



# **CONTROLADORIA E CONTABILIDADE GERENCIAL**

Professor Me. Antonio Carlos Lázaro Sanches

<b>REITORIA</b>	Prof. Me. Gilmar de Oliveira
<b>DIREÇÃO ADMINISTRATIVA</b>	Prof. Me. Renato Valença
<b>DIREÇÃO DE ENSINO PRESENCIAL</b>	Prof. Me. Daniel de Lima
<b>DIREÇÃO DE ENSINO EAD</b>	Profa. Dra. Giani Andrea Linde Colauto
<b>DIREÇÃO FINANCEIRA</b>	Eduardo Luiz Campano Santini
<b>DIREÇÃO FINANCEIRA EAD</b>	Guilherme Esquivel
<b>COORDENAÇÃO DE ENSINO, PESQUISA E EXTENSÃO</b>	Profa. Ma. Luciana Moraes
<b>COORDENAÇÃO ADJUNTA DE ENSINO</b>	Profa. Dra. Nelma Sgarbosa Roman de Araújo
<b>COORDENAÇÃO ADJUNTA DE PESQUISA</b>	Profa. Ma. Luciana Moraes
<b>COORDENAÇÃO ADJUNTA DE EXTENSÃO</b>	Prof. Me. Jeferson de Souza Sá
<b>COORDENAÇÃO DO NÚCLEO DE EDUCAÇÃO A DISTÂNCIA</b>	Prof. Me. Jorge Luiz Garcia Van Dal
<b>COORDENAÇÃO DE PLANEJAMENTO E PROCESSOS</b>	Prof. Me. Arthur Rosinski do Nascimento
<b>COORDENAÇÃO PEDAGÓGICA EAD</b>	Profa. Ma. Sônia Maria Crivelli Mataruco
<b>COORDENAÇÃO DO DEPTO. DE PRODUÇÃO DE MATERIAIS DIDÁTICOS</b>	Luiz Fernando Freitas
<b>REVISÃO ORTOGRÁFICA E NORMATIVA</b>	Beatriz Longen Rohling Carolayne Beatriz da Silva Cavalcante Caroline da Silva Marques Eduardo Alves de Oliveira Isabelly Oliveira Fernandes de Souza Jéssica Eugênio Azevedo Louise Ribeiro Marcelino Fernando Rodrigues Santos Vinicius Rovedo Bratfisch
<b>PROJETO GRÁFICO E DIAGRAMAÇÃO</b>	Bruna de Lima Ramos Carlos Firmino de Oliveira Hugo Batalhoti Morangueira Giovane Jasper Vitor Amaral Poltronieri
<b>ESTÚDIO, PRODUÇÃO E EDIÇÃO DE VÍDEO</b>	André Oliveira Vaz Carlos Henrique Moraes dos Anjos Pedro Vinicius de Lima Machado Thassiane da Silva Jacinto

#### FICHA CATALOGRÁFICA

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação - CIP

S211c Sanches, Antonio Carlos Lázaro  
Controladoria e contabilidade gerencial / Antonio Carlos.  
Lázaro Sanches Paranavaí: EduFatecie, 2024.  
122 p.: il. Color.

1. Contabilidade gerencial. 2. Sistemas de informação gerencial. 3. Controladoria. 4. Orçamento. 5. Desempenho - Avaliação. I. Centro Universitário UniFatecie. II. Núcleo de Educação a Distância. III. Título.

CDD: 23. ed. 658.1511

Catalogação na publicação: Zineide Pereira dos Santos - CRB 9/1577

**As imagens utilizadas neste material didático são oriundas do banco de imagens [Shutterstock](#).**

# AUTOR

## Professor Me. Antonio Carlos Lázaro Sanches



### Professor Me. Antonio Carlos Lázaro Sanches

- Mestre em Desenvolvimento de Tecnologia (Institutos LACTEC/UFPR Paraná).
- Bacharel em Ciências Contábeis (UEM).
- Especialista em MBA Executivo (UEM).
- Docente do curso de Administração, Gestão Comercial, Gestão da Produção Industrial e Logística (UNIFCV).
- Professor de pós-graduação no Centro Universitário Cidade Verde (UNIFCV).

Longa experiência profissional na área administrativa em empresas da região de Maringá-PR, atuando no setor da indústria de confecção, atualmente na função de gerente de compras.

# APRESENTAÇÃO

**Seja muito bem-vindo(a)!**

Prezado(a) aluno(a), que bom que teremos a oportunidade de estudarmos juntos esta disciplina de controladoria e contabilidade gerencial, sabemos que o mundo empresarial está cada vez mais competitivo, empresas buscam cada vez mais sobressair à concorrência, umas para continuarem no mercado outras para manterem recursos para inovação e rentabilidade do capital investido pelos seus acionistas. O que realmente garante o sucesso destas empresas? Posso dizer seguramente que as que conseguirem desenvolver um melhor processo de informações para o planejamento, controle e tomada de decisão, estas com certeza terão sucesso e continuidade de suas operações, gerando lucratividade suficiente para reinvestir e remunerar seus acionistas.

Aqui trataremos da importância da controladoria e da contabilidade gerencial, como responsável pela geração e manutenção dos sistemas de informações dentro das organizações, pela veracidade e pela tempestividade destas informações para o uso nos níveis estratégicos, táticos e operacionais.

Na unidade I veremos os aspectos fundamentais da controladoria, como esse órgão evoluiu dentro das organizações, os conceitos de controladoria e de *controller*, quais as responsabilidades e atribuições da controladoria e como as empresas têm posicionado a controladoria dentro de seus organogramas, será um órgão de apoio à presidência e demais órgãos da empresa, prestando uma consultoria e assessoria a estes órgãos, ou será um órgão que fica no mesmo nível das diretorias?

Na unidade II trataremos sobre o planejamento e orçamento empresarial, como se dá o conceito ao nível estratégico, tático e operacional. Conceitos básico do orçamento, passando pela sua elaboração, análise e controle, onde estudaremos quais orçamentos são desenvolvidos dentro das organizações, começando pelo orçamento de vendas que é a base de todo o orçamento, passando pelo orçamento de produção, orçamento de compras de matérias-primas, orçamento de Mão de Obra, orçamento de custos indiretos e despesas comerciais e administrativas, sem se esquecer que a empresa precisa acompanhar as novas tecnologias e por isso o orçamento de investimentos é de extrema importância. Para que o planejamento possa ser avaliado em termos de resultado e disponibilidade de recursos, será necessário que seja elaborado as demonstrações de caixa projetado,

demonstrações do exercício projetado e o balanço patrimonial projetado, desta forma permite uma análise para validar se o planejamento e o orçamento são viáveis em termos de recursos e resultados.

Na unidade III teremos a atuação da controladoria na coordenação do planejamento, através da geração da informação em todos os níveis, subsidiando todas as fases do planejamento, iniciando sempre com a missão, visão e valores essenciais da organização, criando assim estratégias com base na análise ambiental, para potencializar forças em relação às oportunidades e minimizar as fraquezas para enfrentar as ameaças do mercado. Conceitos de *Balanced Scorecard*, e o compromisso através dos sistemas de controle de atingir as metas para que o planejamento elaborado aconteça.

Na unidade IV falaremos dos indicadores de desempenho, tudo o que é planejado precisa ser avaliado e comparado com medidas de desempenho, cabe a controladoria criar estes indicadores para avaliar a relação entre a estratégia e as metas da gestão, para saber se o que foi planejado está acontecendo na execução do planejamento, os painéis de mensuração e avaliação de desempenho mostram um acompanhamento constante da eficiência ou da necessidade de correções. Sendo uma das maneiras de motivar os colaboradores a se empenharem ao máximo no atingimento das metas a adoção de remunerações estratégicas.

Acho que esse aprendizado será muito gratificante, pois o desenvolvimento intelectual trazido por ele vai permitir que possamos ser mais determinados na busca de nossas metas.

**Muito obrigado e bom estudo!**

# SUMÁRIO



**Aspectos fundamentais da controladoria**

---



**Planejamento e orçamento empresarial**

---



**Controladoria na coordenação do planejamento**

---



**Sistemas de avaliação de desempenho**

---

UNIDADE

# ASPECTOS FUNDAMENTAIS DA CONTROLADORIA

Professor Me. Antonio Carlos Lázaro Sanches



# PLANO DE ESTUDO

---

## Plano de Estudos

- Evolução histórica da controladoria
- Conceitos de controladoria e de controller
- Atribuições e responsabilidades da controladoria
- Posição da controladoria na estrutura organizacional

## Objetivos da Aprendizagem

- Conhecer a evolução histórica da controladoria
- Compreender o conceito de Controladoria e de controller
- Entender as atribuições e responsabilidades da controladoria
- Descobrir qual a posição da controladoria na estrutura organizacional

# INTRODUÇÃO

Caro(a) aluno(a), atualmente tem-se dado muita ênfase em vários aspectos relacionados à área contábil em geral, porém, especificamente à controladoria. Quando se fala no mundo de negócios, a linguagem é muito específica, requerendo das pessoas que são inseridas neste meio, uma efetiva proficiência sobre as variáveis mais relevantes de seu contexto. Para comprovar, pode-se verificar que em suas formações, os profissionais fazem grandes esforços para oferecer subsídios que possam lhe permitir condições de lidar de forma adequada com estas variáveis (CATELLI, 2011).

A Ciência Contábil está cumprindo seu papel, como corpo de conhecimento humano através da Controladoria. A controladoria vem se consolidando como um ramo dessa área de conhecimento humano. É ela quem oferece aos envolvidos desta área uma série de modelos aprimorados e até mesmo respostas às mais diversas questões suscitadas pela realidade do mundo de negócios (CATELLI, 2011).

De uma forma mais clara podemos dizer que a controladoria dentro das empresas garante a integração entre o que se planeja e o que se executa, permitindo assim, que tudo aconteça, ou seja, corrigido dentro do planejado.

TÓPICO

1

# EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA CONTROLADORIA



A controladoria surgiu no início do século XX nos Estados Unidos, devido ao crescimento empresarial e com as fusões que ocorreram entre as empresas criadas, formando grandes organizações e como consequência, houve aumento da complexidade de suas atividades. Já no Brasil, a controladoria foi incorporada à prática empresarial quando empresas multinacionais americanas se instalaram no país (CATELLI, 2011).

Após o *crash* da bolsa de Nova York, no ano de 1929, a profissão contábil começa a ter foco no investidor minoritário e nos aspectos fiscais e legais das organizações, ou seja, começa a ser voltada para os usuários externos da informação contábil. Com essa abordagem iniciou-se o preâmbulo da controladoria, que passou a focar na informação contábil como forma de preservar os investidores e seus recursos de possíveis ocorrências que pudessem prejudicar seus capitais (CATELLI, 2002).

Há algum tempo existem debates e críticas quanto à ineficiência da contabilidade tradicional no sentido de construtora e mantenedora de sistemas de informações, responsável por suprir os gestores com informações que sejam úteis em tempo hábil no processo de gerir as atividades empresariais. Essas críticas foram mais intensas a partir da segunda metade dos anos 80, com a obra dos autores Johnson & Kaplan, “*Relevance Lost - The Rise and Fall of Management Accounting*”, onde os autores são muito taxativos quando afirmam que os sistemas contábeis atuais para fins de administração eram inadequados para o atual contexto vivido pelas organizações empresariais (CATELLI, 2011).

Os autores Johnson & Kaplan foram contundentes, motivando alguns outros pesquisadores a advogarem uma ruptura total com a contabilidade. Na realidade, o que

ocorre é uma situação em que as partes são colocadas como representativas de um todo. A contabilidade tradicional se presta para mensuração de eventos econômicos passados das organizações, em grande maioria das vezes, atendem às necessidades fiscais. Para que sejam atingidos estados futuros, é preciso simular eventos futuros, já que decisões que serão para o futuro são tomadas no presente (CATELLI, 2011).

Com a evolução natural da contabilidade que é praticada, surge a controladoria, onde seu campo de atuação são as organizações econômicas, que são caracterizadas como sistemas abertos inseridos e que interagem com outros num dado ambiente (CATELLI, 2011).

Entendemos então, que a contabilidade, através das novas necessidades criadas por essa mudança no foco do usuário, que passou a ser o usuário externo, precisou criar mecanismos que garantisse principalmente uma transparência de informações e acima de tudo a proteção do investidor e do seu capital.

# CONCEITOS DE CONTROLADORIA E DE CONTROLLER

A controladoria é o conjunto de princípios, procedimentos e métodos que se originam da Administração, Economia, Psicologia, Estatística e principalmente da Contabilidade, que se preocupa com a gestão econômica das empresas, buscando orientá-las para eficácia (MOSIMANN; FISCH, 1999).

Pode-se definir a controladoria também como uma área da organização onde é delegada autoridade para tomar decisões sobre eventos, transações e atividades que possibilitem suporte ao processo de gestão. Algumas formas de decisão em relação à organização são os critérios de identificar, prever, registrar e explicar eventos, transações e atividades, sempre buscando assegurar eficácia nas mais diversas áreas organizacionais da empresa (PELEIAS, 2002).

A controladoria não deve ser vista como um método, que é voltado para o como fazer. Para a compreensão correta do todo, pode-se dividi-la em dois vértices: ramo de conhecimento, que é responsável pelo estabelecimento de toda base conceitual e órgão administrativo, que responde pela disseminação do conhecimento, modelagem e implantação dos sistemas de informação ambiente (CATELLI, 2011).

No ramo de conhecimento, a controladoria, apoiada na Teoria da Contabilidade e em uma visão multidisciplinar, é responsável por estabelecer as bases teóricas e conceituais que são necessárias para a modelagem, construção e manutenção dos Sistemas de Informação e Modelo de Gestão Econômica, que geram as informações necessárias aos gestores e permitem que tomem as melhores decisões durante o processo de gestão (CATELLI, 2011).

As premissas básicas para a base de sustentação da Controladoria são:

- A empresa é constituída sobre o pressuposto da continuidade;
- É um sistema em constante interação com seu ambiente;
- O resultado econômico é o melhor indicador da eficácia empresarial;
- O resultado econômico é base para tomada de decisões;
- As atividades empresariais são conduzidas por um processo de gestão que corresponde ao planejamento, execução e controle;
- As informações requeridas pelos gestores são devidamente suportadas por um sistema de informações.

Aqui, a controladoria se orienta nas demais ciências, Economia, Administração, Estatística, Psicologia e Contabilidade. Sua base teórica mais importante é a Contabilidade, pois ela é responsável pela formação de conceitos relativos ao Modelo de Gestão Econômica e de Sistemas de Informação (PELEIAS, 2002).

Por este ângulo, a controladoria estará voltada para modelar a correta mensuração da riqueza, a estruturação do modelo de gestão (aqueles que são relacionados aos aspectos econômicos da empresa, incluindo modelos de decisão e informação) e do sistema de informações. A interação multidisciplinar é feita através da agregação de conceitos das áreas de economia, administração e sistema de informação (CATELLI, 2011).

Como objetivo de estudo, abrange uma ampla gama de assuntos que serão objetivos de estudo, nos quais se destacam: modelo de gestão, processo de gestão, modelo organizacional, modelo de decisão, modelo de mensuração, modelo de identificação e acumulação e modelo de informação. Por fim, a controladoria, como ramo de conhecimento, foi a área que possibilitou a definição do modelo de gestão econômica e o desenvolvimento e construção dos sistemas de informações num contexto de Tecnologia de Gestão (CATELLI, 2011).

Como Unidade Administrativa, a Controladoria é responsável pela coordenação e disseminação desta Tecnologia de Gestão e também como órgão que junta e direciona os esforços dos demais gestores que conduzem a otimização do resultado global da organização. Dessa forma, materializa uma área de responsabilidades bem definidas, responsável pela execução de atividades conforme abaixo (CATELLI, 2011).

- Desenvolvimento de condições para realização da gestão econômica: os gestores devem estar em posse de instrumentos adequados e devidamente treinados;

- Subsídio ao processo de gestão com informações em todas as suas fases: os sistemas de informação devem ser disponibilizados para uso dos gestores e de forma oportuna;
- Gestão de sistemas de informações econômicas de apoio às decisões: as informações disponibilizadas devem refletir a realidade físico-operacional, sendo a controladoria a responsável pela gestão operacional;
- Apoio à consolidação, avaliação e harmonização dos planos das áreas: maneira de consistir a otimização do todo, constituindo-se num elemento catalisador da sinergia necessária para otimização do resultado global.

A controladoria é uma área coordenadora das informações sobre gestão econômica, porém, ela não substitui a responsabilidade dos gestores por seus resultados alcançados, mas os induz à otimização do resultado econômico. Por isso, os gestores precisam ter conhecimento adequado sobre gestão econômica, pois suas responsabilidades envolvem gestões operacionais, financeira, econômica e patrimonial (CATELLI, 2011).

O objetivo principal da Controladoria é o estudo e a prática das funções que englobam planejamento, controle, registro e divulgação de fenômenos da Administração econômica e financeira das organizações (CATELLI, 2002).

Segundo Monteiro, 2010, os principais objetivos e funções da Controladoria são:

- Desenhar, implantar e manter estrutura de informações de forma que oriente o desempenho dos gestores;
- Coordenar o processo de planejamento e controle;
- Coordenar padronização de procedimentos de mensuração;
- Garantir a informação adequada para avaliação de desempenho e apuração de resultados;
- Identificar ações corretivas;
- Confirmar se as áreas estão identificando potencialidades de fraquezas da organização diante de oportunidades e ameaças;
- Garantir que o processo de tomada de decisão seja cumprido;
- Atuar com as demais áreas para elaboração e atribuições e responsabilidade para cargos de decisão dentro da organização;
- Ser responsável pelos critérios de mensurações que a organização adotou;
- Monitorar controle de desempenho das unidades a partir de interação com as mesmas;
- Estruturar e coordenar métodos que sejam eficientes de comunicação entre as unidades e das unidades com a alta direção;
- Promover garantia patrimonial e o controle interno e;

- Ser responsável pelos graus de eficiência e eficácia da organização como um todo.

Dentro da controladoria, temos o que é chamado de *controller*. Os mais modernos conceitos de Controladoria indicam que o *controller* desempenha sua função de controle de maneira muito eficaz, ou seja, organiza e reporta dados relevantes, exerce força ou influência que induz os gestores a tomarem decisões lógicas e consistentes de acordo com a missão e os objetivos da empresa (NAKAGAWA, 2007).

O *controller* é a pessoa responsável por operar e projetar o controle gerencial. Tem função de preparar demonstrativos e relatórios financeiros para fins de informação, analisar relatórios de desempenho e auxiliar os gerentes na prestação de informações com o objetivo de facilitar o entendimento e assegurar a veracidade das informações contábeis (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2002).

