

Controladoria: como Órgão Administrativo e Ramo do Conhecimento

Iana Izadora Souza Lapa de Melo

Edilson Paulo

Resumo:

A Contabilidade tem sofrido críticas por não prestar informações úteis aos seus vários usuários, pois suas informações, normalmente, refletem apenas a situação econômica, financeira e patrimonial à luz dos princípios e normas contábeis e da legislação societária e tributária. Neste contexto, surge a Controladoria como uma forma de resgatar o principal papel da Contabilidade, utilizando-se de toda base conceitual da Contabilidade e de outras áreas de conhecimento, aprimorando o processo de informações que atenda às necessidades de todos os usuários internos e externos; e principalmente, contribuindo para que a empresa realize sua missão. Porém, atualmente a definição de Controladoria não está devidamente explicada, tanto pelo lado acadêmico, quanto pela atuação profissional nas empresas; sendo discutido sob duas abordagens: como um órgão administrativo da empresa; e como um ramo do conhecimento humano. Sob a abordagem como órgão administrativo, a Controladoria possui uma estrutura funcional formada por conceitos e técnicas derivadas da Contabilidade, Economia e Administração para desenvolver as atividades contábeis, fiscais e administrativas, objetivando a geração de informações úteis e necessárias aos gestores para as tomadas de decisão na busca da eficácia empresarial. Sob ótica de ramo do conhecimento. A Controladoria, enquanto ramo do conhecimento, é responsável pelo estabelecimento das bases teóricas e conceituais necessárias para a modelagem, construção e manutenção dos sistemas de informações, no sentido de suprir adequadamente as necessidades informativas dos gestores e os induzir durante o processo de gestão, quando requeridos, a tomar decisões ótimas.

Área temática: Seção de Estudantes

**CONTROLADORIA:
COMO ÓRGÃO ADMINISTRATIVO E RAMO DO CONHECIMENTO
TRABALHO E-6.247**

RESUMO

A Contabilidade tem sofrido críticas por não prestar informações úteis aos seus vários usuários, pois suas informações, normalmente, refletem apenas a situação econômica, financeira e patrimonial à luz dos princípios e normas contábeis e da legislação societária e tributária. Neste contexto, surge a Controladoria como uma forma de resgatar o principal papel da Contabilidade, utilizando-se de toda base conceitual da Contabilidade e de outras áreas de conhecimento, aprimorando o processo de informações que atenda às necessidades de todos os usuários internos e externos; e principalmente, contribuindo para que a empresa realize sua missão. Porém, atualmente a definição de Controladoria não está devidamente explicada, tanto pelo lado acadêmico, quanto pela atuação profissional nas empresas; sendo discutido sob duas abordagens: como um órgão administrativo da empresa; e como um ramo do conhecimento humano. Sob a abordagem como órgão administrativo, a Controladoria possui uma estrutura funcional formada por conceitos e técnicas derivadas da Contabilidade, Economia e Administração para desenvolver as atividades contábeis, fiscais e administrativas, objetivando a geração de informações úteis e necessárias aos gestores para as tomadas de decisão na busca da eficácia empresarial. Sob ótica de ramo do conhecimento. A Controladoria, enquanto ramo do conhecimento, é responsável pelo estabelecimento das bases teóricas e conceituais necessárias para a modelagem, construção e manutenção dos sistemas de informações, no sentido de suprir adequadamente as necessidades informativas dos gestores e os induzir durante o processo de gestão, quando requeridos, a tomar decisões ótimas”.

Palavras-Chaves: controladoria, gestão de custos e tomada de decisão

Área temática: Os Custos e a Tomada de Decisão

CONTROLADORIA: COMO ÓRGÃO ADMINISTRATIVO E RAMO DO CONHECIMENTO

1. INTRODUÇÃO

Durante muitos anos, a Contabilidade tem sofrido críticas por não prestar informações úteis aos seus vários usuários, principalmente para os usuários internos da empresa; pois suas informações, normalmente, refletem apenas a situação econômica, financeira e patrimonial à luz dos princípios e normas contábeis e da legislação societária e tributária.

