, tem conseqüências práticas em termos de qualidade de informações e definições de erros.

O fato de uma informação Ter uma única entrada dentro do sistema, o compartilhamento de dados e mesmo o potencial e agilidade no processo da informação será essencial à qualidade para o seu gerenciamento.

Conforme afirma IUDÍCIBUS, (1998, p.283),

Uma das premissas mais simples e freqüentemente mais esquecidas pelo contador, mesmo de boa qualidade técnica, é que os relatórios contábeis, via de regra, não são feito para contadores, mas para gerentes dos mais variados níveis. Os níveis de gerências podem ser identificados a partir de seu interesse em informações de caráter global e estratégico ou setorial analítico. Existem, por outro lado, categorias intermediárias que gostam de analisar relatórios amplos quanto à área abrangida e, ainda assim, detalhados.

PADOVEZE (1997, p.40) descreve três pontos fundamentais para que um sistema de informações contábeis tenha validade perene dentro de uma entidade, conforme descrito no quadro abaixo:

## PONTOS FUNDAMENTAIS DO SISTEMA DE INFORMAÇÃO CONTÁBIL GERENCIAL

FUNDAMENTOS DO SISTEMA	DESCRIÇÃO
OPERACIONALIDADE	As informações devem ser coletadas, armazenadas e processadas de forma operacional. O fundamento da operacionalidade significa que todos os que trabalham com a informação contábil, devem saber e sentir que estão operando com dados reais, significativos, práticos e objetivos; conseguidos, armazenados e processados de forma prática e objetiva. Com isso teremos uma utilização gerencial, ou seja, prática e objetiva. (relatórios práticos e objetivos)
INTEGRAÇÃO E NAVEGABILIDADE DOS DADOS	Sistema de informação integrado Quando todas as áreas necessárias para o gerenciamento da informação contábil estejam abrangidas por um único sistema de informação contábil. Todos devem utilizar-se de um mesmo e único sistema de informação. O que caracteriza um sistema de contabilidade integrado é a “navegabilidade” dos dados, a partir do momento que um dado é coletado, ele deverá ser utilizado em todos os Segmentos do sistema de informação contábil.
CUSTO DA INFORMAÇÃO	O sistema de informação contábil deve ser analisado na relação de custo x benefício para a empresa, devendo o sistema de informações contábeis gerenciais apresentar uma situação de custo abaixo dos benefícios que proporciona à empresa.

Fonte adaptada de PADOVEZE (1997, p.40)

Um sistema de informação contábil gerencial, para apresentar resultados eficazes, deveria seguir padrões estabelecidos com acompanhamento dos resultados obtidos pelos usuários, para o processo de gestão, bem como uma análise do custo benefício que está apresentando para empresa.

O relatório é um trabalho escrito semelhante a outros documentos. A sua apresentação exterior é muito importante, portanto deverá ser sucinto e objetivo. O bom relatório é em geral, elaborado de acordo com as necessidades de informações solicitadas pelos usuários.