Cabrelli e Ferreira (2007) descreve a função do *controller* como profissional atuante na promoção de informações aos níveis gerenciais. Porém, sua função sofreu mudanças ao longo dos anos. Sua atuação passou de nível tático para estratégico e sua função varia de organização para organização. Em alguns organogramas, o *controller* está situado como órgão de linha subordinado apenas ao diretor financeiro e atua de forma semelhante a um contador geral. Em outro ponto, existe também a atuação como profissional *staff* ou assessor, onde ele se apresenta em níveis gerenciais e se reporta ao diretor financeiro, operando como instrumento e informação.

É um profissional fundamental na gestão das grandes empresas. O *controller* é responsável por coordenar processos de gestão econômica, financeira e patrimonial, realizando um estudo do ambiente interno e externo. Ele analisa relatórios gerenciais e o estudo de variáveis macroeconômicas relevantes e se mune com informações que vão possibilitar estabelecer ações que vão impactar diversos setores na organização, sendo aplicadas em níveis estratégicos, tático e operacional (CATELLI, 2002).

Normalmente, o *controller* se torna responsável pelo projeto, implementação e manutenção de um sistema de informações que operacionaliza o conceito de que a contabilidade é suportada pelas teorias de decisão, mensuração e informação (NAKAGAWA, 2007).

As atribuições e responsabilidade do *controllers* são: estudar movimentos econômicos e de mercado, consolidar relatórios de desempenho, identificação de pontos de melhoria e propor ações corretivas sempre visando aumento de rentabilidade e lucratividade, análise do desempenho de todas as ações estratégicas que estão em execução, auxiliar na projeção de novos investimentos (como bens, pessoal ou ferramentas de trabalho), analisar a saúde financeira da organização, avaliar ciclos operacionais, definir premissas orçamentárias e metas, organizar planejamento tributário, validar demonstrações financeiras e avaliar o cumprimento das normas de auditoria (CATELLI, 2002).

# ATRIBUIÇÕES E RESPONSABILIDADES DA CONTROLADORIA

A controladoria é a única área com visão ampla e que possui instrumentos adequados para a promoção do todo e a responsabilidade pelo cumprimento da missão de assegurar a otimização do resultado econômico da organização. Para que essa missão seja cumprida, existem três objetivos claros e viáveis que precisam ser estabelecidos, que são: promoção da eficácia organizacional, viabilização da gestão econômica e promoção da integração das áreas de responsabilidade (CATELLI, 2002).

Promoção da eficácia organizacional significa que todos os gestores precisam direcionar seus esforços e recursos em prol do objetivo meta da organização, buscando atingir o resultado esperado e com o menor consumo possível desses recursos, de maneira bem simples, fazer mais com menos, e para isso é fundamental a ação da controladoria como fonte integradora da informação e padronização dentro de cada nível hierárquico.

Viabilização da gestão econômica é garantir que os recursos sejam aplicados de forma a maximizar o lucro dos investidores, é garantir que os processos de captação e aplicação de recursos feitos pela empresa estejam condizentes com o plano elaborado.

Promoção da integração das áreas de responsabilidade, função principal da controladoria, fazer com que a empresa tenha uma gestão uniforme, com se fosse uma grande orquestra, todos precisam estar afinados e tocarem seus instrumentos na hora certa, para que o resultado seja atingido.

Atingir esse conjunto de objetivo significa a obtenção de resultados econômicos de acordo com as metas e condições estabelecidas, que são os resultados das decisões tomadas sob a ótica de gestão econômica, focando na abordagem sistêmica. Com isso, pode-

se considerar que o maior objetivo da controladoria é a gestão econômica, compreendida pelo conjunto de decisões e ações que são orientadas através dos resultados desejados e mensurados de acordo com os conceitos econômicos. De acordo com este ponto de vista, a controladoria, contribui enquanto área de responsabilidade e junto com as outras áreas para o cumprimento da missão e continuidade da organização e por isso, tem como filosofia de atuação (CATELLI, 2002):

- Coordenação de esforços visando à sinergia das ações;
- Participação ativa do processo de planejamento;
- Interação e apoio às áreas operacionais;
- Indução às melhores decisões para a empresa como um todo;
- Credibilidade, persuasão e motivação.

A controladoria, como qualquer outra área dentro de uma organização, tem sua responsabilidade de forma definida e clara, e responde pelas gestões operacional, financeira, econômica e patrimonial de suas atividades. Porém, sendo uma atividade de coordenação e em decorrência de sua missão, a responsabilidade da área de controladoria é diferenciada das áreas operacionais e de apoio. A diferença se caracteriza no processo desenvolvido para assegurar a otimização de resultado (NAKAGAWA, 2007).

É de responsabilidade da controladoria, ser a indutora dos gestores, quando se diz respeito à melhora das decisões, pois sua atuação envolve programar um conjunto de ações onde os produtos se materializam em instrumentos disponibilizados aos gestores, conforme quadro abaixo:

#### **QUADRO 1: AÇÃO E INSTRUMENTO DISPONIBILIZADO**

AÇÃO	INSTRUMENTO DISPONIBILIZADO
Esclarecer como as decisões são ou deveriam ser tomadas	Modelo de decisão
Mensurar corretamente o resultado dos eventos, produtos, atividades e áreas	Modelo de mensuração
Informar adequadamente os gestores	Modelo de informação

**Fonte:** CATELLI (2002).

A parte da contribuição da controladoria se caracteriza por buscar a otimização do resultado econômico da empresa, em uma atuação de forma sinérgica junto com as outras áreas de responsabilidade, trazendo toda a base conceitual e operacional relativa

aos sistemas de informação. Assim, a otimização é viabilizada ao estabelecer um conjunto de requisitos e objetivos conforme abaixo:

#### QUADRO 2: REQUISITOS PARA OTIMIZAÇÃO DO RESULTADO E OBJETIVOS

REQUISITOS PARA OTIMIZAÇÃO DO RESULTADO	OBJETIVOS
Inicia-se no planejamento	Resultado Objetivado
Requer integração das áreas e visão de longo prazo	Resultado Assegurado
Decorre da otimização do resultado de cada evento/transação	Resultado Efetivado
Requer mensuração adequada	Resultado Correto

Fonte: CATELLI (2002).

As organizações são heterogêneas em relação ao tamanho, complexidade, à definição das áreas de responsabilidade e outras características, independente das características das empresas, o grau de autoridade pode ser subdividido em autoridade formal e autoridade informal. Autoridade formal é quando envolver a instituição de normas, procedimentos e padrões relacionados com suas atividades e funções. Autoridade informal é quando os assuntos se referem a aspectos técnicos e conceitos inerentes ao grau de especialização envolvido nas funções de controladoria. A controladoria passa a adquirir um grau de autoridade informal, que é consequência do domínio dos conceitos e técnicas funcionais de suas atividades (CATELLI, 2002).

Quando se trata de função, na controladoria as funções estão ligadas a um conjunto de objetivos, e que, quando desempenhadas, viabilizam o processo de gestão econômica. As funções desempenhadas pela controladoria são: subsidiar o processo de gestão, apoiar a avaliação de desempenho, apoiar a avaliação de resultado, gerir os sistemas de informações e atender aos agentes de mercado (CATELLI, 2002).

- **Subsidiar processo de gestão:** envolve ajudar a adequação do processo de gestão à realidade da empresa diante de seu ambiente. Materializa-se tanto no suporte da estruturação do processo quanto no apoio efetivo nas fases do processo de gestão, através de sistemas de informação que permitam simulações e projeções de eventos econômicos no processo de tomada de decisão.
- **Apoiar a avaliação de desempenho:** na avaliação de desempenho, a controladoria estará: elaborando a análise de desempenho econômico das áreas, dos gestores, desempenho econômico da organização e o desempenho da própria área. Apenas uma ressalva, a avaliação de desempenho deve ser feita de forma individual. A análise da controladoria é mais um subsídio ao processo de avaliação.
- **Apoiar a avaliação de resultado:** aqui a controladoria estará elaborando análise do resultado econômico dos produtos e serviços, monitoramento e

orientação no processo de estabelecimento de padrões e avaliação do resultado e seus serviços.

- **Gerir os sistemas de informações:** a controladoria aqui define a base de dados que permita à organização da informação necessária à gestão, elaboração de modelos de decisão para os diversos eventos econômicos levando em consideração características físico-operacionais próprias de cada área para os gestores e padroniza e harmoniza o conjunto de informações econômicas.

- **Atender aos agentes do mercado:** as organizações são sistemas abertos e interagem com o meio ambiente, trocando diferentes recursos/produtos. É função da controladoria, atender às demandas externas, analisando e mensurando o impacto das legislações no resultado econômico e atende aos diversos agentes do mercado, seja em forma de representante legal, ou seja, de apoio ao gestor responsável.

Podemos afirmar que a controladoria desempenha um papel de grande relevância nas empresas, suas atribuições são de fundamental importância na busca do melhor planejamento e da melhor execução do planejado, contribui com informações de extrema valia nos campos internos e externos da empresa, buscando sempre valorizar as forças e minimizar as fraquezas da empresa. Além de alimentar com informações econômicas e financeiras, traçando cenários para que o planejamento seja elaborado dentro de variáveis previstas e que os investimentos sejam feitos dentro de perspectivas de retorno esperados, salvaguardando o capital do investidor e sua maximização.

Sua responsabilidade é suprir o processo gerencial com informações fidedignas, atualizadas e relevantes, para a tomada de decisão, iniciando nas informações que geram o planejamento estratégico e terminando na verificação dos resultados alcançados comparados aos esperados. Os sistemas de registros da contabilidade, aliado a outros sistemas de informações gerenciais, permitem o acompanhamento e o controle das operações, possibilitando a controladoria gerar informações sobre a eficácia das ações dos gestores financeiros e de outras áreas, permitindo assim que sejam propostas ações de correção caso o que se tenha planejado não esteja sendo realizado.

O *controller* por sua vez, munido das informações geradas pela controladoria, em algumas empresas, têm o papel de ser um elo de ligação e de tradução do planejamento estratégico, desenvolvido com sua participação no mais alto escalão da empresa, para os níveis táticos, onde serão colocados em prática, deixando claro o que se espera de cada responsável de área, para que o resultado esperado seja atingido, no prazo determinado. Sendo, portanto, um controlador da informação e suprimindo os responsáveis de área, tem uma finalidade de direcionador das decisões tomadas, com base no planejamento estratégico, para isso precisa ter um bom relacionamento pessoal e uma boa aceitação, mas também, pode se impor por ter subsídio do controle da informação.

TÓPICO

# 4 POSIÇÃO DA CONTROLADORIA NA ESTRUTURA ORGANIZACIONAL

Nos últimos anos, as organizações vêm buscando formas de encaixar a controladoria dentro da estrutura organizacional das empresas. O aumento do tamanho e a complexidade das organizações são os motivos que trouxeram essa necessidade de estruturação das informações como uma forma de acompanhamento e apoio à gestão (MENDES et al., 2016).

O rompimento de fronteiras geográficas, relações governamentais e diversificação das fontes de capital, mostraram que existia uma necessidade de algo na forma de controle. Como o cenário é complexo, as incertezas só aumentaram e as decisões exigem informações adicionais. As informações são os novos insumos e a controladoria surgiu como principal fonte fornecedora proativa para geração de informações ao processo de gestão (PELEIAS, 2002).

A estrutura organizacional se define pelo resultado do processo de distribuição de autoridade, de especificação de atividades e de delineamento de sistemas de comunicação para que os objetivos da organização sejam atingidos (CALIA; GUERRINI, 2006).

Resultados locais não garantem resultados gerais, ou seja, as empresas não podem mais se dar ao luxo de não entregarem aos seus investidores aquilo que prometeram. A busca cada vez mais escassa por recursos, tem tornado a atividade de captação de recursos das empresas um verdadeiro garimpo, buscando cada vez mais recursos, seja para investimentos em projetos novos ou na própria operacionalidade da empresa. Então precisa haver um sincronismo no processo de gestão da empresa, que possa garantir que esses recursos sejam usados com uma única finalidade, garantir ao investidor o retorno prometido.

As estruturas organizacionais são classificadas como formal ou informal. As formais apresentam uma estrutura formalizada, baseada em princípios de controle, planejamento,

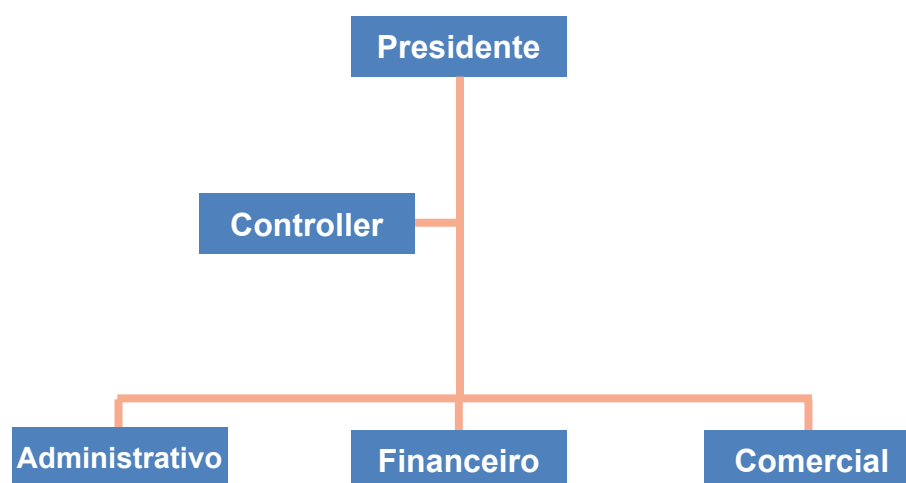
organização e direção, tudo definido em um organograma. Já as informais surgem de interações sociais das pessoas, que por objetivos afins se reúnem e desenvolvem espontaneamente o negócio (CHAGAS; BONZANINI, 2003).

A estrutura informal tem natureza social e não é limitada pela organização. Precisa de planejamento e se mantém encoberta, sem a definição de um organograma. Aparece de forma espontânea e natural, principalmente entre os membros da organização, motivados pela simpatia e empatia, ultrapassando as fronteiras dos departamentos e promovendo interação de áreas distintas dentro da organização (JERICÓ; PERES; KURCGANT, 2008).

Já a estrutura formal apresenta de forma clara a responsabilidade que cada um tem dentro da organização, sua posição hierárquica frente às demais unidades e deixa clara a autoridade que lhe é delegada, bem como com qual unidade se subordina. A forma de apresentação estrutural é conhecida e divulgada por meio de organograma. Nestes, estão estabelecidos os procedimentos a serem adotados na organização, a hierarquia, através da descrição das competências e atribuições de cada subsistema, departamento ou setor (CHAGAS; BONZANINI, 2003).

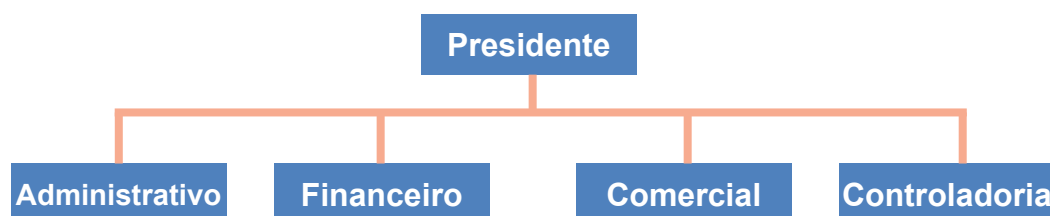
A forma que a controladoria se apresenta na estrutura organizacional é fundamental para a compreensão de seu papel dentro da organização. O departamento de controle pode estar disposto de formas diferentes no organograma, sendo determinado de acordo com as necessidades das organizações. Para alguns estudiosos do assunto, a controladoria pode estar em diferentes níveis do organograma, desde o assessoramento da presidência, conforme figura 1, até o nível dos demais departamentos da organização, conforme figura 2 (COELHO; MACHADO; LUNKES, 2012).

**FIGURA 1: CONTROLADORIA COMO ÓRGÃO DE ASSESSORIA**



Fonte: Adaptado de Schimdt e Santos (2006) e Kupper (2005)

**FIGURA 2: CONTROLADORA COMO ÓRGÃO DE LINHA NA ALTA ADMINISTRAÇÃO**



Fonte: Adaptado de Schimdt e Santos (2006) e Kupper (2005)

A subordinação do departamento de controle a outras unidades organizacionais pode prejudicar os processos de gestão, pois os gestores dos demais departamentos podem se sentir menos favorecidos com relação àqueles em que a controladoria se subordina. A posição hierárquica da controladoria na estrutura organizacional é variável, não existe um padrão para ela. Na prática, as organizações podem optar por um arranjo diferente, levando em consideração as definições do seu modelo de gestão, a cultura, estrutura organizacional e outros aspectos que considerar relevantes (PELEIAS, 2002).

De forma mais relevante é interessante que a controladoria se posicione como um órgão de assessoria, pois como tem propriedade sobre as informações geradas e como falamos a informação é o novo insumo que faz com que organizações tomem decisões em todos os níveis da empresa, de modo que o planejamento estratégico seja seguido, este posicionamento permite a controladoria suprir tanto o presidente com também os departamentos da alta direção da empresa de modo que todos sigam o mesmo rumo traçado e controlado.

Mas como falamos, as empresas têm formas diferentes de distribuição hierárquica, cada uma, precisa dentro da sua realidade, encaixar a controladoria na melhor forma de garantir o sucesso do negócio.

Na verdade, não há um consenso nem mesmo entre os autores, uns defendem que deve ser um órgão de assessoria e outros defendem que deve ser um órgão na mesma linha dos outros departamentos e outros ainda, que deve ser um órgão subordinado a departamentos como Financeiro ou a própria Contabilidade (COELHO; MACHADO; LUNKES, 2012).



## SAIBA MAIS

A controladoria tem como finalidade implementar o processo de gestão e desempenhar as funções de planejamento, organização, comunicação e controle, indo da elaboração do planejamento estratégico e tático, até o controle da operação direcionado para os resultados esperados.

Temos a controladoria hora ligada à contabilidade gerencial nas gerações das informações, ora como um órgão com a missão de integrar todos os departamentos como o objetivo de maximização do capital investido, ou seja, atingir as metas norteadas pelo planejamento estratégico.

Sendo assim, a controladoria atua no fornecimento de informações, tanto do ponto de vista formal quanto gerencial, permitindo a ela ocupar um local estratégico dentro da estrutura das organizações.

**Fonte:** Autor, 2020.



## REFLITA

Controladoria remete a controle, mas antes de controlar é preciso planejar, e para planejar precisa de informações, sendo assim, gerar estas informações é fundamental para criar um cenário que permita a proteção do capital investido.