A Contabilidade torna-se a principal fonte de informações da empresa, pois tem como grande potencialidade, a utilização de dados monetários e não-monetários, prestando informações adequadas em busca de atingir seus objetivos.

Devido ao distanciamento da Contabilidade de seus principais objetivos, devido ao excessivo atendimento aos princípios e normas contábeis, a legislação societária e tributária, surge a Controladoria como uma forma de resgatar o principal papel da Contabilidade, utilizando-se de toda base conceitual da Contabilidade e de outras áreas de conhecimento, aprimorando o processo de informações que atenda às necessidades de todos os usuários internos e externos; e principalmente, contribuindo para que a empresa realize sua missão.

Determinar a missão de uma entidade é a primeira e talvez mais crítica etapa da elaboração do Plano Estratégico, uma vez que ela atua como referência na orientação de todo processo de planejamento empresarial e decisório em seu sentido mais amplo. A missão deve proporcionar visão explícita da natureza do negócio da empresa e de seu âmbito e forma de atuação.

Quando se define a missão da empresa, pode-se optar, à luz das diretrizes empresariais, por um âmbito de maior ou menor abrangência. Quanto mais abrangente for o âmbito de sua atuação, maiores serão as ameaças e também as oportunidades ambientais.

A missão deve refletir uma preocupação fundamental com as necessidades do mercado, permitindo à empresa adaptar-se rapidamente a suas exigências e oferecer produtos a preços competitivos e com uma rentabilidade adequada. Através desta abordagem, a empresa atua em harmonia com o ambiente onde vive, conciliando, através de seleção adequada dos produtos e serviços a serem vendidos, as necessidades de mercado com sua capacidade tecnológica, financeira e de mão-de-obra.

“A empresa é um conjunto organizado de recursos econômicos, sociais e humanos, e pode ser vista como um sistema aberto” (Figueiredo & Caggiano, 1997, p.24). A empresa é considerada como um sistema aberto, pois existe uma interação constante com o meio ambiente, na qual encontra-se inserida; e conseqüentemente, por está interagindo com o meio ambiente, é afeta por fatores externos, o que traz mudanças nos componentes internos. Desta forma, interação com o meio ambiente, através de seus clientes, fornecedores, entidades governamentais e não governamentais, viabiliza o atendimento das metas da empresa.

Para Chiavenato *apud* Catelli (1999, p.37), sistema é *“um conjunto de elementos inter-relacionados desenvolvendo uma função para atingir um ou mais objetivos ou propósitos”*, sendo assim a principal característica de um sistema é a existência de um objetivo a ser alcançado. Uma empresa tem inúmeros objetivos a serem atingidos, porém o fundamental é a sua missão.

“Missão significa finalidade, objetivo ou propósito básico (...) da existência de uma empresa; está sempre ligada ao oferecimento de produtos ou serviços para satisfação das necessidades do consumidor” (Figueiredo & Caggiano, 1997, p.24). A missão é a razão de existir, que caracteriza e direciona o modo de atuação da empresa. Segundo Kotler *apud* Mosimann & Fisch (1999, p.20), o determinante da missão de uma empresa é satisfazer uma necessidade, e acima de tudo, ser útil à sociedade; desta forma, a missão da empresa é produzir aquilo que seja necessário e do desejo do consumidor.

“A missão de uma organização consiste no fim mais amplo para o qual ela foi constituída, caracterizando e direcionando seu modo de atuação. Ela é orientadora das demais definições, em todos os níveis hierárquicos e áreas funcionais, de uma organização, bem como da configuração de seus sistemas e subsistemas” (Beuren, 1998, p.37).

A missão define algumas variáveis importantes do processo de planejamento, explicita por que a organização existe e qual a sua contribuição para o ambiente. É a primeira diretriz estratégica a ser tratada e requer como características fundamentais:

- ser imposta à entidade pelos acionistas,
- ser suficientemente simples e clara para todos os grupos que interferem no sucesso da empresa
- deve ter vida útil de longo prazo.

2. CONTROLADORIA

A Controladoria apresenta-se como instrumento que pode garantir o cumprimento da missão e dos objetivos da empresa. Porém, atualmente a definição de Controladoria não está devidamente explicada, tanto pelo lado acadêmico, quanto pela atuação profissional nas empresas. Normalmente, é definida sob duas abordagens:

- como um órgão administrativo da empresa; e
- como um ramo do conhecimento humano.

2.1. Controladoria como órgão administrativo

Villas Boas (2000, p.61) define a Controladoria, enquanto órgão administrativo, como sendo:

“um órgão da empresa que possui uma estrutura funcional formada por conceitos e técnicas derivadas da Contabilidade, Economia e Administração para desenvolver as atividades contábeis, fiscais e administrativas e/ou funções relacionadas com o Planejamento Estratégico, Tático e Operacional, o Orçamento Empresarial e o Sistema de Custos para avaliação e controle das operações e dos produtos, objetivando a geração de informações úteis e necessárias aos gestores para as tomadas de decisão na busca da eficácia empresarial”.

Para Catelli (1999, p.345), a Controladoria, como unidade administrativa é o “... órgão aglutinador e direcionador de esforços dos demais gestores que conduzam à otimização do resultado global da organização”. Concordando com Catelli, Mosimann & Fisch (1999, p.88) afirmam que a Controladoria:

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

Porém, é preciso ressaltar que a eficácia de cada área da empresa deve sempre visar a eficácia da organização como um todo, que nem sempre é atingida através da busca individual de eficácia de cada departamento. O julgamento do desempenho de um administrador pode ser feito através dos critérios da eficácia e eficiência. Segundo Bio (1985, p.20), “*eficácia é definida pela relação entre resultados pretendidos/resultados obtidos (...). Eficiência é definida pela relação entre volumes produzidos/recursos consumidos*”.

A eficiência está ligada ao modo de fazer, ou seja, a execução das atividades e/ou processos, e a empresa que atinja esse mérito, executa corretamente o seu processo produtivo. A eficácia está relacionada a resultado, na escolha da alternativa correta para um determinado problema, a fim de realizar as metas e objetivos da empresa. Segundo Ducker *apud* Marinho & Sylos (2000), “*desses dois critérios, podemos colocar como mais importante a eficácia, já que nenhum nível de eficiência irá compensar a escolha de objetivos errados*”.

“*Entendemos eficácia como sendo a adequação do uso dos meios a um fim visado e eficiência como a realização de uma tarefa de acordo com padrões pré-estabelecidos*” (Marinho & Sylos, 2000). Como o objetivo de todas as decisões deve ser a eficácia da empresa, sob o pressuposto da continuidade que é viabilizada pela obtenção do lucro, a otimização do resultado de uma empresa ocorrerá a medida em que todas as decisões tomadas busquem a otimização deste resultado.

A eficácia da gestão tem que ser implementada por ações que conduzam esforços ordenados na busca por estratégias que viabilizem a missão, evitando a ocorrência na organização das chamadas áreas cinzentas. (áreas que não possuem os níveis de autoridade e responsabilidade definidos). O modelo para aferição da eficácia da empresa deve servir como instrumento de *feedback*, por meio do qual fornecerá informações a fim de ajustar as ações da empresa, assegurando a continuidade da empresa.

Mauro *apud* Catelli (1999, p. 67) conclui que todos os modelos de mensuração de eficácia estão alicerçados em três conceitos: missão, continuidade e resultado. A missão aparece em todos os modelos, pois as empresas buscam este objetivo maior. A continuidade, pré-requisito da missão, pois os modelos analisam fatores que apresentam probabilidade de sobrevivência das organizações; enquanto que “*os resultados da empresa a proporção de seu êxito na busca de equilíbrio saudável nessas relações, bem como demonstram estar ou não estruturalmente adaptada a seu ambiente.*” (Catelli, 1999, p.67)

Segundo o mesmo autor (1999, p.67-68) os critérios de eficácia organizacional são a sobrevivência, adaptabilidade, desenvolvimento, capacidade produtiva, relação *inputs/outputs* e satisfação. Faz-se necessário, um equilíbrio ótimo entre os critérios de curto, médio e longo prazo, integrado aos objetivos econômicos e sociais e a meta da empresa, equilíbrio necessário também, em relação aos fatores externo e interno.