**Fonte:** Autor, 2020.

# CONSIDERAÇÕES FINAIS

Caro(a) aluno(a), nesta unidade, tratamos da evolução histórica da controladoria, vimos que as organizações cada vez mais precisam gerir suas informações, como forma de garantir a proteção do investidor e de seu capital. Desta forma observamos que somente a contabilidade tradicional não estava gerando informações adequadas para tomada de decisões, pois com fusões de empresas e necessidade de informações para usuários externos, não havia uma transparência das informações das empresas. Desta forma surge a Controladoria que através da contabilidade gerencial começa a gerar as informações necessárias para esses usuários externos, mas também melhorando a informação interna para tomada de decisão, que permite um melhor planejamento e um melhor monitoramento da execução do planejamento estratégico.

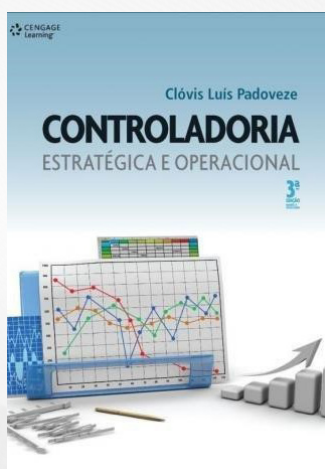
A controladoria se torna um órgão que tem por finalidade assessorar tanto presidência como os órgãos da alta direção da organização, para que possam ter as informações necessárias para um bom planejamento estratégico, e após esse ter sido desenvolvido, garantir que seja traduzido para os setores táticos da empresa. Controlando através das informações geradas pela contabilidade gerencial, para que os resultados sejam atingidos.

O Controller tem o papel de ser o responsável pela integração de todos os setores da organização, com a finalidade que o planejamento estratégico seja executado.

É de responsabilidade da controladoria, gerar informações fidedignas em tempo hábil para a tomada de decisão, garantindo assim o processo de gestão da organização de forma a maximizar o capital do investidor, sendo atribuições da controladoria fazer o monitoramento do desempenho planejado.

Finalizamos esta unidade falando da posição da controladoria na estrutura organizacional das empresas, porém, vimos que a controladoria precisa estar numa posição de destaque no organograma das empresas, pois é um órgão de extrema importância para garantir que as organizações entreguem aos seus investidores o retorno esperado pelo capital investido.

# MATERIAL COMPLEMENTAR



## LIVRO

- **Título:** Controladoria - Estratégica e Operacional
- **Autor:** Clóvis Luís Padoveze
- **Editora:** CENGAGE Learning
- **Sinopse:** Esta terceira edição de Controladoria Estratégica e Operacional foi revisada e atualizada a fim de incorporar os recentes estudos e inovações na área. Apresenta visão abrangente e estruturada da atividade de Controladoria, considerando os aspectos teóricos que a fundamentam como ciência, ao mesmo tempo, em que desenvolve todos os conceitos e técnicas para sua aplicação. O processo de gestão é o elemento condutor sobre o qual foi estruturada a obra. Isso deixa claro o papel da Controladoria dentro de toda a empresa e nas etapas que envolvem o planejamento, a execução e o controle das atividades empresariais. O foco do trabalho é o processo de criação de valor por meio da correta mensuração dos resultados da empresa e das atividades de negócio. Além dos temas considerados clássicos em Controladoria, o texto apresenta outros tópicos mais avançados, como balanced scorecard, indicadores-chave de desempenho, introdução ao gerenciamento do risco, modelos de decisão para o planejamento operacional e execução dos eventos econômicos, política de redução de custos e análise de geração de lucros.



## FILME/VÍDEO

- **Título:** Os Intocáveis
- **Ano:** 1987
- **Sinopse:** Um filme de gangsteres que mostra como os contadores têm um papel importante em todas as organizações, até mesmo nas criminosas. Aqui, a polícia federal dos Estados Unidos está investigando o bandido Al Capone, mas para conseguir capturá-lo precisa conseguir informações da contabilidade do mesmo.

# UNIDADE

# PLANEJAMENTO E ORÇAMENTO EMPRESARIAL

Professor Me. Antonio Carlos Lázaro Sanches



# PLANO DE ESTUDO

## Plano de Estudos

- Aspectos conceituais básicos do planejamento - estratégico, tático e operacional
- Aspectos conceituais básicos do orçamento
- Elaboração, análise e controle do orçamento
- Orçamento de vendas
- Orçamento de produção
- Orçamento de compras de matérias-primas
- Orçamento de Mão de Obra
- Orçamento de custos indiretos e despesas comerciais e administrativas
- Orçamento de investimentos
- Demonstração do fluxo de caixa projetado
- Demonstração do resultado do exercício projetado
- Balanço patrimonial projetado
- Análise do orçamento empresarial

## Objetivos da Aprendizagem

- Entender o planejamento nos níveis: estratégico, tático e operacional
- Compreender o que é o orçamento
- Compreender como se elabora, analisa e se controla o orçamento
- Conhecer os tipos de orçamentos: Vendas, Produção, compras de matérias-primas, Mão de Obra, Custos Indiretos, Despesas Comerciais e Administrativas e Investimentos
- Entender a importância das Demonstrações Projetadas do Fluxo de Caixa, Resultado do Exercício e Balanço Patrimonial
- Aprender sobre como é importante a análise do orçamento empresarial

# INTRODUÇÃO

Caro(a) aluno(a), nesta unidade vamos falar sobre planejamento e orçamento empresarial, planejar é arte de antever um cenário futuro com base em informações passadas, é ter um rumo em busca de um objetivo que se quer atingir num determinado intervalo de tempo. Planejar é traçar metas que serão executadas dentro de um cronograma, metas essas que fazem parte de um todo, pensado a longo prazo e de forma estratégica, com horizonte para cinco, sete, dez ou mais anos à frente, que será traduzido pelo tático de forma a desmembrar este planejamento de longo prazo em períodos menores, geralmente de um a três anos, de modo que o operacional consiga saber o que precisa ser feito, quais as metas diárias que precisam ser atingidas para se alcançar o objetivo macro estabelecido.

O Orçamento empresarial é transformação deste planejamento estratégico em necessidade de recursos que serão consumidos para que o objetivo seja atingido, começando pelo orçamento de vendas, que dará norte a todo o planejamento, pois de acordo com a demanda é que os outros setores precisarão se planejar para que tenham capacidade suficiente para atender a demanda planejada. Podemos dizer que um bom planejamento de vendas garante a maior parte do sucesso do planejamento empresarial.

Enfim virá o controle que garantirá que os recursos sejam aplicados dentro das necessidades planejadas, dos investimentos planejados e mantendo assim a maximização do capital investido.



TÓPICO

# 1 ASPECTOS CONCEITUAIS BÁSICOS DO PLANEJAMENTO - ESTRATÉGICO, TÁTICO E OPERACIONAL

Os resultados de uma organização decorrem de um conjunto muito grande de ações. Para serem eficazes, os gerentes precisam produzir resultados e, esses resultados são decorrentes de suas ações. Porém, a qualidade de suas ações depende do processo de tomada de decisões dos gerentes, que por sua vez, precisam do suporte de um sistema adequado de informações (NAKAGAWA, 2007).

O planejamento estratégico surgiu nos anos 60 como uma resposta à nova realidade que surgia. O ambiente externo determinava às organizações públicas ou privadas uma nova ordem social, o grau de satisfação do consumidor ou usuário de bens e serviços passava a ser medido em função do atendimento de suas necessidades e não mais a simples adaptação dos produtos e serviços oferecidos. Além disso, a crescente magnitude e a complexidade nas mudanças, dos desafios, de ameaças, das incertezas, o ritmo das alterações e da evolução de conhecimento impunham para as organizações a necessidade de desenvolvimento e adoção de instrumentos de gestão modernos e eficazes voltados para compreensão desse ambiente externo (CATELLI, 2011).

O planejamento é o ato de tomar decisões de forma antecipada à ocorrência de eventos reais, envolvendo a escolha de uma entre várias alternativas de possíveis ações, onde os gerentes podem analisar o contexto de diversos cenários prováveis do futuro (NAKAGAWA, 2007).

O planejamento é a primeira das funções básicas da administração (planejamento, organização, direção e controle), pois serve de base para as demais funções. É através do planejamento que se define onde se pretende chegar, o que deve ser feito, quando e como,

e em que sequência será gerada as ações. O comando lidera, motiva, cobra, questiona, faz o acompanhamento e estabelece o ritmo. O controle é quem define os padrões para medir o desempenho, confirma o funcionamento, corrige quaisquer desvios e garante que o planejamento seja realizado (CATELLI, 2011).

Da mesma forma que as funções administrativas não existem sozinhas, mas são partes interdependentes e integrantes de um todo que é chamado de processo, ou seja, um conjunto de passos e procedimentos combinados e executados em sequência para se produzir um resultado. O processo de planejamento teve início quando os homens começaram a formar as sociedades agrárias. Começaram habitar um determinado lugar com clãs e tribos, forçados a armazenar água e comida, quando resolveram então manter registro do que acontecia. Esse processo teve evolução a partir da Revolução Industrial, quando já não era mais possível a produção em massa sem planejamento e sem meios eficazes de transportes e comunicação (NAKAGAWA, 2007).

Estimativas que sempre foram usadas nos processo formais de planejamento vêm sendo substituídas por outras formas de projeções, que são obtidas através de técnicas de cenários. Essa técnica é bastante recente e consiste em buscar pesquisas, análises, projeções e especulações que dizem respeito a eventos futuros e suas interações com as expectativas e quanto aos impactos das variáveis nas áreas econômicas, tecnológicas, sociais e políticas (NAKAGAWA. 2007).

Utilizar esta técnica permite que seja elaborada várias estimativas e cenários alternativos, que se subdividem em duas categorias: estimativas e cenários alternativos elaborados para o horizonte de tempo de planejamento usual das empresas e estimativas e cenários alternativos elaborados para períodos que se estendem além do horizonte de planejamento usual (NAKAGAWA. 2007).

Com a elaboração de cenários, é possível a visualização da sequência hipotética de eventos e tem como objetivo chamar a atenção dos gerentes para as relações que ocorre na estrutura de planos do processo de planejamento e controle, trazendo em evidência a necessidade de cada plano se compor de forma coordenada dentro hierarquização vertical, e seguir políticas, diretrizes e os objetivos dos planos estratégicos para os operacionais. Horizontalmente, os planos de todas as áreas de responsabilidade também deverão ser compostos de forma coordenada, para assegurar a compatibilidade da natureza, qualidade, oportunidade e tipos de informação que os gerentes necessitarão como suporte para seus processos de gestão e controle de atividades operacionais. Este tipo de abordagem traz como benefício permitir que os gerentes não ajam sobre fatos

isolados, mas no contexto de diversos conjuntos de partes e eventos que interagem de forma dinâmica entre si (NAKAGAWA, 2007).

O processo de planejamento e controle abrange etapas do ciclo planejamento-execução-controle, mas não é algo que se realiza no vácuo. Deve ser reconhecido que esse processo é influenciado fortemente pela própria filosofia da empresa e por seu modelo de gestão, que significa que deve ser compatível com sua cultura, sentimentos, crenças e valores (CATELLI, 2011).

O planejamento é algo que se faz antes das ações efetivas, ou seja, o planejamento tem a preocupação com os efeitos futuros das decisões que são tomadas no presente, além de ser necessário porque a realização da missão e dos propósitos da empresa requer que as decisões de uma etapa devem ser consideradas na etapa seguinte e ainda, o planejamento tem como objetivo produzir um ou mais resultados futuros desejáveis, se preocupando em evitar ações inadequadas e reduzir a frequência dos insucessos (CATELLI, 2011).

O planejamento pode ser dividido em planejamento estratégico, tático e operacional. Segundo Catelli (2011), na fase de execução, se pode ter um sistema de custeio que mensure as transações a valores reais e a valores padrão, para implementar a preocupação com a eficiência e possibilitar medidas corretivas.

### **1.1 Planejamento Estratégico**

No ambiente de grandes competições entre as empresas, a única forma dos gestores alcançarem seus objetivos é planejar de forma cuidadosa as ações que pretendem empreender, reavaliando o desempenho efetuado contra o desempenho planejado. No planejamento estratégico, a premissa fundamental é garantir o cumprimento da missão da empresa. Nessa fase, é gerado um conjunto de diretrizes estratégicas de caráter qualitativo que tem como objetivo orientar a etapa do planejamento operacional. Esse processo contempla a análise das variáveis do ambiente externo (identificando oportunidades e ameaças) e do ambiente interno da empresa (identificando os pontos fracos e fortes). Dessa forma, o conjunto de diretrizes estratégicas tem como objetivo evitar as ameaças, aproveitar as oportunidades, utilizando os pontos fortes e superando as deficiências dos pontos fracos (CATELLI, 2011).

O planejamento estratégico é um processo lógico e sistemático que tem preocupação com efeitos futuros de decisões tomadas no presente e que se inicia com a avaliação da situação atual da empresa em comparação com desempenhos passados, e a partir daí fazer projeções levando em conta, cenários alternativos que serão mais prováveis no futuro (NAKAGAWA, 2007).

Segundo Nakagawa (2007), Os fatores externos que podem impactar o desempenho da empresa são:

- **Econômicos:** produto interno bruto, taxas de juros e inflação, produção industrial, desempenho das atividades comerciais e da construção civil, etc.;
- **Demográficos:** índices de natalidade e mortalidade, evolução da população econômica ativa, etc.;
- **Sociais:** níveis de emprego, demandas, hábitos, rendas, pressões sindicais, etc.;
- **Políticas:** decisões governamentais, programas de partido político, etc.;
- **Tecnológicos:** novas tecnologias e seus impactos sobre as estruturas de processo industriais e do mercado, etc.;
- **Legais:** projetos de leis, interpretações legais, etc.

Identificar oportunidades e ameaças se dá em função do comportamento previsto dessas variáveis e da maneira como elas irão interagir em termos de mudança no comportamento do consumidor, escassez ou abundância nas fontes de abastecimento, nível de atividade econômica, possíveis alterações nos movimentos políticos, desenvolvimentos tecnológicos, movimentos sindicais e ecológicos, restrições ou facilidade quanto ao comércio com outros países (CATELLI, 2011).

São essas avaliações que vão permitir que a empresa defina os produtos que irá ofertar, mercados dos quais irá participar, canais de distribuição, produção, estrutura organizacional e objetivos econômicos e financeiros. Desse processo que vão surgir os cenários, onde supõe que a empresa atuará no período planejado, as diretrizes, as políticas e os objetivos estratégicos que devem possibilitar a escolha de alternativas para que as oportunidades sejam aproveitadas, evitando ameaças (CATELLI, 2011).

Esta avaliação permite identificar e direcionar os pontos fortes e fracos da empresa e as oportunidades e ameaças do mercado. Esse conjunto de atividades é que constitui a fase inicial do processo de planejamento estratégico, recebe o nome de auditoria de situação ou de posição. Auditoria esta, que não deve ser feita apenas nessa fase do planejamento, mas também durante a gestão dos gerentes, e mesmo que só variáveis de maiores impactos sobre o desempenho da empresa sejam consideradas, a sistematização correta e o exercício intelectual que se associa a esta atividade provavelmente irá estimular debates e ideias criativas (NAKAGAWA, 2007).

## 1.2 Planejamento Tático

A principal diferença entre o planejamento estratégico e o planejamento tático, é que, o primeiro está voltado para a organização como um todo, já o segundo, é orientado às

áreas e departamento da empresa, sendo necessário o detalhamento com os meios para que os objetivos e metas da organização sejam atingidos. Pode-se dizer que o planejamento tático é a decomposição do planejamento estratégico para cada área da empresa. Além disso, o planejamento tático é um aliado para evitar crises ou até mesmo traçar ações caso existam crises no futuro, ajudando assim minimizar risco e impactos nas crises das empresas (NAKAGAWA, 2007).

Nesse tipo de planejamento, as projeções são feitas para um período menor, geralmente para um a três anos. Além disso, nesta etapa têm-se os planos de marketing, planos de produção, planejamento de pessoal e tudo resultando no planejamento financeiro empresarial, visando às entradas e saídas da organização para o período do planejamento (NAKAGAWA, 2007).

Para que seja traçado o planejamento tático é preciso escolher uma metodologia que seja realmente eficaz. A metodologia do 5W2H é uma metodologia que pode fazer a diferença por ser assertiva no controle e mensuração das ações ligadas ao planejamento. A metodologia é inglesa e foi criada com base nos itens de verificação abaixo (CATELLI, 2011).

- **What:** o que precisa ser feito e quais ações precisam ser feitas
- **Why:** as ações mencionadas no item acima aqui precisam ser justificadas, é preciso deixar claro o porquê das ações que precisam ser executadas.
- **Where:** sinalização de onde cada ação será feita
- **When:** é preciso deixar claro para todos os envolvidos quando cada ação será feita, aqui se define prazos e dias para as ações listadas no primeiro item.
- **Who:** é preciso definir quem será responsável por cada ação, é o momento de mostrar aos envolvidos suas responsabilidades.
- **How:** é preciso mostrar aos envolvidos como cada ação deve ser executada.
- **How much:** etapa em que todos saberão quanto custará cada ação do planejamento. É preciso demonstrar aos envolvidos para que haja o comprometimento e que todos entendam que os erros podem gerar prejuízos para a empresa.

### 1.3 Planejamento Operacional

Depois da elaboração do Planejamento Estratégico e Tático com base em suas diretrizes e cenários traçados, será elaborado o planejamento operacional, que consiste em identificar, integrar e avaliar as alternativas de ação e a escolha de um plano de ação a ser implementado em busca de um equilíbrio estacionário das interações dinâmicas que ocorrem ao nível de seus subsistemas internos. O processo de planejamento operacional compreende as seguintes etapas (CATELLI, 2011):

- Estabelecer objetivos operacionais
- Definir meios e recursos
- Identificar alternativas de ação
- Simular alternativas identificadas
- Escolher alternativas e incorporação ao plano
- Estruturar e quantificar o plano
- Aprovar e divulgar o plano.

A adequação do sistema de informações às atividades que vão se desenvolver no planejamento operacional vai depender da perfeita compatibilização entre as informações que são geradas por aquele sistema e o modelo decisório dos gerentes. Quando essa compatibilização acontece, os relatórios de avaliação de desempenho do sistema contábil, durante a fase de execução dos planos aprovados, vão dar aos gerentes, condições para tomada de decisão de ações corretivas de forma eficaz em suas respectivas áreas de responsabilidade, e como consequência, a soma dos resultados de todas as áreas levarão a empresa como um todo a cumprir sua missão e propósitos básicos (NAKAGAWA, 2007).

O Planejamento Operacional se divide em três fases:

### **1.3.1 Pré-planejamento operacional**

Essa fase pré-planejamento corresponde à fixação dos objetivos, identificação das alternativas de ação e escolha das melhores alternativas que vão viabilizar as diretrizes estratégicas. O produto dessa fase é o conjunto de alternativas de ações selecionadas (CATELLI, 2011).

### **1.3.2 Planejamento operacional – médio e longo prazo**

Fase esta do planejamento que corresponde ao detalhamento das alternativas selecionadas, dentro da perspectiva temporal considerada pela empresa como médio e longo prazo, quantificando-se analiticamente recursos, volumes, preços, prazos, investimentos e demais variáveis que foram planejadas. Aqui, a controladoria vai atuar no sentido de disponibilizar sistemas de informações que vão contemplar modelos de decisão e mensuração adequados, tendo em vista a realidade operacional da empresa (CATELLI, 2011).

### **1.3.3 Planejamento operacional – curto prazo**

Nesta fase, é feito um replanejamento em um momento mais próximo à realização dos eventos e com conhecimentos mais seguros das variáveis que estão envolvidas. O produto

desta fase é o programa operacional, ou ajuste no plano, para um módulo temporal de curto prazo do planejamento operacional. O ajuste no plano envolve uma elaboração de planos operacionais alternativos, com a seleção do programa a ser implementado (CATELLI, 2011).

Nota-se que estas três fases do planejamento operacional garantem que o planejamento estratégico e tático seja realizado de forma eficiente, pois vão gerar todas as informações necessárias para a validação do planejamento estratégico, como, por exemplo, a resposta em relação ao aumento da demanda planejada, se haverá capacidade instalada para atender, se haverá necessidade de aumento da capacidade, se esse aumento da capacidade se dará através de compra de novas máquinas ou será feito através de terceirização da produção, ou se haverá necessidade de contratação de mais colaboradores. Mas a característica principal é fornecer qual será o custo de tudo isso, já projetando qual será a necessidade de recursos futuros no orçamento de investimentos da empresa.



TÓPICO

# 2

## ASPECTOS CONCEITUAIS BÁSICOS DO ORÇAMENTO

A controladora operacional tem como base o processo de planejamento e controle orçamentário, que também é chamado de planejamento e controle financeiro ou ainda planejamento e controle de resultados. O orçamento é ferramenta de controle por excelência de todo o processo operacional da empresa, envolvendo todos os setores da empresa (PADOVEZE, 2008).

Como definição, pode-se dizer que orçamento é a expressão quantitativa de um plano de ação e ajuda à coordenação e implementação de um plano. Orçar significa processar todos os dados constantes do sistema de informação contábil de hoje, incluindo dados previstos para o próximo exercício, levando em consideração alterações que já foram definidas para o próximo exercício. Por isso, o orçamento não deixa de ser uma repetição de relatórios gerenciais atuais, porém incluem-se dados previstos. Não existe nada de especial em se fazer um orçamento, é preciso colocar no sistema de informação contábil, no módulo orçamentário, os dados que deverão ocorrer no futuro, na melhor visão que a empresa tem no momento da elaboração deste (PADOVEZE, 2008).

O orçamento deve reunir diversos objetivos empresariais, buscando a expressão do plano e controle de resultados. Porém, é preciso ressaltar que o plano orçamentário não deve apenas prever o que vai acontecer e seu posterior controle. Por isso, o ponto fundamental é o processo do estabelecimento e coordenação dos objetivos para todas as áreas da empresa, de forma que todos trabalhem de forma sinérgica buscando os planos de lucros (PADOVEZE, 2008).

Propósitos gerais que precisam estar contidos no plano orçamentário (CATELLI, 2011):

- **Orçamento como sistema de informação:** o orçamento que foi aprovado não deixa de ser um meio de liberação de recursos para todos os setores da empresa, reduzindo o processo de controle;
- **Meio para projeções e planejamento:** o conjunto das peças orçamentárias será utilizado para o processo de projeções e planejamento, permitindo estudos para períodos posteriores;
- **Canal de comunicação e coordenação:** incorporando dados do cenário que foi aprovado e premissas orçamentárias, serve de instrumento para comunicar e coordenar os objetivos corporativos e setoriais;
- **Instrumento de motivação:** partindo do princípio que o orçamento é um sistema de autorização, ele permite um grau de liberdade de atuação dentro das linhas aprovadas, servindo de instrumento importante para processo motivacional dos gestores.
- **Instrumento de avaliação e controle:** levando em consideração os aspectos de motivação e autorização, é lógica a utilização do orçamento como instrumento de avaliação de desempenho dos gestores e controle dos objetivos setoriais e corporativos;
- **Fonte de informação para tomada de decisão:** contendo os dados previstos e esperados, é uma ferramenta fundamental para decisões diárias sobre os eventos econômicos de responsabilidade dos gestores operacionais.

Os objetivos da corporação direcionam os objetivos das diversas áreas ou funções que são os objetivos específicos. Assim, esse processo de estabelecer objetivos deve ser interativo, coordenando os objetivos gerais com os específicos. Dentro de sua linha de atuação, o processo orçamentário deve permitir a participação de toda a estrutura hierárquica com responsabilidade orçamentária, e não deve ser um processo ditatorial com só uma direção, porém em última instância e no caso de dúvidas, vão prevalecer os critérios da corporação (NAKAGAWA, 2007).

Alguns princípios precisam existir para a estruturação do plano orçamentário, a fim de que, exista uma gestão adequada da etapa final do plano orçamentário, que é o controle orçamentário, analisando o desempenho individual dos gestores. Os princípios são (PADOVEZE, 2008):

- **Orientação para os objetivos:** o orçamento deve ser direcionado para que os objetivos da empresa sejam atingidos eficiente e eficazmente;

- **Envolvimento dos gestores:** os gestores responsáveis por um orçamento devem ter participação ativa nos processos de planejamento e controle, para garantir que estejam comprometidos;
- **Comunicação integral:** os sistemas de informação, processo de tomada de decisão e estrutura organizacional devem ser compatíveis;
- **Expectativas realísticas:** para um sistema motivador, deve-se ter objetivos que sejam desafiadores, dentro da visão da empresa, porém que sejam atingíveis.
- **Aplicação flexível:** o sistema deve ser flexível, permitindo ajustes, correções, revisões de valores e planos;
- **Reconhecimento dos esforços individuais e de grupo:** o sistema orçamentário é um dos principais instrumentos de avaliação de desempenho.

Ultimamente tem-se visto críticas ao processo orçamentário. Essas críticas, partiram de uma instituição que foi criada exatamente para este fim, que é chamada de *Beyond Budgeting Round Table (BBRT)*, essa organização é um consórcio britânico de 20 grandes empresas que investigam a vida empresarial sem o plano orçamentário. Essas empresas consideram os seguintes pontos: ferramenta ineficiente para o processo de gestão, gerando frustração com os resultados obtidos, o orçamento engessa muito a empresa, impedindo a criatividade e o empreendedorismo dos gestores, impossibilidade de utilização desta ferramenta em situações crônicas de variação de preços, bastante dificuldade em obter dados quantitativos para previsões, consome muito tempo e recursos, falta de cultura orçamentária e utilização de tecnologias de informação inadequada (PADOVEZE, 2008).

Mesmo com todas estas críticas, não existe dúvida que o plano orçamentário é vital para atividade de controladoria e gestão econômica do sistema da empresa. É preciso levar as críticas para o aspecto positivo e usá-la para melhorias do processo, já que existem grandes vantagens e utilizações do processo orçamentário que devem ser utilizadas para viabilizar este processo (PADOVEZE, 2008).

Como qualquer outra ferramenta de controladoria, o plano orçamentário é um exercício de aprendizado permanente e só pode ser desenvolvido e atingir um grau de utilização eficaz se for praticado. Problemas ou dificuldades que surgem durante o processo precisam ser analisados e encontrar as soluções. As frustrações que acontecem são frutos de planos orçamentários não desenvolvidos de forma correta, que podem ser desde a falta de objetivos claros, de uma clara definição de responsabilidades, da competência para obter dados e dos procedimentos de mensuração (PADOVEZE, 2008).

Como vantagens do orçamento, pode-se pontuar (NAKAGAWA, 2007):

- A orçamentação exige que os administradores pensem à frente pela formalização de suas responsabilidades para planejamento;
- A orçamentação fornece expectativas definidas que vão representar a melhor estrutura para julgar desempenho subsequente;
- A orçamentação, ainda, ajuda administradores na coordenação de seus esforços, de forma que os objetivos da organização sejam confrontados com os objetivos de suas partes,

Então numa análise geral podemos entender que o planejamento é de fundamental importância na busca de objetivos claros e direcionamento para as empresas na dentro de sua visão, sendo que estes permitem a empresa não fugir de sua missão, razão de existir, mas somente existir não tem sentido se não tiver um objetivo a ser atingido. O orçamento, na verdade, é a forma de tornar esse planejamento em valores, e mensurar através de números, saber quanto vai custar e se vale a pena. Também se torna, para a controladoria, uma ferramenta de comparação entre o que foi planejado e o que foi executado.

# ELABORAÇÃO, ANÁLISE E CONTROLE DO ORÇAMENTO

Para elaboração de um plano orçamentário, podem-se generalizar os passos abaixo (PADOVEZE, 2008).

- Estabelecimento da missão e objetivos corporativos.
- Estruturar as questões ambientais, e a partir daí, determinar o fator limitante.
- Elaboração de orçamento a partir da função restritiva do fator limitante.
- Elaboração de outros orçamentos, coordenando-os com o fator limitante e os objetivos corporativos.
- Sintetização de todos os orçamentos para produzir o orçamento mestre.
- Rever o orçamento mestre com base dos objetivos corporativos.
- Aceitação do orçamento mestre
- Monitoramento dos resultados reais contra os resultados orçados e reportar possíveis variações.

Depois da escolha do cenário mais provável, decisão que é tomada ao final do processo do planejamento estratégico, a Controladoria deverá preparar o quadro de premissas para o plano orçamentário, que, posteriormente, serão aprovadas pelo Comitê Orçamentário e assumidas como os fundamentos para o processo de elaboração das peças do orçamento. Essas premissas devem decorrer do cenário escolhido. Através de informações e dados que já estarão disponíveis nos sistemas de informação, a diretoria tem conhecimento e a percepção geral do que deve acontecer com os negócios caso aconteça o cenário mais provável (PIZZOLATO, 2000).

Além disso, a direção da empresa já tem condições de estabelecer outras premissas, que serão frutos de decisões de vendas e investimentos, também decorrentes de políticas administrativas e financeiras ou ainda, de caráter discricionário, ou seja, impostas. Todos os conjuntos de premissas, que possam ser quantificáveis, e sejam elementos que devem ser trabalhados nas peças orçamentárias, deve ser explicitado (PIZZOLATO, 2000).

É considerada como premissa orçamentária, dados que possam afetar de forma, direta ou indiretamente, toda a empresa, e que, depois de assumidas, precisam ser rigorosamente respeitadas (PIZZOLATO, 2000).

Um plano orçamentário contempla três grandes segmentos:

- Orçamento operacional
- Orçamento de investimentos e financiamentos
- Projeção dos demonstrativos contábeis (também chamado de orçamento de caixa).

### 3.1 Orçamento operacional

É o orçamento que contém a maior parte das peças orçamentárias, pois engloba todos os orçamentos específicos que atingem a estrutura hierárquica da empresa, incluindo as áreas administrativa, comercial e de produção. Esse orçamento equivale às informações que evidenciam lucro operacional, ou seja, vendas, custos dos produtos, despesas administrativas e comerciais (PADOVEZE, 2008).

Orçamento operacional vai compreender as seguintes peças orçamentárias: orçamento de vendas, orçamento de produção, orçamento de compra de materiais e estoques e orçamento de despesas departamentais. Os orçamentos de despesas departamentais ou por centro de custo inclui despesas de cada setor como um responsável dentro da empresa por gastos controláveis (PIZZOLATO, 2000).

#### 3.1.1 Orçamento de investimentos e financiamentos

Este plano contém as seguintes peças orçamentárias:

- Orçamento de investimentos
- Orçamento de financiamentos e amortizações
- Orçamento de despesas financeiras

Este tipo de segmento do plano orçamentário fica restrito a algumas pessoas, normalmente da direção, o responsável pela tesouraria e o *controller* (PIZZOLATO, 2000).

### 3.1.2 **Projeção dos demonstrativos contábeis**

É este segmento do plano orçamentário que consolida todos os orçamentos. Parte do balanço patrimonial inicial, incorpora o orçamento operacional e o orçamento de investimentos e financiamentos, projeta as demais contas e conclui um balanço patrimonial final. Compreende as peças orçamentárias abaixo:

- Projeção de outras receitas operacionais e não operacionais e despesas não operacionais;
- Projeção das receitas financeiras;
- Projeção da Demonstração de Resultados do período do orçamento;
- Projeção do Balanço Patrimonial ao fim do período orçamentário;
- Projeção do Fluxo de Caixa;
- Projeção da Demonstração das Origens e Aplicações dos Recursos;
- Análise financeira dos demonstrativos projetados.

De forma idêntica ao orçamento de investimentos e financiamentos, este segmento do plano orçamentário fica restrito a apenas à cúpula diretiva e ao *controller* (PIZZOLATO, 2000).

### 3.1.3 **Controle do orçamento**

O controle de orçamento é um instrumento da contabilidade que permite à empresa identificar o quanto está próximo seus resultados com relação ao que se planejou para um determinado período. O gestor deve identificar suas metas, resultados alcançados, variações numéricas entre eles, analisar, entender as causas de variação e decidir as ações que vão ajudar as metas no futuro ou que permitam manter aquelas que já foram decididas. Deve apresentar, também, condições de acompanhamento não apenas de variáveis monetárias, mas também das variáveis não monetárias (FREZATTI, 2009).

É de extrema importância a definição e o acompanhamento do todo (entidade como um todo) e as partes (unidades de negócio, centros de lucros, etc.). Isto significa que, as metas da empresa podem ou não ter sido atingida. Essas metas são entendidas como macro no sentido de que dependem do desempenho de todas as áreas da organização, mas também é preciso entender como foram atingidas, o que só é possível com o detalhamento de indicadores específicos de cada área da organização (FREZATTI, 2009).

A forma que esse controle ocorre, depende de várias coisas, como disponibilidade de sistemas de informação, estrutura conceitual disponível, importância dada pelos gestores, momento vivido pela empresa, etc. Em algumas empresas, essas informações

são disponibilizadas pelo sistema de informação da empresa e o próprio gestor se encarrega de estruturar os relatórios que precisa para sua avaliação (FREZATTI, 2009).

Os principais focos de atenção no controle orçamentário são de acompanhamento, como definir relevância no processo e como realimentar o sistema orçamentário a partir do acompanhamento. Todas as atividades operacionais significativas para que os objetivos sejam atingidos, deveriam ser analisadas e identificadas às variações em relação ao orçado. Algumas vezes, o foco acaba sendo apenas o que gestor controla, e isso acaba sendo um problema, pois alguns processos acabam ficando sem ser identificados, planejados e acompanhados. Para definição de relevância, a organização precisa de um referencial absoluto que faça sentido para ela, assim como um percentual acima do qual queira alocar esforços no sentido de entender as causas dessa variação. Além de identificar variações relevantes, é preciso, também, que sejam implementadas comunicação e providências corretivas. A revisão do plano faz parte dos procedimentos que permitem uma visão adequada da realidade na organização (FREZATTI, 2009).

Vimos aqui que a elaboração deve seguir os objetivos traçados pela empresa para seguir na sua visão, porém, a análise se faz necessário e o controle é a forma de medir o desempenho e ajustar caso seja necessário.

# ORÇAMENTO DE VENDAS

O orçamento de vendas é o ponto de partida de todo o processo de elaboração das peças orçamentárias. Isso se deve ao fato de que, na maioria das empresas, todo o processo de planejamento operacional surge da percepção da demanda de seus produtos para o período a ser orçado, e por isso, o volume de vendas se torna um fator limitante para todo o processo orçamentário. Porém, em alguns casos o orçamento de vendas decorre do orçamento de produção, não sendo a demanda o fator limitante da empresa. Dessa forma, o mercado estaria disposto a comprar todo o volume que a empresa produzir de seus produtos. Nesse caso específico, o orçamento limitante seria o de produção, exemplo disso, seriam empreendimentos de produtos naturais, como minérios, alimentos in natura, etc. (PADOVEZE, 2008).

Pode-se dizer que o orçamento de vendas compreende os seguintes pontos: previsão de vendas em quantidades para cada produto, previsão dos preços para produtos e seus mercados, identificação dos impostos sobre as vendas, orçamento de vendas em moeda corrente do país e projeção do saldo final de contas a receber (PADOVEZE, 2008).

Para iniciar o orçamento de vendas, é preciso determinar quantidades a serem vendidas dos produtos e cada empresa tem seu grau de dificuldade para estimar as quantidades a serem vendidas para os próximos períodos. Essas dificuldades são consideradas, de certa forma, naturais, devido à natural imprevisibilidade das situações conjunturais da economia e sazonalidades existentes, porém, a leitura do ambiente e construção dos cenários deve permitir um mínimo de condições de estabelecer probabilidades de acontecimentos de vendas futuras (FREZATTI, 2009).

Alguns aspectos precisam ser observados na elaboração do orçamento de vendas, pois podem influenciar diretamente nas empresas e por isso, cada empresa deve enfatizar mais ou menos de acordo com as características do seu negócio: identificar produtos a serem vendidos, identificar os mercados dos produtos, determinar a quantidade a ser orçada, determinar preços para cada produto e para cada mercado, determinar preços a vista e a prazo, determinar a quantidade de vendas a vista e a prazo, identificar impostos sobre vendas para cada produto e mercado, identificar créditos fiscais para cada produto e mercado e projeção de inadimplências (PADOVEZE, 2008).

TÓPICO

5

# ORÇAMENTO DE PRODUÇÃO

Este tipo de orçamento é totalmente decorrente do orçamento de vendas, além de ser um orçamento quantitativo. Não tem necessidade de valorizar o valor da produção para fins de orçamento. O orçamento da produção, em quantidade dos produtos a serem fabricados, é fundamental para programação operacional da empresa, e dele decorre o orçamento de consumo e compra de materiais diretos e indiretos, e também é base de trabalho para orçamentos de capacidade e logística (PADOVEZE, 2008).

Dois dados são necessários para o orçamento de produção: orçamento de vendas em quantidade por produto e política de estocagem de produtos acabados. Com esses dados mais os dados das atuais quantidades em estoque de produtos acabados, conclui-se o orçamento de produção. Portanto, a diferença entre a quantidade vendida e quantidade a ser produzida decorre da variação da quantidade do estoque de produtos acabados. Em uma empresa onde existe a possibilidade de venda imediata de toda a produção, e a empresa consegue evitar ou não a necessidade de estocagem dos produtos acabados, o orçamento da produção é igual ao orçamento de vendas em quantidades (FREZATTI, 2009).