Gilbson et al. *apud* Catelli (1999, p.68) incluem o lucro como uma medida apropriada da eficácia de curto prazo. Neste cenário, o modelo de gestão econômica é um modelo gerencial baseado em resultados econômicos, que busca a excelência empresarial e a otimização do resultado econômico da empresa. O resultado econômico corresponde à variação patrimonial da empresa, mensurada com base em conceitos, em determinado período, na qual reflete as dimensões operacionais, econômicas, financeiras e patrimoniais da gestão empresarial. “*O resultado econômico representa o incremento da riqueza da empresa, de seu patrimônio ou de seu valor*” (Catelli, 1999, p.72); e representa todos os esforços e benefícios obtidos pela empresa no sentido de cumprir sua missão.

A dimensão operacional refere-se os aspectos físicos dos eventos, como quantidades de insumos, quantidades de produtos e/ou serviços, prazos, etc.; enquanto a dimensão econômica, estes aspectos físicos são mensurados através de critérios estabelecidos pela Controladoria. Na dimensão financeira, observa-se que toda atividade apresenta um fluxo de caixa, através de pagamentos ou recebimentos, tendo em vista o conceito econômico de “valor do dinheiro no tempo”. A dimensão patrimonial evidencia as mutações patrimoniais, decorrentes dos impactos financeiros e econômicos relativos aos eventos e transações econômicas. “*Os resultados econômicos evidenciam a responsabilidade da empresa no uso de recursos escassos de forma eficiente e eficaz*”. (Catelli, 1999, p.74)

Segundo Catelli (1999, p.346), a missão da Controladoria é assegurar a otimização do resultado econômico da organização, e para cumprir essa missão, é necessário alcançar os seguintes objetivos:

- promover a eficácia organizacional;
- viabilizar a gestão econômica; e
- promover a integração das áreas de responsabilidade.

Kanitz (1976, p.7-8) define como função da Controladoria a implantação e direção dos sistemas de:

- informação: formados pelos sistemas contábeis e financeiros da empresa;
- motivação: efeitos dos sistemas de controle sobre as pessoas atingidas;
- coordenação: assessoria que o Controlador presta à direção da empresa;
- avaliação: interpretação dos resultados obtidos;
- planejamento: verificação da consistência e da viabilidade dos planos; e
- acompanhamento: verificação da evolução dos planos traçados.

Wilson & Colford *apud* Figueiredo (1995, p.25) definem cinco funções para a Controladoria:

- a função de planejamento: estabelecimento e manutenção de um plano operacional integrado por meio de canais gerenciais autorizados;
- a função de controle: desenvolvimento, teste e revisão por meios adequados dos padrões satisfatórios contra os quais deve-se medir o desempenho real, e a assistência à administração no incentivo à conformidade dos resultados reais com os padrões;
- a função de relatar: preparação, análise e interpretação dos fatos financeiros e números para o uso da administração, envolvendo a avaliação desses dados em relação aos objetivos e métodos da área e da empresa como um todo;
- a função contábil: estabelecimento e manutenção das operações da contabilidade geral e da contabilidade de custos; e
- outras funções relacionadas: supervisão e operação de áreas de responsabilidade primária (impostos, seguros, etc) e coordenação de todos os sistemas e instrumentos de registro dos escritórios da empresa.

2.2. A Controladoria como ramo do conhecimento

Analisando a Controladoria como ramo de conhecimento, Villas Boas (2000, p.63) coloca que “a Controladoria consiste em um corpo de doutrinas e conhecimentos relativos à gestão contábil, financeira, econômica e administrativa”. O corpo de doutrinas e conhecimentos utilizado pela Controladoria advêm de diversas áreas do conhecimento, humanas e exatas, mas principalmente derivada das Ciências Contábeis. Beuren & Moura (2000, p.63) citando Almeida, Parisi & Pereira, afirmam que:

“a Controladoria, enquanto ramo do conhecimento, é responsável pelo estabelecimento das bases teóricas e conceituais necessárias para a modelagem, construção e manutenção dos sistemas de informações, no sentido de suprir adequadamente as necessidades informativas dos gestores e os induzir durante o processo de gestão, quando requeridos, a tomar decisões ótimas”.