A política de estocagem de produtos acabados é traduzida em dias de vendas, por tipo de produto. A empresa disponibiliza informações e experiências que permitem fixar qual deve ser o estoque mínimo a ser mantido para atendimento das vendas. É preciso, também, incorporar a eventual mudança de política de estocagem, seja para maior ou menor (PADOVEZE, 2008).

TÓPICO

6

# ORÇAMENTO DE COMPRAS DE MATÉRIAS-PRIMAS

A projeção de compras tem início com a previsão da produção, esta que vai fornecer informações dos insumos necessários para suportar a fabricação prevista, além de ser o primeiro a ser elaborado. Não existe, tecnicamente, o consumo de materiais para produtos vendidos, pois o que se vende é o produto acabado, que sai do estoque de produtos acabados. Por isso, o consumo de materiais é relacionado apenas com o programa de produção. O orçamento de consumo de materiais é que fará parte da demonstração de resultados do período, dentro do item custo da produção acabada (FREZATTI, 2009).

Para uma adequada elaboração de orçamento de compras é importante analisar a composição dos produtos acabados para verificar os itens que deverão ser projetados. É comum, que nesta análise sejam identificados centenas ou milhares de componentes que vão compor o processo produtivo. O excesso de itens pode acabar gerando um processo orçamentário de extremo trabalho e difícil operação, ou até mesmo inviável. Várias empresas que enfrentam esta situação optam por elaborar os seus orçamentos por grupos, tanto do produto acabado quanto de insumos. Assim, faz com que as quantidades utilizadas na projeção orçamentária sejam reduzidas (PADOVEZE, 2008).

Tanto a decisão a ser tomada pelos responsáveis na elaboração do orçamento quanto ao nível de detalhamento adequado, devem levar em consideração a relação entre o benefício gerado por uma informação aberta em maior nível e a dificuldade de operacionalização do modelo orçamentário. Outro ponto que precisa ser analisado é a possibilidade da existência de lotes mínimos de aquisição, este fator pode determinar o momento correto de comprar na projeção e toda previsão de estocagem e movimentação financeira relacionada (FREZATTI, 2009).



TÓPICO

# 7

## ORÇAMENTO DE MÃO DE OBRA

O orçamento dessas despesas vai apresentar os gastos previstos com as despesas de pessoal de toda a empresa. Aqui, são inclusos todos os tipos de remuneração paga aos funcionários, bem como encargos sociais incidentes sobre a mão de obra. Parte deste orçamento está vinculada aos orçamentos de venda e de produção. O orçamento de mão de obra direta tem sua base quantitativa calçada no orçamento de capacidade. Este orçamento comporta maior ou menor detalhamento, dependendo da empresa, se ela quiser tratar remunerações dos funcionários em orçamentos mais detalhados (como salário, hora extra, prêmios de venda e produção, etc.), esta parte do orçamento precisará apresentar sub orçamentos (PADOVEZE, 2008).

É importante que neste orçamento sejam incorporados dados quantitativos básicos referentes à mão de obra, como número de funcionários por centro de custo, diretos e indiretos e horas a serem trabalhadas por centro de custo, diretas e indiretas (PADOVEZE, 2008).



TÓPICO

# 8

## ORÇAMENTO DE CUSTOS INDIRETOS E DESPESAS COMERCIAIS E ADMINISTRATIVAS

Este orçamento compreende os materiais indiretos que são utilizados nas operações do departamento ou atividade, sendo eles ligados de forma indireta aos produtos finais ou necessários para as atividades dos funcionários. Devem ser orçados por centro de custos, pois não são ligados de forma direta aos produtos, e o consumo é acionado pelo responsável do departamento. Os principais materiais são: materiais auxiliares, ferramental e dispositivos, combustíveis, lubrificantes, material de manutenção, material de conservação e limpeza, material de segurança do trabalho, material de expediente, material de escritório, etc. (PADOVEZE, 2008).

E ainda, este orçamento também compreende despesas de consumo dos centros de custos ou atividades conforme o plano de contas utilizado pela empresa. Estas despesas devem ser orçadas considerando suas características próprias e seu comportamento em relação a alguma atividade estruturada, caso houver. As despesas mais comuns são: energia elétrica, telecomunicações e comunicações, despesas de viagens, estadias e refeições, consumo de água e esgoto, publicidade, propaganda, brindes, anúncios, comissões sobre vendas, aluguéis e arrendamento mercantil, fretes e carretos de vendas, todos os tipos de seguros (incêndios, transportes, créditos, responsabilidade, etc.) (PADOVEZE, 2008).

TÓPICO

9

# ORÇAMENTO DE INVESTIMENTOS

Esse orçamento não é ligado apenas aos planos de curto prazo. Parte dos investimentos necessários para o próximo exercício é decorrente dos planos operacionais que decorrem do planejamento estratégico. Os investimentos que são necessários, para suportar os projetos de investimentos em novos produtos, novas plantas ou em novos canais de distribuição, serão gastos efetuados no próximo período, mas que, serão para produtos e atividades a serem produzidas em exercícios futuros e que decorreram de decisões do passado (CATELLI, 2011).

Esse orçamento compreende os investimentos dos planos operacionais já deflagrados no passado e em execução no período orçamentário, assim como os investimentos necessários detectados para o período em curso. Exemplos desses investimentos são orçamentos para manutenção e reformas de equipamentos operacionais, reformas de obras civis, troca de máquinas da atual estrutura de operações, aquisição de equipamentos menores como computadores, softwares, móveis, veículos, etc. (CATELLI, 2011).



TÓPICO

# 10

## DEMONSTRAÇÃO DO FLUXO DE CAIXA PROJETADO

As decisões a serem tomadas pelos gestores financeiros precisam ser baseadas em números e estatísticas totalmente precisas ou caso contrário, pode haver consequências financeiras negativas para o negócio. Uma das formas mais eficazes e seguras de se obter dados precisos a respeito da situação financeira de uma empresa é através do fluxo de caixa projetado. Fluxo de caixa projetado é um recurso por meio do qual o gestor financeiro é capaz de se antecipar em situações de risco ou falhas que possam vir a comprometer o orçamento da empresa, permitindo que ele tome as decisões necessárias para evitá-las antes mesmo que elas aconteçam (PADOVEZE, 2008).

O fluxo de caixa projetado consiste em uma projeção para um período futuro determinado, das entradas e saída do caixa da empresa, levando em consideração suas contas a pagar e receber das datas futuras dentro do período projetado. Sem o fluxo de caixa projetado, a empresa fica vulnerável a diversos problemas financeiros, pois não consegue prever quando haverá recursos para cobrir despesas, como investimentos imprevistos ou até mesmo se será preciso recorrer a um financiamento (PADOVEZE, 2008).

O objetivo do fluxo de caixa projetado não é apenas para curto prazo, mas também para longo prazo, sendo utilizado para fazer planejamento das atividades financeiras da empresa, realização de uma análise de liquidez do negócio, desenvolvimento de maior controle de situação financeira da empresa e fazer um gerenciamento mais preciso sobre o capital de giro (PADOVEZE, 2008).

Para desenvolver um fluxo de caixa projetado que traga provisões precisas e coerentes é preciso considerar os elementos abaixo (PADOVEZE, 2008):

- Saldo inicial
- Despesas fixas e variáveis
- Entradas e dívidas em Previsão e Realizadas
- Intervalo de tempo entre os seus recebimentos
- Planejamento de contas.

A primeira etapa para se realizar o planejamento do fluxo de caixa projetado é obter todas as informações da contabilidade sobre pagamento e recebimento de contas de forma organizada por período e prioridade de valores. Essa ação é chamada de Plano de Contas ou Planejamento de Contas, essa é uma das formas mais práticas e seguras para que o administrador tome decisões relevantes para o negócio, tendo base em números e estatísticas reais. É preciso também incluir todas as entradas e saídas, até mesmo as mais irrelevantes (PADOVEZE, 2008).

É preciso também fazer uma análise da viabilidade econômica da empresa, pois ela permite determinar se existem possibilidades de crescimento futuro, pois as despesas serão analisadas de forma minuciosa, como, por exemplo, número de funcionários, salários, horas trabalhadas, horas extras, comissões, décimo terceiro e custos mensais (água, luz, internet, aluguel) (PADOVEZE, 2008).

# DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO PROJETADO

O demonstrativo do resultado do exercício é um documento que traz uma série de indicadores determinando qual foi o resultado financeiro obtido pela empresa em um determinado período. Nessa análise, entram receitas, deduções, impostos, custos e despesas, entre outros componentes. Assim, é possível avaliar tanto o desempenho geral do negócio como a evolução de cada um destes itens. O DRE projetado segue o mesmo caminho, porém ele tem como ponto central a previsão de resultados que são conferidos posteriormente. O objetivo aqui é trabalhar com um cenário mais previsível, permitindo ao gestor trabalhar de forma mais programada. Sendo bem elaborado, o demonstrativo do resultado do exercício projetado traz muitos benefícios para a gestão financeira (IUDICIBUS, 2007):

- Permite fazer provisionamentos
- Permite análise da viabilidade de investimentos
- Indica o impacto dos custos e impostos sobre o resultado
- Favorece a tomada de decisões
- Aponta qual será o desempenho do negócio em diferentes cenários.

Para elaboração de um DRE projetado, devem ser observados indicadores internos e externos, evitando assim possíveis distorções. Para fazer qualquer projeção é preciso ter conhecido aprofundado sobre o desempenho da empresa, por isso, é preciso fazer um diagnóstico de desempenho histórico, considerando o longo prazo, pois ele reduz possíveis distorções. Fazer uma análise das perspectivas de mercado também precisa ser considerado, pois a empresa precisa se antecipar às movimentações que possam causar

impacto em seus resultados, além de oportunidades de novos negócios. A DRE precisa ser feita de acordo com as necessidades da empresa em conformidade com o planejamento financeiro (IUDICIBUS, 2007).

O demonstrativo do resultado de exercício projetado pode fortalecer a gestão estratégica da empresa, auxiliando nos processos de redução de custos e otimização do resultado (IUDICIBUS, 2007).

TÓPICO

# 12

## BALANÇO PATRIMONIAL PROJETADO

O balanço patrimonial projetado é uma demonstração contábil que apresenta uma estimativa do que esperar no próximo período. No geral, ele é muito utilizado por empresas que procuram capitalização e quer mostrar qual é a projeção de desempenho do seu negócio. Um balanço patrimonial tradicional tem base nas informações que a empresa já passou. Já o balanço patrimonial projetado utiliza dados passados para mensurar um futuro próximo. Os dois balanços organizam suas informações em ativo, passivo e patrimônio líquido. Porém, o balanço patrimonial projetado é uma estimativa do balanço patrimonial, e por isso são consideradas as dívidas que vencerão no período e também os valores que devem ser recebidos (PADOVEZE, 2008).

O balanço patrimonial projetado vai utilizar todas as informações contábeis disponíveis para projetar o cenário de desempenho da empresa no próximo período. Dessa forma, utilizará dados que existem na DRE, fluxo de caixa e dados relativos ao patrimônio da empresa. Também é preciso analisar qual a estratégia do negócio. Grandes empresas de tecnologia reinvestem a maior parte dos seus lucros para se consolidarem, assim, tendem a aumentar o valor da companhia no mercado (PADOVEZE, 2008).

Mesmo não sendo obrigatório como o balanço patrimonial tradicional, a versão projetada é muito útil. Através dele, é possível planejar saídas para cenários potencialmente negativos, incluindo oscilações no mercado, juros e multas, etc. Também é possível prever a necessidade de mudança no modelo de negócio. Por isso, é considerada uma ferramenta muito útil para o planejamento de curto, médio ou longo prazo do negócio (PADOVEZE, 2008).



## SAIBA MAIS

Um orçamento empresarial é um documento ou ferramenta que contém informações importantes para o funcionamento de um negócio.

Em outras palavras, o documento detalha todas as despesas e receitas da empresa em um determinado período — geralmente de um ano.

Para isso, o orçamento empresarial não se baseia apenas em dados passados, é feita uma análise crítica da situação da empresa, das perspectivas de mercado e dos objetivos do negócio.

**Fonte:** Nonato, 2017.



## REFLITA

Digamos que você quer fazer uma viagem para o exterior, para que você realize seu sonho será necessário um planejamento, que poderá ser a curto, médio ou longo prazo, o que definirá isso? Lógico será um olhar para o passado para ver se você acumulou o necessário para que isso se realize no curto prazo, mas se não acumulou recursos necessários no passado para esse propósito, terá que analisar o presente e talvez, conseguirá realizar este sonho a curto ou a longo prazo, pois agora dependerá de qual será sua capacidade de conseguir estes recursos. Neste exemplo podemos simplificar o planejamento estratégico de uma empresa, olha o passado, o presente e traça o futuro, desta forma todo o planejamento parte de onde se quer chegar e o orçamento é a soma de recursos que precisará para chegar lá, se não tem estes recursos disponíveis, precisará incluir no seu orçamento de onde eles viram e quanto custará essa captação.

**Fonte:** Autor, 2020.

# CONSIDERAÇÕES FINAIS

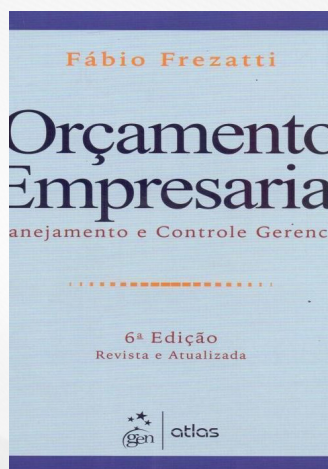
Caro(a) aluno(a), aqui se encerra esta unidade, e acredito que foi de grande valia para despertar a importância sobre o planejamento e orçamento empresarial, sabemos que muitas empresas não possuem uma boa saúde financeira, muita nascem, crescem e não passam da vida adulta. O grande desafio de muitas empresas está em passar pela fase do crescimento, pois enquanto são pequenas e seus proprietários controlam tudo em seus cadernos de anotações a empresa até sobreviver, mas ao passo que esse controle começa a necessitar de uma gestão mais profissional, a coisa começa a desandar, pois os recursos para aportar o aumento das vendas exigindo uma maior capacidade de produção começam a ficar escassos e caros. Nesse sentido, vemos tantos esforços do SEBRAE na capacitação de pequenos e médios empresários para a questão orçamentária.

O planejamento permite o crescimento consistente, muitas vezes mais lento, mas com os pés no chão, gerando um endividamento adequado dentro das possibilidades da empresa, pois através do desenvolvimento do orçamento empresarial, estão contempladas todas as possibilidades de entradas de recursos, bem como o uso destes recursos para a quitação das despesas previstas.

Podemos aprender isso também para o uso pessoal, pois, muitas vezes tomamos decisões de nos endividar sem qualquer planejamento, na verdade, o que nos falta é sentar e ter um orçamento pessoal que nos permita saber se podemos tomar esta decisão naquele momento.

Daqui para frente, planejamento e orçamento farão parte das nossas decisões, pois para as empresas deveriam estar presentes sempre no seu dia a dia.

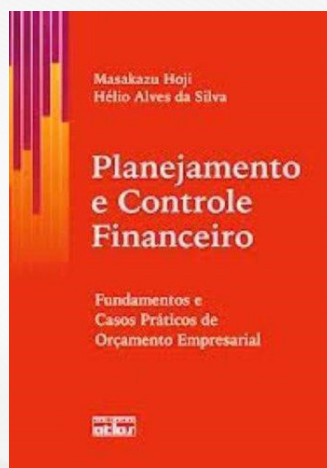
# MATERIAL COMPLEMENTAR



## LIVRO

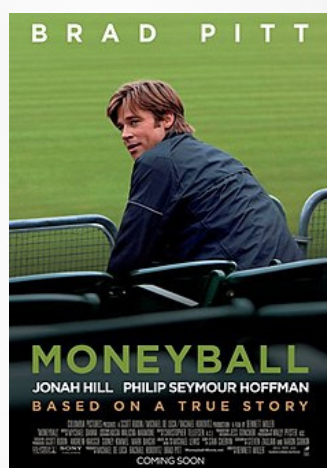
- **Título:** Orçamento Empresarial – Planejamento e Controle Gerencial
- **Autor:** Fábio Frezatti
- **Editora:** Atlas
- **Sinopse:** O livro tem por objetivo tratar o planejamento empresarial, de maneira focada no orçamento, discutindo conceitos e propondo modelagem estrutural. Metodologicamente, a partir de duas ferramentas, se propõe a transformar a abordagem em visão prática, utilizando-se de casos de ensino (short) e exercício de simulação do orçamento para uma entidade fictícia. O livro está assim organizado: Capítulo 1. Aborda conceitos gerais sobre gestão, particularizando o planejamento e controle. Capítulo 2. O planejamento estratégico formalizado é tratado neste capítulo, levando em conta seus componentes e particularidades. Capítulo 3. Focaliza o orçamento a partir da ligação entre os planejamentos estratégico e tático. Capítulo 4. Trata do desenvolvimento do orçamento operacional da entidade, suas demandas e impactos na etapa posterior. Capítulo 5. Cuida do desenvolvimento do orçamento financeiro, a etapa financeira da montagem do orçamento empresarial. Capítulo 6. O controle orçamentário é tratado neste capítulo, considerando seu potencial de desenvolvimento nas empresas. Aqui se consideram as questões que são importantes no que se refere ao processo, partindo da retroalimentação, feedback. Capítulo 7. A evolução no processo de planejamento é considerada, levando em conta aspectos contemporâneos do processo, tal como o Beyond Budgeting.

# MATERIAL COMPLEMENTAR



## LIVRO

- **Título:** Planejamento e Controle Financeiro
- **Autor:** Masakazu Hoji e Hélio Alves da Silva
- **Editores:** Atlas
- **Sinopse:** Para que planejar se o futuro não será a repetição do passado? Um exemplo marcante dessa questão foi a crise mundial deflagrada em 2008. O mundo vinha num ritmo crescente e, de repente, desabou tudo. Será verdade, então, que não adianta planejar? Muito pelo contrário! Pelo menos no Brasil, as empresas que já têm a cultura de planejamento e controle financeiro saíram-se muito bem dessa crise. Um ano após o início da crise, essas empresas estão mais fortalecidas e mais pujantes. Em períodos turbulentos ou de bonança, o planejamento financeiro é parte essencial da atividade empresarial. A falta de planejamento é um dos principais motivos de falência de empresas, especialmente entre as de pequeno e médio porte. Se o planejamento e o controle forem muito complicados, deixarão de ser feitos. Por outro lado, se puderem ser realizados de forma simples e prática, certamente, todos terão o prazer de participar dessa atividade. Este livro procura orientar o leitor com casos práticos de orçamento de uma empresa industrial e outra de prestadora de serviços, fundamentados com uma dose adequada de teoria. Os conceitos são reforçados por meio de questões teóricas e exercícios constantes em todos os capítulos. Livro-texto para as disciplinas Planejamento e Controle Financeiro e Orçamento Empresarial dos cursos de Administração de Empresas, Ciências Contábeis, Economia e Engenharia de Produção. Leitura relevante para profissionais de controle orçamentário e prática orçamentária das empresas.



## FILME/VÍDEO

- **Título:** Moneyball
- **Ano:** 2011
- **Sinopse:** O dirigente Billy Beane nunca concordou com a sabedoria convencional que domina o mundo do beisebol. Surpreendido com um corte no orçamento do clube, Billy e seu parceiro recrutam jogadores mais baratos, mas com potencial.



UNIDADE

**CONTROLADORIA NA  
COORDENAÇÃO DO  
PLANEJAMENTO**

Professor Me. Antonio Carlos Lázaro Sanches



# PLANO DE ESTUDO

## Plano de Estudos

- Conceito, características e fases do planejamento
- Missão, visão e valores essenciais
- Definição de estratégia e estratégias genéricas
- Análise ambiental: interno e externo (SWOT)
- Níveis de planejamento: estratégico, tático e operacional
- Introdução ao Balanced Scorecard
- Controladoria na coordenação do Controle
- Conceitos e objetivos do controle
- Estágios do controle: pré-controle, concomitante e pós-controle
- Formas de controle: comportamento, processo e resultado
- Elementos e propriedades do sistema de controle
- Níveis de controle: estratégico, tático e operacional
- Sistemas de controle de gestão

## Objetivos da Aprendizagem

- Entender os conceitos, características e fases do planejamento
- Compreender a importância da missão, visão e valores para o planejamento
- Conhecer a definição de estratégias e estratégias genéricas
- Descobrir a importância da análise de SWOT
- Aprender como a controladoria atua nos níveis de planejamento
- Entender o conceito de Balanced Scorecard
- Entender a função da controladoria na coordenação do controle
- Aprender conceitos e objetivos do controle e seus estágios
- Descobrir as formas de controle
- Aprender os elementos e propriedades do sistema de controle
- Conhecer os níveis de controle e sistemas de controle de gestão

# INTRODUÇÃO

Caro (a) aluno (a), nesta unidade vamos falar sobre a importância da controladoria na coordenação do planejamento, sabemos que o planejamento é de suma importância para as empresas, pois, dará o norte a ser seguido, à direção para o sucesso da empresa. Criado a partir de uma análise de períodos passados e projeções futuras, ou seja, para se dirigir um carro é preciso olhar para frente, mas muitas vezes precisamos olhar para trás e para os lados e assim por diante. Podemos dizer que essa analogia com a direção de um veículo é muito similar quando se trata de fazer planejamentos estratégicos, as informações precisam ser validadas e analisadas dentro dos cenários em que ocorreram para que não resultem em informações distorcidas, provocando assim interpretações errôneas e planejamentos equivocados. Entra aqui a importância da controladoria na coordenação do planejamento, com a função de fornecer e validar os dados, transformando em informações confiáveis e dando todo o suporte nas suas interpretações e projeções com base em dados econômicos e financeiros.

Principalmente alinhando a partir da visão, missão e os valores da empresa os objetivos e metas futuras e buscando através da análise de SWOT aproveitar os pontos fortes da empresa para aproveitar as oportunidades que o mercado apresenta, e criando estratégias para minimizar as fraquezas da empresa para fugir das ameaças apresentadas pelo mercado, como a concorrência.

Enfim, atuando também como um departamento dentro da empresa que fiscalizará através do controle a execução do planejamento desenvolvido, utilizando sistemas de controle de gestão.

# CONCEITOS, CARACTERÍSTICAS E FASES DO PLANEJAMENTO

O planejamento estratégico pode ser definido como uma técnica administrativa que, a partir da análise do ambiente de uma organização, cria a consciência das suas oportunidades e ameaças e dos seus pontos fortes e fracos para cumprir sua missão e, após essa conscientização, estabelece o propósito da direção que a organização deverá seguir para aproveitar as oportunidades e evitar os possíveis riscos (FREZATTI, 2009).

Ainda neste contexto, pode-se considerar também que o planejamento estratégico deve oferecer respostas a duas necessidades (FREZATTI, 2009):

- Necessidade de preparar a empresa para um futuro que não seria uma simples projeção do passado e;
- Necessidade de preparar a empresa de maneira abrangente e sistemática.

Alguns autores dizem que os objetivos devem ser fixados e de alguma forma, quantificados. Como problemas na abordagem tradicional do planejamento estratégico apontam como: tentam criar uma ciência do planejamento com sua subsequente perda de criatividade, enfatiza os números de maneira excessiva, incorpora técnicas simples e aplicadas de forma não apropriada. Existem ainda, algumas barreiras à implementação do planejamento estratégico formal, como disponibilidade de informação relevante e adequada, ou seja, a informação disponibilizada relevante para o processo de planejamento estratégico. Os autores enfatizam ainda que, a questão organizacional chave no futuro será o gerenciamento da informação (FREZATTI, 2009).

A perspectiva básica do planejamento estratégico referente às informações que surgem devido à decorrência de questões externas à organização, e muitas vezes, essa perspectiva acaba sendo a única que a organização considera, não incluindo as informações

internas da organização. O planejamento estratégico foi associado à obtenção da lucratividade superior, e em função disso, tem sido empregado pelas empresas em busca de obter melhor desempenho. Porém, muitas pesquisas têm demonstrado resultados divergentes quando analisam o relacionamento entre planejamento estratégico e desempenho. Essa divergência desses resultados acontece, devido à inconsistência na operacionalização do significado de planejamento, técnicas inválidas de mensuração e desconsideração de influências contextuais, e essa divergência decorre da fraqueza dos dados contábeis (FREZATTI, 2009).

Uma consequência dos resultados divergentes, em especial de resultados que não apresentam associação positiva entre planejamento estratégico e desempenho, é que existe uma tendência de não enfatizar o papel do planejamento estratégico, ou seja, seja por ausência de informações, pela inadequação ou má utilização, a contabilidade gerencial pode estar contribuindo para o enfraquecimento do planejamento estratégico das empresas. A redução da ênfase na utilização do planejamento estratégico acontece devida suas limitações, que são (FREZATTI, 2009):

- Enfatiza o problema das ligações externas, supondo que a configuração interna da organização vai permanecer estável;
- Interessa-se pela solução dos problemas, determinando as novas ligações preferidas com o ambiente, supondo que a implementação e o controle serão atividades secundárias;
- As variáveis incluídas na análise são tecnológicas, econômicas e baseadas na informação. Dinâmicas sociais e políticas, sendo de dentro ou de fora da organização, são assumidas como irrelevantes e sem efeito;
- É essencialmente cartesiano em sua abordagem, que significa que aquilo que se planeja, ocorra.

O fluxo de informações surge como elemento importante no processo de formação de estratégias, principalmente no processo de planejamento estratégico, e como consequência, no desempenho de uma empresa. A partir de quatro pontos de vista, pode-se considerar que o conceito de planejamento estratégico (PADOVEZE, 2008):

- Está relacionado com as consequências futuras das decisões correntes;
- É um processo que tem início com a colocação dos objetivos organizacionais para depois, se definir as estratégias e políticas necessárias para que sejam alcançados, e ainda, desenvolver planos que sejam detalhados para garantir a implantação das estratégias;
- É uma atitude, sendo assim, é mais do que um exercício intelectual;
- Deve gerar uma ligação entre planos estratégicos, programas de médio prazo, orçamentos de curto prazo e planos operacionais.

TÓPICO

# 2

## MISSÃO, VISÃO E VALORES ESSENCIAIS

Os componentes do processo de planejamento estratégico que identificam o perfil das empresas são: missão, visão, objetivos de longo prazo, cenários, planos operacionais e valores essenciais. Neste tópico vamos aprofundar o conhecimento nos componentes, missão, visão e valores essenciais.

A visão corresponde à formalização de uma reflexão com razoável grau de abstração, onde se expressa o propósito básico da entidade. Proporciona um direcionamento de longo prazo para os gestores. Um exemplo de visão de organização: *ser uma referência no desenvolvimento de tecnologia de informação*. A visão é algo responsável por dar direcionamento à organização. É um acumulado de convicções que vão direcionar sua trajetória. A visão pode ser definida também como a imagem projetada no futuro do espaço no mercado futuro a ser ocupado pelos produtos e o tipo de organização necessária para que isso seja alcançado. De forma resumida, pode-se afirmar que a visão pode ser percebida como a direção desejada, o caminho que se pretende percorrer, o que a empresa deseja alcançar a médio e longo prazo e, como ela espera ser vista no mercado (PADOVEZE, 2008).

Já a missão define as variáveis importantes a tratar no processo do planejamento. Ela é responsável por explicar por que a organização existe e qual a sua contribuição para o ambiente. Sendo mais focada em mercados e produtos, suas características são mais pragmáticas do que a visão, proporcionando orientação para os gestores. Pode ser formulada em diferentes graus de abstração. Quando a organização não utiliza o conceito de visão, é a primeira diretriz estratégica a ser tratada e precisa de características fundamentais, como (FREZATTI, 2009):

- Ser imposta à entidade pelos acionistas;
- Ser suficientemente simples e clara para ser entendida tanto por clientes, como por colaboradores, fornecedores, etc;

- Deve ter vida útil de longo prazo, a missão de uma organização não pode ser alterada com frequência, o correto é fazer uma releitura em decorrência do ambiente e das circunstâncias.

A missão de uma empresa é a sua razão de ser e pode ser expressa em diversos níveis de abstração. Algumas empresas afirmam em suas missões: nosso negócio é serviço; melhores produtos e serviços, para melhorar a qualidade da vida através da química; desejamos ser a melhor organização de serviços do mundo, satisfação pública com nosso serviço, etc. A missão pode ser, ainda, expressa em termos de uma necessidade existente de produtos, por exemplo, somos fabricantes de avião, somos fabricantes de aparelhos de ar condicionado para veículos de transportes, etc. (NAKAGAWA, 2007).

Pode-se dizer que a missão está delimitada pelo negócio e pela filosofia empresarial da entidade. O negócio vai proporcionar foco à gestão e a filosofia empresarial que vai gerar condições de entender os valores e as crenças que os acionistas desejam que sejam observados. A missão deve ser responder às perguntas como: quais produtos/serviços estaria disponibilizando no mercado? Quais atividades a organização se propõe a desenvolver no ambiente? Quem é o seu cliente? Em qual mercado atua? Qual benefício auferido pelo acionista? Exemplo de uma missão de organização com fins lucrativos: *desenvolver, produzir e comercializar produtos alimentícios dentro do mercado nacional, perseguindo adequada remuneração aos vários agentes* (FREZATTI, 2009).

A missão é quem vai colocar foco sobre o que se espera da organização, delimitando expectativas de longo prazo e orientando as operações, não sendo útil apenas para organizações com fins lucrativos, mas para qualquer tipo de organização. Ela também pode ser específica ou ampla, fazendo com que sua longevidade seja maior ou menor (FREZATTI, 2009).

É evidente que uma das finalidades ou propósitos básicos de uma empresa é satisfazer com qualidade as necessidades dos consumidores de seus produtos e serviços. Mas, toda empresa com fins lucrativos em uma sociedade capitalista, com certeza complementar sua declaração afirmando que um dos seus propósitos é ter lucro satisfatório, porém é surpreendente o número de empresas que sequer mencionam este objetivo. A declaração da lucratividade como propósito básico pode ser feitas de várias maneiras, como, por exemplo: nosso propósito é gerar lucros suficientes para manter a competitividade e o crescimento da empresa; a finalidade básica da nossa empresa é manter uma crescente cotação de lucro por ação; nosso objetivo é gerar e pagar dividendos satisfatórios a nossos acionistas e oferecer segurança a seu investimento (NAKAGAWA, 2007).

E por fim, têm-se as crenças e valores da organização. Crenças são a aceitação como verdade, de fatos, declarações ou um conjunto de circunstâncias. Valores é o prêmio que se atribui às crenças, quando elas são adequadamente claras para se fazer as escolhas entre diversas alternativas possíveis (NAKAGAWA, 2007).

Valores são verdades que as empresas levam em consideração como respeito, honestidade, dignidade, empatia, etc., estão dentro da organização e regem as relações internas e externas da empresa. Podemos dizer que muitos dos valores encontrados nas empresas, estão relacionados à forma de condução de seus fundadores, que acabaram incorporando à organização valores pessoais que consideravam fundamentais para seus relacionamentos profissionais. Com o passar do tempo acaba por ser considerado com um valor da empresa, exemplo disso é como conduzir uma negociação, como se reportar a um superior hierárquico.

TÓPICO

3

# DEFINIÇÃO DE ESTRATÉGIA E ESTRATÉGIAS GENÉRICAS

Por décadas os empresários têm visto a necessidade de se adaptar a novos conjuntos de regras. As empresas atuais precisam ser mais flexíveis para terem condições de reagir rapidamente à concorrência e às mudanças que ocorrem no mercado, sendo preciso adotar medições e se compararem de forma contínua aos concorrentes para alcançarem as melhores práticas. Precisam também estimular novas competências essenciais para permanecer à frente dos rivais (PORTER, 1996).

O posicionamento, que há tempos era considerado como alma da estratégia, hoje é rejeitado, por ser estático demais para mercados dinâmicos e as tecnologias que existem no mundo de hoje. Com essa nova doutrina, as empresas podem facilmente copiar o posicionamento estratégico dos rivais e por isso, as vantagens competitivas são temporárias. Porém, essas crenças são meias-verdades perigosas e estão levando cada vez mais empresas a uma concorrência mutuamente destrutiva, mas, é verdade que algumas barreiras à concorrência estão caindo conforme a regularização se abranda e os mercados se tornam globais. É verdade também que as empresas têm empenhado seus esforços no sentido de se tornarem mais enxutas e ágeis (PORTER, 1996).

A raiz do problema está na incapacidade da diferenciação entre eficácia operacional e estratégia. A busca pela produtividade, qualidade e rapidez tem gerado um número notável de ferramentas e técnicas gerenciais: gestão da qualidade total, *benchmarking*, competição baseada em tempo, terceirização, parceria, reengenharia, gestão de mudanças. Mesmo as consequentes melhorias operacionais têm sido bastante significativas, muitas empresas se sentem frustradas pela falta de capacidade de traduzir essas conquistas em rentabilidade

sustentável e aos poucos, as ferramentas gerenciais foram tomando o lugar da estratégia e conforme os gerentes tentam melhorar todas as frentes, vão se distanciando cada vez mais de posições competitivas viáveis (PORTER, 1996).

Eficiência operacional e a estratégia são ambas as essências ao desempenho excelente, que é o objetivo principal de qualquer empresa. Porém, as duas funcionam de maneiras diferentes. Para que a empresa consiga ganhar na competitividade, deve preservar uma característica única, precisa proporcionar maior valor ou criar valor a custos mais baixos, ou ainda, se possível, fazer as duas coisas. Proporcionando maior valor, vai permitir que cobre preços mais elevados e uma maior eficiência significa custos unitários mais baixos (PORTER, 1996).

Todas as diferenças entre as empresas em termos de custos ou preços vêm do conjunto de atividades necessárias à criação, produção, venda e entrega dos seus produtos ou serviços. Os custos são gerados pelo exercício das atividades, e as vantagens de custo vão surgir do desempenho dessas atividades de forma mais eficiente do que a concorrência. Da mesma forma, a diferenciação surge tanto da escolha de uma atividade única como da forma que é executada. Portanto, as atividades são os fatores-chave da vantagem competitiva, e por isso, a vantagem ou desvantagem competitiva de uma empresa é resultado do conjunto de suas atividades, e não somente de algumas (PORTER, 1996).

Por outro lado, a eficiência operacional significa exercer atividades que são semelhantes às da concorrência de forma melhor que eles. Isso inclui todo o tipo de práticas que permite a uma empresa utilizar da melhor forma os seus recursos, por exemplo, reduzir os defeitos de seus produtos ou desenvolver produtos de forma mais rápida. As diferenças na eficiência operacional das empresas são marcantes. Algumas empresas conseguem obter mais de seus recursos, porque eliminam esforços redundantes, empregam tecnologias mais avançadas, motivam melhor seus funcionários ou possuem melhores competências para gerir uma atividade particular ou um conjunto de atividades. Essas diferenças explicam diferenças de rentabilidade entre empresas que são concorrentes. Diferenças na eficiência operacional já foram utilizadas pelos japoneses para desafiar empresas ocidentais na década de 80 (PORTER, 1996).

Resumindo, após uma década de lucros impressionantes com a eficiência operacional, muitas empresas enfrentam agora uma redução dos lucros. A ideia de fazer melhorias de forma contínua ficou gravada nas mentes dos gestores. De forma gradativa, os gestores têm deixado a eficiência operacional suplantar a estratégia. O resultado são

preços estáveis ou decrescentes e as pressões sobre custos cada vez maiores, o que compromete a capacidade para investir no negócio a longo prazo (CATELLI, 2011).

A estratégia consiste em ser diferente. Significa poder escolher de forma deliberada o conjunto diferente de atividades para conseguir fornecer uma combinação única de valor. A essência da estratégia está nas atividades, ou seja, fazer opção por exercer atividades de forma diferente ou ainda, exercer atividades de forma diferente dos concorrentes (CATELLI, 2011).

O posicionamento estratégico surge de três fontes, sendo a primeira baseando-se na produção de um vasto conjunto ou produtos de uma indústria, isto se chama de posicionamento com base na variedade. Esse tipo faz sentido em termos econômicos, quando a empresa produz melhor um determinado tipo de produto ou serviço melhor do que seu concorrente. O segundo tipo de posicionamento consiste em servir a maioria ou ainda a totalidade das necessidades de um segmento específico de consumidores, sendo chamado de posicionamento baseado em necessidades, e já tem uma proximidade maior com a visão tradicional sobre segmentação de mercado, surgindo quando existem grupos de consumidores com necessidades diferentes e quando um conjunto integrado de atividades satisfaz melhor essas necessidades. O terceiro tipo de posicionamento consiste na segmentação dos clientes que são acessíveis de maneiras diferentes. Mesmo suas necessidades sendo parecidas com a de outros clientes, a configuração de atividades que melhor os atende é diferente, sendo chamado de posicionamento baseado no acesso, sendo menos comum e menos compreendido que os outros dois anteriores (PORTER, 1996).