Para Mosimann & Fisch (1999, p.99), a Controladoria sob o enfoque de ramo do conhecimento pode ser conceituada como:

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

O ramo do conhecimento denominado Controladoria recebe contribuições de várias outras ciências. Hermann Jr. *apud* Mosimann & Fisch (1999, p.101), afirma que as ciências não existem de forma isolada e que o saber humano é composto por uma série de ramificações que se entrelaçam e se confundem. Mosimann & Fisch (1999, p. 102) apresentam as contribuições de algumas ciências para o desenvolvimento da Controladoria:

a) Contribuições da Economia

O conceito de valor econômico de um bem, que decorre de sua utilidade no atendimento das necessidades humanas, é um dos alicerces para a mensuração dos ativos de uma entidade. Outro ponto importante é o resultado de uma transação, afetando a riqueza de uma empresa e, dessa forma, fazendo parte do estudo da Controladoria.

b) Contribuições da Administração

Sendo o ramo da ciência que estuda a gestão de recursos econômicos, a Administração contribui com a Controladoria com os conceitos de eficácia empresarial, visão sistêmica da empresa e processo decisório.

c) Contribuições da Contabilidade

A Contabilidade estuda os conceitos de identificação e acompanhamento do patrimônio das entidades. Em seu escopo encontra-se o estudo do comportamento dos eventos que interferem na riqueza da empresa, devido às ações humanas ou à sua ausência.

d) Contribuições da Psicologia

Contribui com o estudo dos estímulos causados pelos relatórios gerenciais aos gestores com a intenção de provocar um comportamento racional e eficiente do seu destinatário, sempre visando a eficácia empresarial.

e) Contribuições da Sociologia

Contribui com a teoria das organizações, incluindo as relações de autoridade e responsabilidade, centralização e descentralização do processo decisório e, sobretudo, do processo de comunicação no que diz respeito à informação de caráter econômico.

f) Contribuições da Matemática e da Estatística

Essas ciências fornecem instrumentos para o aperfeiçoamento da adoção de decisões em condições de risco e de incerteza, sistemas de avaliação, atribuição de valores numéricos (físicos e monetários) aos eventos econômicos, constituindo a base do modelo de mensuração do sistema de informações econômico-financeiro da empresa.

3. O CONTROLLER

Sendo um órgão administrativo, a Controladoria possui o seu gestor, o Controlador, normalmente conhecido como *controller*. A literatura existente apresenta diversos requisitos para se exercer a função de *controller* numa organização, como: iniciativa, visão econômica, visão de futuro, senso de oportunidade, persistência, cooperação, imparcialidade, consciência das limitações, cultura geral, liderança, ética, caráter, competência, compromisso, carisma, habilidade de comunicação, síntese e clareza.

Pereira *apud* Beuren & Moura (2000, p.64) lista os atributos necessários ao *controller* para que este desempenhe o seu papel:

- conhecimento do setor econômico no qual a empresa está inserida;
- conhecimento e habilidades de análise dos problemas administrativos, de produção, estatísticos, de comunicação e principalmente de contabilidade e custos.

Segundo Garrison *apud* Mosimann & Fisch (1999, p.89), o *controller* faz parte da cúpula administrativa da empresa, participando ativamente nos processos de planejamento e controle empresarial, sendo ele o responsável pelo sistema de informações da empresa. Nakagawa (1993, p.14) afirma que o *controller* tem a função de gerir o sistema integrado de informações da empresa, sendo ele o “principal executivo de informações”.

4. O PAPEL DA CONTROLADORIA NO PROCESSO DE GESTÃO

O processo de gestão, denominado também de processo decisório, é definido como um processo de planejamento e controle, influenciado pela filosofia da empresa, pelo seu modelo de gestão e pelas variáveis ambientais que exercem influência sobre a empresa.