Qualquer que seja o tipo de posicionamento, individual ou uma combinação dos três precisa de um conjunto integrado de atividades. Após a definição do posicionamento, pode-se começar a responder à pergunta “o que é estratégia?”. Estratégia é criação de uma posição única e valiosa que engloba um conjunto diferente de atividades. Se houve apenas um posicionamento ideal, não haveria a necessidade de estratégia. O intuito do posicionamento estratégico é o de escolher atividades diferentes da concorrência. Se um mesmo conjunto de atividades fosse o melhor para produzir todo o tipo de variedades, de satisfazer todas as necessidades e ter acesso a todos os consumidores, as empresas, então, poderiam se substituir entre si e quem determinaria os resultados seria a eficiência operacional (PORTER, 1996).

Após a definição de que é a empresa e o que ela é capaz de produzir (aquilo que é imbatível, agrega valor ao cliente de acordo com a sua expectativa), é preciso definir uma estratégia genérica para empresa. Primeiro ponto é localizar o negócio principal da empresa, pois uma empresa existe devido à junção de uma rede de setores que pegam a matéria-prima e produzem os produtos acabados. Dentro desse contexto, precisa definir (MINTZBERG, 2006):

- **Estratégia empresarial ascendente:** adotada por empresas que atuam próximo à matéria-prima. Valorizam mais a tecnologia e o capital do que pessoas. Buscam vantagens através dos baixos custos e favorecem mais o aumento de vendas do que a retração do mercado;
- **Estratégia empresarial intermediária:** utilizam grande variedade de matéria-prima em único processo de produção, de onde vão sair produtos para grande número de usuários;
- **Estratégia empresarial final:** muitos produtos são utilizados como insumo de produção. Produtos finais são distribuídos para uma variedade ainda maior de usuários.

Segundo ponto é a definição do negócio principal da empresa. Após essa definição, se começa a olhar mais para dentro da empresa. Inicia-se a busca para identificar suas áreas funcionais em volta de seus processos de negócios finalísticos e de suporte. A meta de cada estratégia genérica é criar valor aos clientes, resultando em um lucro. Como, por exemplo, estratégia de suporte: para o setor jurídico, de controle e de treinamento; estratégias de fonte: para setores de compras, de pessoas e de finanças; estratégias de entrega: para setores de marketing, de vendas, de distribuição e de serviços; estratégias de processamento: para setores de desenvolvimento de processos, de operações e estratégias de projeto: para setores de pesquisa e desenvolvimento de produto (MINTZBERG, 2006).

Terceiro ponto a ser definido é a essência do negócio principal da empresa, que deve determinar a maneira pela qual o negócio deve ser aprimorado através das estratégias abaixo (MINTZBERG, 2006):

- **Estratégia de penetração:** atua a partir de uma base de produtos que já existem, tentando penetrar no mercado ao aumentar a participação da empresa neste mercado. Geralmente implementada pela expansão direta ou pela aquisição de concorrentes;
- **Estratégia de desenvolvimento de mercado:** promover produtos que já existem em novos mercados, aumentando o escopo da empresa e atingir novos clientes por novos canais.
- **Estratégias de desenvolvimento de produto:** é obtida através do aumento da linha de produtos, oferecendo todas as combinações possíveis de uso e funcionalidade.
- **Estratégia de diversificação:** entrada de algumas áreas de negócios que não estão na mesma cadeia de operações. Geralmente se busca uma competência distinta ou um ativo do principal negócio da empresa.

O quarto ponto que precisa ser definido é reconhecer o negócio principal da empresa. Depois de identificado, diferenciado, elaborado e ampliado, existe a necessidade de consolidá-lo, mas também de reconfigurá-lo. Após passar por várias ondas de expansão, integração e diversificação, a empresa pode perder seu sentido. É preciso fazer a racionalização de excessos na oferta de produtos, segmentos e mercados ou de novos negócios. Existem três estratégias possíveis (MINTZBERG, 2006):

- **Estratégia de redefinição da empresa:** a empresa pode ser definida pelas funções que desempenha, pelo mercado que atende ou pelo produto que fabrica, ou seja, se trata de reconfigurar a empresa para como ela será conduzida;
- **Estratégia de recombinação de empresas:** a fusão de empresas pode gerar sinergia e fazer com que elas alavanquem.
- **Estratégia de realocação básica:** estratégias que promovem mudanças na concentração das principais competências e seu núcleo cultural.

TÓPICO

4

# SWOT

## ANÁLISE AMBIENTAL: INTERNO E EXTERNO (SWOT)



A análise SWOT foi criada por Kenneth Andrews e Roland Cristensen, que eram professores da Harvard Business School, e posteriormente foi aplicada por vários acadêmicos. Essa análise estuda a competitividade da organização segundo quatro variáveis: Strengths (Forças), Weaknesses (Fraquezas), Opportunities (Oportunidades) e Threats (Ameaças). Com essas quatro variáveis é possível fazer a inventariação das forças e fraquezas da empresa, das oportunidades e ameaças do meio em que a empresa atua. Quando se consegue alinhar os pontos fortes de uma organização com os fatores críticos de sucesso, a empresa será competitiva a longo prazo (RODRIGUES et. al., 2005).

A função da análise SWOT é cruzar as oportunidades e ameaças externas à organização com seus pontos fortes e fracos. A avaliação utilizada a partir da matriz SWOT é uma das ferramentas mais utilizadas na gestão estratégica competitiva. Trata-se de relacionar as oportunidades e ameaças presentes no ambiente externo com as fraquezas mapeadas no ambiente interno da organização. As quatro zonas abordadas servem como indicadores da situação da organização. É uma ferramenta utilizada para realização de análise de ambiente e serve para planejamentos estratégicos e gestão de uma empresa, servindo também para posicionar ou verificar a situação e a posição estratégica da empresa no ambiente em que atua (CHIAVENATO; SAPIRO, 2003).

A análise SWOT é uma ferramenta utilizada para fazer análises de cenário ou ainda de ambientes, e é usada como base para a gestão e o planejamento estratégico de uma organização, é considerado um sistema bem simples para posicionar ou verificar a posição estratégica da empresa no ambiente em questão. É considerada uma ferramenta essencial

para as empresas, pois ela possibilita que a empresa tenha visão clara e objetiva sobre quais são suas forças e fraquezas no ambiente interno e suas ameaças e oportunidades no ambiente externo, fazendo com que seja possível que os gerentes elaborarem estratégias para conseguir vantagem competitiva e melhor desempenho organizacional (MARTINS, 2006).

**QUADRO 1: ANÁLISE SWOT**

	ANÁLISE EXTERNA	
ANÁLISE INTERNA	OPORTUNIDADES	AMEAÇAS
<b>PONTOS FORTES</b>	POLÍTICA DE AÇÃO OFENSIVA OU aproveitamento: área de domínio da empresa	POLÍTICA DE AÇÃO OFENSIVA OU enfrentamento: área de risco enfrentável
<b>PONTOS FRACOS</b>	POLÍTICA DE MANUTENÇÃO OU melhoria: área de aproveitamento potencial	POLÍTICA DE SAÍDA OU desativação: área de risco acentuado

**Fonte:** adaptado CHIAVENATO e SAPIRO (2003).

Para se identificar as forças e fraquezas, oportunidades e ameaças, partiremos sempre dos resultados de uma análise combinada, onde as condições internas precisam ser sobrepostas e confrontadas com situações de ambiente de negócios da empresa. A função da análise SWOT é compreender quais são os fatores que influenciam e mostrar como eles podem afetar a iniciativa organizacional, levando sempre em consideração as quatro variáveis (forças, fraquezas, oportunidades e ameaças), com base nas informações levantadas a empresa poderá elaborar novas estratégias (CHIAVENATO; SAPIRO, 2003).

#### 4.1 Análise do ambiente interno (forças e fraquezas)

É preciso que cada empresa faça uma avaliação, de forma periódica, sobre suas forças e fraquezas. É preciso analisar competências de marketing, financeiras, de fabricação e organizacionais e classificar cada fator como uma grande força, uma força, uma característica neutra, uma fraqueza ou uma grande fraqueza. Forças e fraquezas existem por causa de recursos possuídos pela empresa ou da natureza de seus relacionamentos entre a empresa e consumidor, empregados ou organizações externas, como fornecedores e órgãos do governo (KOTLER, 2000).

No ambiente interno, é preciso avaliar, recursos financeiros, liderança e imagem de mercado, condicionamento competitivo que gera barreiras à entrada de novos competidores, tecnologia, vantagens de custo, propaganda, competência e inovação de produtos. A análise

interna é importante porque através disso, a empresa consegue verificar quais são suas forças e fraquezas, podendo assim ter vantagem competitiva utilizando e potencializando suas forças para aumento da participação de mercado, elaborando estratégias para minimizar ou eliminar suas fraquezas (CHIAVENATO; SAPIRO, 2003).

As forças ou pontos fortes são as variáveis internas e controláveis que dão condições favoráveis para a organização em relação ao seu ambiente. São características ou qualidade da organização, que podem influenciar de forma positiva no desempenho da organização. São pontos que devem ser explorados de forma ampla pela organização. É considerado como grande força da organização o *kwon how* da empresa na sua área de atuação. É considerado importante dentro do ambiente competitivo, diferenciando a empresa de seus concorrentes e de novos entrantes (REZENDE, 2008).

São os aspectos mais positivos da empresa com relação ao seu produto, serviço ou unidade de negócios, devem ser fatores que possam ser controlados pela própria empresa e que sejam relevantes para o planejamento estratégico. As forças são fatores internos positivos que a empresa tem total controle, e devem ser explorados até seu máximo para que a empresa se mantenha com bom posicionamento de mercado e reduza suas fraquezas (MARTINS, 2007).

Fraquezas são consideradas deficiências que inibem a capacidade de desempenho da organização e precisam ser superadas para evitar que a empresa vá à falência. São os aspectos mais negativos da empresa com relação ao seu produto, serviço ou unidade de negócios. São fatores que são controlados pela própria empresa e que são relevantes para o planejamento estratégico. A fraqueza é uma condição interna da empresa totalmente desfavorável e deve ser monitorada, melhorada ou eliminada constantemente, para que não dificulte a competitividade da empresa (MARTINS, 2007).

#### **4.2 Análise do ambiente externo (Oportunidades e Ameaças)**

Para esta análise é preciso avaliar a mudança de hábitos do consumidor, surgimento de novos mercados, diversificação, entrada de novos concorrentes, produtos substitutos, por exemplo. Envolve uma análise das forças macro-ambientais (demográficas, econômicas, tecnológicas, políticas, legais, sociais e culturais) e dos fatores micro ambientais (consumidores, concorrentes, canais de distribuição, fornecedores) e procura identificar as oportunidades e ameaças (CHIAVENATO; SAPIRO, 2003).

As oportunidades e ameaças existem fora da empresa, e não dependem de forças e fraquezas. Ocorre dentro de ambientes competitivos, do consumidor, econômico, político/legal, tecnológico e/ou sociocultural. O ambiente externo pode representar oportunidades e ameaças ao desenvolvimento do plano estratégico das organizações, e por isso, a empresa

deve estar atenta ao ambiente externo, porque ele influencia diretamente nos fatores internos da organização. Tem grande importância porque é através desta análise que o gerente consegue identificar oportunidades e ameaças e pode desenvolver estratégias para tirar benefícios das oportunidades e minimizar ou superar as ameaças da empresa (CHIAVENATO; SAPIRO, 2003).

As oportunidades são situações, tendências ou fenômenos externos, atuais ou potenciais que contribuem para a concretização dos objetivos estratégicos. Podem ser considerados também aspectos mais positivos do produto/serviço da empresa com relação ao mercado onde está inserido. São fatores que não podem ser controlados pela própria empresa e são relevantes para o planejamento estratégico. As oportunidades podem criar condições favoráveis para organização, desde que ela tenha condições ou interesse em utilizá-las (MARTINS, 2007).

As oportunidades podem ser consideradas como chances que a empresa tem para atender seus clientes, suprindo uma ou mais necessidades não satisfeitas pelo mercado, analisando as possibilidades de êxito do novo negócio e também está ligada a lucratividade da empresa. Elas refletem a realidade externa da empresa e precisam ser observadas, pois podem influenciar no ambiente externo e interno da organização. Oferece para a empresa chances de aumento de lucro a partir da identificação de novos mercados e clientes, porém é necessário verificar as condições e a viabilidade da organização para utilizar essas oportunidades como estratégia competitiva (MARTINS, 2007).

As ameaças são situações ou fenômenos externos, atuais ou potenciais e que podem prejudicar a execução de objetivos estratégicos. São aspectos negativos do produto/serviço da empresa em relação ao mercado onde está inserido. São fatores que não podem ser controlados pela empresa e são relevantes para o planejamento estratégico. São forças externas que podem impactar no sucesso da empresa, assim como a competição, capacidade operacional e o custo de aumentos nos bens (MARTINS, 2007).

Ameaças são consideradas atividades que podem levar à redução de receita ou até mesmo sua falência. Estão ligadas aos concorrentes e novos cenários, desafiando a atual estratégia do empreendimento. Uma forma de evitá-las deve ser analisar seus graus de possibilidade de ocorrerem e níveis de gravidade (MARTINS, 2007).

A circular illustration at the top of the page depicts various business activities. It includes people in professional attire, a person at a desk with a laptop, a person with a tablet, a person with a stack of blue blocks, and a person with a stack of white blocks. There are also icons of a building, a speech bubble, and a person with a magnifying glass. The word 'TÓPICO' is written in the top left corner of the circle, and a large number '5' is on the left side.

TÓPICO

# NÍVEIS DE PLANEJAMENTO: ESTRATÉGICO, TÁTICO E OPERACIONAL

Segundo Oliveira; Perez Jr. e Silva (2002) a função da controladoria, como órgão de observação e controle da cúpula administrativa, é preocupar-se com a constante avaliação da eficácia e eficiência dos departamentos na execução de suas atividades, fornecendo os dados e as informações, visando sempre mostrar os pontos de sobrecarga presentes ou futuros que podem pôr em risco ou reduzir a rentabilidade da empresa. Segundo o *Financial Executive Institute*, compreendem como principais funções da controladoria:

- Estabelecer, coordenar e manter um plano integrado para o controle das operações;
- Medir a performance entre os planos operacionais aprovados e os padrões, reportar e interpretar os resultados das operações dos diversos níveis gerenciais;
- Medir e reportar a eficiência dos objetivos dos negócios e a efetividade das políticas, estrutura organizacional e procedimentos para o atingimento desses objetivos;
- Prover proteção para os ativos da empresa. Isso inclui adequados controles internos e cobertura de seguros;
- Analisar a eficiência dos sistemas operacionais;
- Sugerir melhorias para a redução de custos;
- Verificar sistematicamente o cumprimento dos planos e objetivos traçados pela organização;
- Analisar as causas de desvios e sugerir correção desses planos ou dos instrumentos e sistemas de controle;

- Analisar a adequação na utilização dos recursos materiais e humanos da organização;
- Em suma, revisar e analisar os objetivos e métodos de todas as áreas da organização, sem exceção.
- Segundo Kanitz, 1977, as funções da controladoria se resumem em:
  - Informação: compreende os sistemas contábil-financeiro-gerenciais;
  - Motivação: refere-se aos efeitos dos sistemas de controle sobre o comportamento;
  - Coordenação: visa centralizar informações com vista na aceitação de planos. O *controller* toma conhecimento de eventuais inconsistências dentro da empresa e assessora a direção, sugerindo soluções;
  - Avaliação: interpreta fatos, informações e relatórios, avaliando os resultados por área de responsabilidade, por processo, por atividade, etc.;
  - Planejamento: assessora a direção da empresa na determinação e mensuração dos planos e objetivos;
  - Acompanhamento: verifica e controla a evolução e o desempenho dos planos traçados a fim de corrigir falhas ou de revisar tais planos.

Por fim, a controladoria deve atuar em todos os níveis, desde estratégicos, onde assessora com informações e mensurações e controle, táticos, onde permite a interpretação e a geração de relatórios e operacionais, onde irá acompanhar e mensurar a evolução e o desempenho dos planos.

# Balanced Score Card

TÓPICO

6

## INTRODUÇÃO AO BALANCED SCORECARD

Como complemento das medidas de desempenho não financeiros, existe a proposta do conceito de *Balanced Scorecard*, que significa cartão de marcação balanceado, com objetivo de unir a visão estratégica com as fases de execução e controle do processo de gestão empresarial. Ele surge em decorrência da dificuldade em tratar de forma consistente o alinhamento entre o instrumento de longo prazo, o plano estratégico da empresa, com seu plano tático (FREZATTI, 2009).

O *Balanced Scorecard* é uma ferramenta de controle gerencial que pode ser utilizada como alinhador estratégico da organização. A definição de indicadores para várias dimensões faz com que as mesmas tenham metas específicas para dado período. Não é uma proposta de substituir o processo de planejamento como um todo, mas dele faz parte, como alternativa ou um complemento do processo. Ele também pode ser utilizado como sistema de gestão da estratégia da entidade ou como alinhador da mesma (PADOVEZE, 2008).

Anterior ao modelo do *Balanced Scorecard* foi o *Tableau de Bord*, que surgiu durante os anos 60 na França, que era onde se utilizava a ferramenta, uma tabela que trazia diversos rateios para o controle financeiro da empresa e que, com o passar dos anos, passou a trazer também indicadores não financeiros e que permitiam controlar diferentes processos de negócios. O conceito de *Balanced Scorecard* começou a se desenvolver em 1983, tendo relação com os autores Kaplan e Norton, considerando que havia um novo desafio para a pesquisa na área de contabilidade gerencial, permitindo que empresas norte-americanas retomassem a liderança perdida, trazendo como desafio, estabelecer novas medidas de desempenho e novos processos de produção (FREZATTI, 2009).

O ponto de partida foi o modelo utilizado pela *Analog Devices* para medir o índice de progresso em atividades de melhoria contínua e o seu *scorecard*, que trazia as medidas tradicionais financeiras e outras operacionais. O estudo foi direcionado para se chegar a um *scorecard* multidimensional. Depois, para indicar uma característica de balanceamento entre medidas de curto e longo prazo, entre as medidas financeiras e não financeiras, entre os indicadores de tendências e os de ocorrência e entre as perspectivas interna e externa de desempenho, esse *scorecard* multidimensional passou a ser referido como *balanced scorecard* (FREZATTI, 2009).

Em sua origem, o *balanced scorecard* tinha como objetivo o aumento da abrangência das medidas de desempenho da empresa sem enchê-la de indicadores. Ele trazia como novidade, reunir em apenas um relatório as medidas que indicavam o alcance das metas que foram estabelecidas e necessárias para criar valor no futuro, fazendo a combinação da diversidade de elementos típicos de uma empresa com agenda competitiva com a intenção de tornar-se orientada para seus clientes, e que fosse capaz de dar respostas rápidas qualificar sua equipe, reduzir o tempo de lançamento de novos produtos e gerir o seu negócio focando no longo prazo (PADOVEZE, 2008).