Esse processo de gestão, segundo Beuren & Moura (2000, p.65) é que viabiliza a otimização de resultados a fim de garantir a sobrevivência da empresa. A Controladoria presta assistência ao processo de gestão empresarial como responsável pelo sistema de informações. O processo de gestão empresarial, segundo Mosimann & Fisch (1999, p.114) divide-se em três fases:

- a) **planejamento:** nessa fase são feitas as projeções de cenários, a definição de objetivos, a avaliação de ameaças e oportunidades ambientais, a detecção de pontos fortes e fracos, a formulação e avaliação de planos alternativos e a escolha e implementação do melhor plano alternativo.
- b) **execução:** é a fase onde as coisas acontecem, de acordo com o anteriormente planejado e com os recursos disponíveis.
- c) **controle:** essa fase está associada a todas as fases do processo, ocorrendo no planejamento, no controle e em si própria.

Entretanto, observamos que a Controladoria participa efetivamente nas etapas de planejamento e controle.

4.1. Planejamento

Existem diversos conceitos de planejamento, mas consideramos planejamento *“como a escolha de metas, a previsão de resultados sobre vários caminhos de obtenção dessas metas e, por conseguinte, a decisão de como atingir as metas desejadas”* (Horngren, et al. 2000, p.3). O planejamento é uma das funções básicas da administração da empresa, pois segundo Nakagawa (1993, p.26), a empresa precisa planejar porque o conhecimento de seu futuro é extremamente limitado. O planejamento envolve avaliação e tomada de decisões, visando definir plano para atingir uma situação futura desejada, estando em perfeita integração com a missão, assim possibilitando que a mesma seja atendida e a continuidade seja mantida. Figueiredo & Caggiano (1997, p.44) distinguem três espécies de atividade de planejamento: estratégico, operacional e orçamento.

4.1.1. Planejamento estratégico

A incerteza do ambiente na qual a empresa está inserida, faz com que os administradores planejem cuidadosamente as ações a serem desenvolvidas, a fim de assegurar o cumprimento da missão da empresa. O planejamento estratégico tem como base assegurar o cumprimento da missão, sendo que o processo estratégico centra-se no exame de influências ambientais e análise do setor, e levantamento de oportunidades. Segundo Atkinson, et al. (2000, p.566) para a escolha da estratégia devem ser observados dois aspectos:

- a. identificar as alternativas que podem ser utilizadas pela empresa a fim de atingir seus objetivos;
- b. avaliar essas alternativas em relação às capacidades e expectativas do ambiente interno e externo.

A Controladoria deve ter sensibilidade para captar os sinais indicadores de seus pontos fortes e fracos em função das ameaças e oportunidades existentes no seu ambiente. Pontos fortes são as variáveis internas e controláveis que propiciam uma condição favorável para a empresa, em relação ao seu ambiente. Pontos fracos são as variáveis internas que provocam uma situação desfavorável para a empresa, em relação ao seu ambiente. Oportunidades são as variáveis externas e não controláveis que podem criar condições favoráveis para a empresa. Ameaças são as variáveis externas e não controláveis pela empresa que podem criar condições desfavoráveis para a mesma.

O planejamento estratégico está centrado na interação da empresa com seu meio externo, focalizando as ameaças e oportunidades ambientais e seus reflexos na própria empresa, evidenciando seus pontos fortes e fracos, define diretrizes estratégicas. A finalidade do planejamento estratégico é estabelecer quais serão os caminhos a serem percorridos para se atingir a situação desejada, pois o planejamento estratégico envolve a futuridade das decisões atuais.

4.1.2. Planejamento operacional

“O planejamento operacional consiste na identificação, integração e avaliação de alternativas de ação e na escolha de um plano de ação a ser implementado” (Catelli, p. 132); subdivide-se em diversas etapas, utilizando em cada uma, do subsistema de informação como suporte. A primeira etapa refere-se ao desenvolvimento de políticas operacionais alternativas; e a segunda etapa diz respeito à escolha das políticas operacionais. A terceira etapa é a elaboração de planos alternativos. O termo “plano” indica a formalização do planejamento, e quando aprovado contém as políticas operacionais, os objetivos operacionais, ações a serem executadas e os procedimentos, tendo sempre em vista os cenários e diretrizes traçadas no planejamento estratégico.

4.1.3. Orçamento

“O orçamento é a expressão quantitativa de um plano de ação e ajuda na coordenação e implementação deste plano” (Horngren, et al. 2000, p.3). Numa visão mais ampla, o orçamento é o instrumento gerencial que busca otimizar o resultado econômico das atividades de cada uma das áreas funcionais da empresa, sejam elas operacionais ou de suporte, através de um processo de planejamento que indique os parâmetros de eficiência e eficácia para a execução daquelas atividades, tendo sempre em vista a missão e objetivos da empresa (Nagakawa, 1993, p.15).

O orçamento pode ser global ou parcial, sendo que orçamento global abrange todas as unidades e atividades da empresa, e orçamento parcial, onde somente há previsões e programas para certos aspectos das atividades. Este último tipo de orçamento tem como desvantagem não permitir a projeção da demonstração de resultados e do balanço patrimonial. Por outro lado, o orçamento parcial incorre em menores custos direcionando esforços para planejar e controlar apenas os aspectos mais importantes das operações da empresa.

Os orçamentos também podem ser classificados em: orçamento de desempenho ou orçamento de recursos. O orçamento de desempenho refere-se a objetivos de lucratividade, receita e despesa, enquanto o orçamento de recursos diz respeito às fontes e épocas em que os meios necessários poderão ser obtidos ou não.

O planejamento e o orçamento são ferramentas utilizadas para se chegar aos objetivos da empresa de forma mais eficaz. Como não há planejamento adequado sem controle e o orçamento é uma quantificação do planejamento é imprescindível o controle orçamentário. O controle orçamentário é baseado na emissão de relatórios comparando e avaliando constantemente os resultados reais alcançados, tendo em vista o previsto ou programado, e gera medidas corretivas quando necessário, uma vez que as condições do empreendimento estão sempre mudando.

Uma abordagem adequada do planejamento de negócios é aquela que considera o orçamento como a forma de controle do resultado futuro. O controle é fundamental para o entendimento do grau de desempenho atingido e quão próximo o resultado almejado se situou em relação ao planejado. A realimentação do sistema de planejamento corresponde a uma etapa importante, já que o entendimento das variações permite aprimorar o processo de planejamento.

4.2. Controle

Segundo Brisolla *apud* Mosimann & Fisch (1999, p. 81), “*sem planejamento não há padrões, sem padrões não há controle e sem controle o planejamento não tem sentido*”. Conforme o autor, planejamento e controle devem andar sempre juntos e para controlar é necessário que existam padrões pré-estabelecidos, e que estes sirvam de parâmetros para averiguar o andamento do planejamento.

O planejamento diz respeito à tomada de decisões, enquanto que o controle é uma fase do processo decisório em que, através da comparação entre as situações alcançadas e as previstas com base no sistema de informação, é avaliada a eficácia empresarial de cada área, resultando em ações que se destinam a corrigir eventuais distorções, inclusive aqueles de não fazer, desde que tenha sido implementado. Neste sentido, a função do controle é assegurar que o desempenho real possibilite o alcance dos objetivos que foram anteriormente estabelecidos.

Um pré-requisito indispensável para o bom desempenho do controle é um eficiente sistema de informações, pois o produto final do processo de controle é a informação. O sistema de informações não pode ser muito simplório, pois pode impedir que os gestores tenham conhecimento detalhado das causas das variações ocorridas, tornando incapaz a implementação de ações corretivas em tempo apropriado.

O controle deve ser feito desde a verificação das relações da empresa com o ambiente até o cumprimento das metas estabelecidas no plano operacional das áreas e da empresa como um todo devendo ser realizado antes, durante e após da ocorrência do evento ou fato que se pretende controlar. O pré-controle tem como objetivo, prevenir ou impedir a ocorrência de atos indesejáveis; enquanto que o controle corrente tem por finalidade ajustar o desempenho ainda em curso a fim de alcançar o objetivo. O pós-controle determina as causas dos desvios e ajusta os parâmetros do sistema para operações futuras. O processo de controle abrange as seguintes atividades:

- a. estabelecimento de objetivos, metas e padrões;
- b. observação do desempenho de maneira sistemática e coerente com os objetivos, metas e padrões estabelecidos;
- c. comparação do desempenho real com o esperado;
- d. comunicação do desempenho com as alternativas de ação em decorrência de variações relevantes.
- e. ação corretiva
- f. acompanhamento da ação corretiva.

“*O controle efetivo implica um sistema de controle que pode se adaptar às mudanças necessárias*” (Atkinson et. al., 2000, p.587). Como colocado anteriormente, o produto final do controle é a informação, obtida através de um modelo de desempenho, servindo como fonte para a ação corretiva, e de *feedback* para a reavaliação da missão e dos objetivos da empresa.

“A avaliação do desempenho propicia um vínculo crítico entre planejamento, que identifica os objetivos da empresa e desenvolve as estratégias e os processos para alcançá-los, e o controle, que faz os membros da empresa

mantê-la no caminho em direção ao alcance de seus objetivos”
(Atkinson et. al., 2000, p.587).

5. CONCLUSÃO

A Contabilidade não tem cumprido o papel fundamental de elaboração e divulgação de informações úteis aos seus vários usuários, dentro desse contexto surge a Controladoria que, tornou-se um órgão de extrema importância dentro do gerenciamento das organizações, visto que, através das suas atividades apresentam-se os caminhos para atingir a eficácia empresarial.

Como ramo do conhecimento humano, verificamos o quanto é importante as demais ciências que contribuem para o desenvolvimento da Controladoria; mas atualmente, tem se evoluído sobre a abordagem como órgão administrativo, pois esta influi diretamente as ações empresariais na busca dos seus resultados, a fim de atingir seus objetivos e a sua missão.

Dessa forma, a Controladoria vem preencher a lacuna deixada pela Contabilidade, tornando-se uma importante aliada no gerenciamento das organizações.

6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ATKINSON, Anthony A., et al. **Contabilidade gerencial**. traduzido por André Olímpio Mosselman e Du Chenoy Castro. São Paulo: Atlas, 2000. 812p.
- BEUREN, Ilse Maria. **Gerenciamento da informação**: um recurso estratégico no processo de gestão empresarial. São Paulo: Atlas, 1998.
- BEUREN, Ilse Maria; MOURA, Verônica de M. O papel da controladoria como suporte ao processo de gestão empresarial. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília, nov/dez 2000, p.59-67.
- BIO, Sérgio Rodrigues. Sistema de informação: um enfoque gerencial. São Paulo: Atlas, 1985.
- CATELLI, Armando. **Controladoria**: uma abordagem da gestão econômica. São Paulo: Atlas, 2001.
- FIGUEIREDO, Sandra Maria. Contabilidade e a gestão empresarial. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília, ano XXIV, n.93, p.20-34, mai/jun.1995.
- FIGUEIREDO, Sandra M.; CAGGIANO, Paulo César. **Controladoria**: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 1997.
- HORNGREN, Charles T.; et al. **Contabilidade de custos**. 9. ed. traduzido por José Luiz Paravato. Rio de Janeiro: LTC, 2000. 717p.
- KANITZ, Stephen Charles. **Controladoria**: teoria e estudos de caso. São Paulo: Pioneira, 1976.

MARINHO, Bernadete de Lourdes; SYLOS, Andréa de Lima e. **Gestão da mudança organizacional:** a necessidade da busca constante de alinhamento e realinhamento estratégico. Anais do IV SemeAd Seminários em Administração - USP, São Paulo, 1999.

MOSIMANN, Clara P.; FISCH, Sílvio. **Controladoria:** seu papel na administração de empresas. São Paulo: Atlas, 1999.

NAKAGAWA, Masayuki. **Introdução à controladoria.** São Paulo: Atlas, 1993.

VILLAS BOAS, Fernando J. A controladoria: um modelo conceitual integrado. **Revista de Contabilidade do CRC-SP.** São Paulo, ano IV, n.12, p.60-73, jun/2000.