O objetivo consiste em dispor de um conjunto de medidas balanceadas, sem deixar de lado medidas financeiras tradicionais, mas que as complementa com medidas operacionais que podem ser vistas como direcionadores da geração de valor no futuro. Essa ferramenta exige o estabelecimento de medidas que indiquem se a estratégia delineada pela organização está sendo implementada e executada de forma correta (FREZATTI, 2009).

Não existe um conjunto de medidas de desempenho genérico adequado. Cada empresa tem sua própria missão, visão, estratégia e, um conjunto de medidas que já considera adequado. A proposta aqui é identificar esse conjunto de indicadores de acordo com a missão, estratégia, tecnologia, ambiente de negócios e cultura que já fora estabelecido (FREZATTI, 2009).

O objetivo de curto prazo que são originados do *balanced scorecard* irá refletir a melhor expectativa dos gestores quanto à resposta entre mudanças nos direcionadores de desempenho futuro e mudanças a elas associadas em uma ou mais medidas de resultado (FREZATTI, 2009).

Partindo da visão estratégica, o *balanced scorecard* alinha quatro perspectivas dentro da empresa, **Cliente:** para atingir nossa missão, como precisamos ser vistos pelos nossos clientes; **Financeiro:** para ter sucesso financeiro, como precisamos ser vistos por nossos investidores; **Processos internos do negócio:** para satisfazer nossos clientes em qual processo precisamos nos sobressair; **Aprendizado e crescimento:** para alcançar nossa visão como sustentar a habilidade de mudar e progredir.

# CONTROLADORIA NA COORDENAÇÃO DO CONTROLE

Vamos começar falando de controle através de uma analogia, a mesma que usamos lá atrás, como dirigir um carro sem checar as informações de que velocidade se está, quanto de combustível se tem, se alguma luz no painel está sinalizando temperatura alta, falta de óleo, bateria, etc., quanto tempo ou quilômetros faltam para chegar ao destino, se está na rota correta. O controle permanente é uma função gerencial primordial para que qualquer empresa tenha sucesso, o planejamento ou a coordenação, tenta de todas as maneiras se antever aos imprevistos, mas o ambiente de negócios é complexo e escorregadio (OLIVEIRA, PEREZ JR. E SILVA, 2002).

Para a controladoria é sempre fundamental conhecer e manter a qualidade e confiabilidade dos sistemas contábeis e de controles internos, desta forma, podem ter informações para o planejamento e também para identificar e orientar sobre problemas que possam comprometer a rentabilidade prevista pelo planejamento. Sendo também atribuições do *controller* recomendar melhorias nos procedimentos operacionais e de controle interno, porém, cabe aos executivos de *staff* a implementação, pois as áreas são de responsabilidade deles (OLIVEIRA; PEREZ JR. E SILVA, 2002).

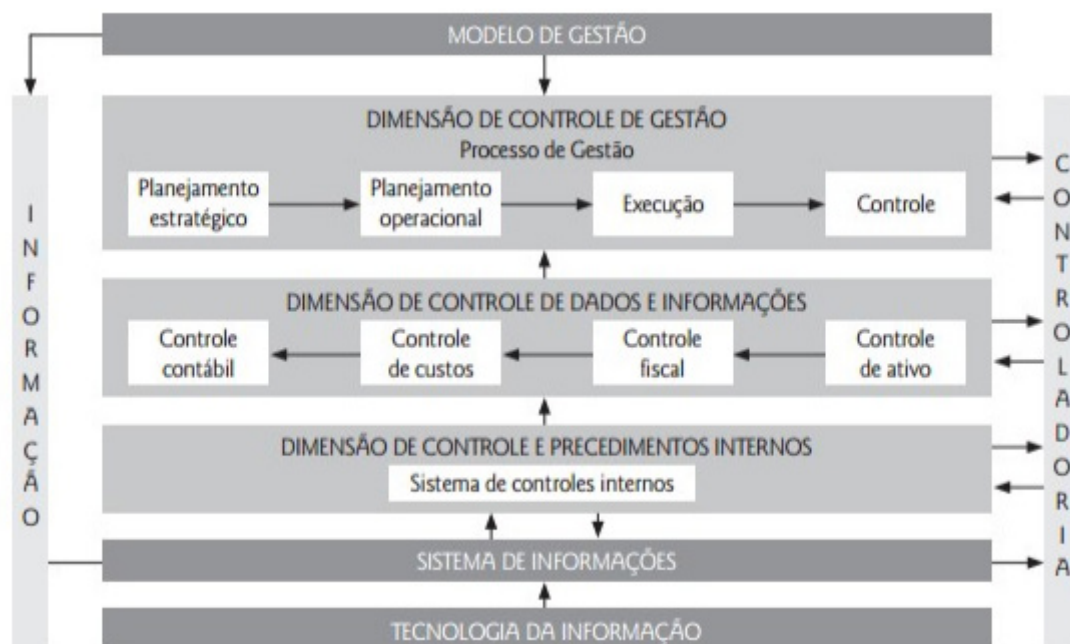
Para o Conselho Federal de Contabilidade, o sistema contábil e o sistema de controles internos, são parte do planejamento da organização, contendo um conjunto integrado de métodos e procedimentos para garantir a proteção do patrimônio da empresa, a confiabilidade e tempestividade de suas informações e demonstrações contábeis e eficácia operacional.

De acordo com Oliveira, Perez Jr. e Silva, 2002, então se pode afirmar, que os sistemas contábeis e de controles internos é um conjunto de procedimentos integrados ao controle operacional que visa prevenir qualquer desvio, erro ou irregularidade, intencionais ou não, que possam:

- Afetar negativamente o desempenho da entidade;
- Ocasionar impactos na lucratividade ou na sua estrutura financeira;
- Impactar em reflexos significativos em suas demonstrações contábeis, tanto para o usuário interno como para o externo.

No modelo de gestão podemos analisar em suas dimensões a ação da controladoria atuando no monitoramento da informação, seja o controle no processo de gestão, seja o controle no monitoramento dos dados e informações ou ainda no controle dos procedimentos internos (REGINATO; NASCIMENTO, 2007).

## QUADRO 2: AÇÃO DA CONTROLADORIA ATUANDO NO MONITORAMENTO DA INFORMAÇÃO



Fonte: Reginato, Nascimento (2007, p.72)



TÓPICO

8

# CONCEITOS E OBJETIVOS DO CONTROLE

O termo controle tem sido utilizado de forma enfática, porque o que se pretende no universo empresarial é garantir que as decisões tomadas realmente sejam realizadas. A gestão das organizações consideram três diferentes elementos que são o planejamento, execução e controle. Se o planejamento não for adequado, o controle é inócuo. Se o planejamento for adequado, mas a filosofia do controle é voltada para constatação, existe uma grande falha na retroalimentação. O que precisa levar em consideração é que cada organização deve interpretar e definir qual a ênfase deseja para o planejamento e o controle dos seus negócios (FREZATTI, 2009).

O controle pode ser definido como o processo que assegura que os objetivos organizacionais e administrativos sejam alcançados. E por isso, se preocupa com a maneira que as coisas aconteçam em relação do que foi planejado. É um processo fundamental que garante que as atividades sejam executadas pelos membros da organização e contribuam para a manutenção e melhoria da posição competitiva e a consecução das estratégias, dos planos, dos programas e das operações, levando em consideração as necessidades identificadas pelos clientes (GOMES e SALAS, 1997).

O controle é um processo contínuo e recorrente, onde vai avaliar o grau de adesão entre os planos e sua execução, compreendendo os problemas que ocorrem e procurando identificar suas causas e direcionamento de ações corretivas que vão permitir observar a ocorrência de variáveis no cenário futuro, visando o alcance dos objetivos propostos (PADOVEZE, 2008).

O controle é uma ação tomada para certificar de que algo se cumpriu. Também são utilizados para verificar se certa ação é eficiente ao seu propósito. Ambos, os controles e meios de controles devem ser dirigidos para um fim ou algum objetivo que se busca atender. Pode ser definido como ação necessária para verificar se os objetivos, planos, políticas e padrões estão sendo obedecidos. Ele pressupõe o estabelecimento e a comunicação dos itens verificáveis aos responsáveis por sua realização e deverão ter como base o planejamento administrativo (PADOVEZE, 2008).

Controlar é basicamente acompanhar a execução das atividades da maneira mais rápida possível e comparar o desempenho efetivo com o planejamento, ou seja, que tenha sido considerado desejável, satisfatório, ou viável à empresa. Essa função não deve se limitar apenas ao puro e simples acompanhamento, mas deve também contribuir com processo de geração de informações que subsidiem a tomada de decisões (SANVICENTE; SANTOS, 2000).

TÓPICO

9

# ESTÁGIOS DO CONTROLE: PRÉ-CONTROLE, CONCOMITANTE E PÓS-CONTROLE

Os controles são classificados de diversas formas, isso vai depender do enfoque que lhes é dado. Com relação ao processo de gestão, podem ser classificados como pré-controle, controle concomitante e pós-controle (MOSIMANN; FISCH, 1999).

A fase do pré-controle, também conhecido como controle antecedente, prévio, preliminar ou preventivo, se refere às atividades de controle e avaliação feitas antes da ocorrência do evento ou fato que se pretende controlar, com o objetivo de prevenir ou impedir a ocorrência de atos indesejáveis. São instrumentos de pré-controle: modelo de gestão, plano estratégico e planos operacionais (MOSIMANN; FISCH, 1999).

A fase do controle concomitante, também denominado atual, corrente ou em tempo real, se refere às atividades de controle e avaliação efetuadas ao mesmo tempo, em que ocorrem o evento ou fato que se pretende controlar, fazendo ajustes do desempenho ainda em curso para que seja alcançado o objetivo (MOSIMANN; FISCH, 1999).

Já o pós-controle, são as atividades de controle e avaliação após a ocorrência do fato ou evento. Não permite que seja feita ação corretiva ao desempenho completado. Limita-se a verificar se os eventos resultaram da forma que foi desejada, e em casos de algum desvio, pode auxiliar determinando as causas para subsidiar o gestor na implementação de futuras ações para corrigir o desempenho da empresa.

TÓPICO

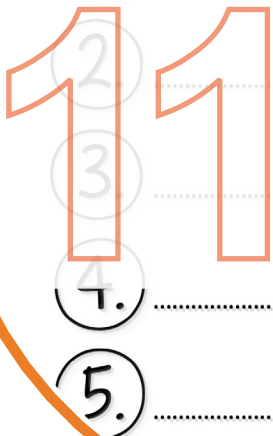
# 10

## FORMAS DE CONTROLE: COMPORTAMENTO, PROCESSO E RESULTADO

Sendo a controladoria influenciadora do processo decisório, através do suporte da informação e controle, sempre norteando estas informações para a finalidade de se conseguir garantir o resultado esperado, assessorando assim diversas áreas de gestão, garantindo que a integração se dê em busca da realização do planejamento estratégico, as forma que ela exerce esses controles passam pela ação comportamental da empresa, ou seja, essa forma de controlar e avaliar e com base nestes procedimentos, desenvolve e mantém um comportamento na busca de direcionar os recursos para os melhores resultados. Podemos entender que se a cultura passa a ser em busca de minimizar erros, sejam intencionais ou não, inibindo os mal-intencionados, e valorizando o comprometimento, o comportamento se torna harmônico direcionado ao objetivo do planejamento (OLIVEIRA; PEREZ JR. e SILVA, 2002).

Desta forma os processos também são direcionados às melhores práticas de eficácia, buscando eficiência e priorizando sempre as orientações e direcionamentos através das mensurações e avaliações do controle. As correções necessárias são feitas em tempo adequado e surtem os efeitos pela tomada de decisão pelos responsáveis em todos os níveis da organização. Os resultados são constantemente verificados em forma de metas diárias, semanais e mensais, permitindo assim que o resultado planejado seja monitorado através da realização dos processos e comprometimento dos colaboradores (OLIVEIRA; PEREZ JR. e SILVA, 2002).

TÓPICO



## ELEMENTOS E PROPRIEDADES DO SISTEMA DE CONTROLE

Os elementos do sistema de controle representam a estrutura dos sistemas internos de controle, ou seja, influenciam diretamente no desempenho das atividades da organização, englobam: o plano organizacional, os sistemas administrativos, as políticas administrativas e a eficiência do pessoal da empresa, e divide-se em controles contábeis e controles administrativos.

“Os controles contábeis compreendem o plano de organização e os procedimentos de registros relacionados com a salvaguarda dos ativos e fidedignidade dos registros financeiros, sendo conseqüentemente destinados a propiciar segurança mínima nas transações” (BASSO, 2005, p. 162).

Como exemplos de controles contábeis, segundo Crepaldi, 2000, temos:

- a) sistema de conferência, aprovação e autorização;
- b) segregação de funções;
- c) controles físicos sobre ativos;
- d) auditoria interna.

Segundo Attie, (1984, p. 62), a importância dos controles contábeis quanto à:

- a) segregação de funções: a qual estabelece a independência nas funções de execução operacional, custódia dos bens patrimoniais e sua contabilização;
- b) sistema de autorização: o qual compreende o controle das operações através de métodos de aprovações, de acordo com as responsabilidades e riscos envolvidos;

c) sistema de registro: o qual compreende a classificação dos dados dentro de uma estrutura formal de contas, a existência de um plano de contas para facilitar o registro e preparação das demonstrações financeiras e a utilização de um manual descritivo de uso de contas.

“Os controles administrativos compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos que têm ligação direta com a eficiência das operações e com a política da empresa” (CREPALDI, 2000, p. 205).

Observa-se que os controles administrativos estão relacionados à eficiência operacional e vigilância gerencial, De acordo com Attie (1984, p. 62), os controles administrativos abrangem:

- a) normas salutaras: compreende a observação de práticas saudáveis aos interesses da empresa no cumprimento dos deveres e funções;
- b) pessoal qualificado: compreende a existência de pessoal habilitado, treinado e apto a desenvolver as atividades a ele atribuídas, sendo adequadamente supervisionado e instruído por seus responsáveis.

Almeida (1996, p. 50) cita exemplos de controles administrativos:

- a) análises estatísticas de lucratividade por linha de produtos;
- b) controle de qualidade;
- c) treinamento pessoal;
- d) estudos de tempos e movimentos;
- e) análise das variações entre os valores orçados e os incorridos;
- f) controles dos compromissos assumidos, mas ainda não realizados economicamente.

Os elementos do controle interno são as normas e práticas adotadas pela organização que devem ser seguidas pelas pessoas envolvidas.

A hand is shown holding several wooden blocks, each with a different business-related icon such as a handshake, a lightbulb, a gear, a person, and a target. The blocks are arranged in a grid. The background is a soft-focus image of a hand holding a wooden block with the words 'INTERNAL CONTROL' printed on it.

TÓPICO

# 12

## NÍVEIS DE CONTROLE: ESTRATÉGICO, TÁTICO E OPERACIONAL

O nível de controle estratégico existe a verificação das relações da empresa com o ambiente, comparação com as diretrizes estratégicas e decisões de alteração dos objetivos em função de mudanças ambientais e possíveis ameaças e oportunidades à empresa, como má condução do negócio ou falsas premissas na elaboração de diretrizes estratégicas (MOSIMANN; FISCH, 1999).

O nível de controle tático consiste na verificação das relações de cada área de responsabilidade da empresa com seu ambiente, em comparação com o respectivo plano tático e decisões de alterações de objetivo em função de mudanças ambientais e possíveis ameaças e oportunidades à empresa e mais especificamente àquela área, má gestão da área ou falsas premissas na elaboração do plano tático (MOSIMANN; FISCH, 1999).

E por fim, o nível de controle operacional, que verifica o cumprimento de metas estabelecidas no plano operacional (como plano orçamentário) das áreas e da empresa como um todo. Tem ligação à execução pela verificação dos desvios em relação aos padrões que existem no momento da execução do plano orçamentário (MOSIMANN; FISCH, 1999).



TÓPICO

# 13

## SISTEMAS DE CONTROLE DE GESTÃO

O controle de gestão deve ser entendido como o conjunto de informações e ações, onde seu objetivo é manter o curso das operações dentro de um planejado desejado. Casos de desvios de rumos é preciso que sejam detectados de forma rápida, medidos e investigados para identificar suas causas e, serem corrigidos através de ações eficazes (CAMPIGLIA, 1995).

O sistema de controle de gestão é o meio de se obter e utilizar a informação para ajudar e coordenar as decisões de planejamento e controle de uma organização e para orientar o comportamento do empregado. Tem como objetivo melhorar as decisões coletivas dentro de uma organização (CAMPIGLIA, 1995).

O sistema de controle de gestão reúne dados financeiros e não financeiros. Dados financeiros se referem ao valor das vendas, custos, despesas, resultados do período da empresa ou de uma área dela. Os dados não financeiros engloba o tempo de atendimento dos pedidos dos clientes, absenteísmo, acidentes, etc. As informações são obtidas de duas fontes, as originárias do ambiente externo da organização e que se são referentes ao valor das ações, aos preços dos concorrentes, aos principais produtos que concorrem com os da empresa no mercado; e aquelas informações coletadas dentro da empresa, por exemplo, dados históricos sobre o desempenho das áreas, a produtividade, por empregado, a quantidade e o valor dos equipamentos utilizados na empresa ou num setor dela (BEUREN, 2002).

Esse sistema abriga elementos formais e informais. A parte formal são as regras que estão explícitas nos planos que orientam o comportamento dos gestores, nos procedimentos e nas medidas de desempenho. Já a parte informal são as regras não escritas sobre o

comportamento aceitável das pessoas em uma organização, como lealdade e compromissos entre os membros da organização (BEUREN, 2002).

Para que existam bons controles, algumas características precisam ser destacadas (BEUREN, 2002):

- O controle deve estar orientado para o futuro;
- Os controles devem estar direcionados para os objetivos estabelecidos;
- Nem sempre ter controles que assegurem o alcance dos objetivos e metas fixados pela organização é economicamente conveniente.

A efetividade dos sistemas de controle de gestão demandam algumas características básicas em seu fundamento: precisam estar alinhados com as estratégias e metas da organização; devem ser planejados para compatibilizar a estrutura organizacional com a responsabilidade de decidir de cada gestor e devem motivar os gestores e empregados a cumprirem determinada meta associada para atingi-la.



## SAIBA MAIS

Dependendo do organograma da empresa, o título de controller poderá ser atribuído a diversos cargos nas áreas de administração, contábeis e financeiras, com níveis de responsabilidade e remuneração que suportem o desempenho da função de acordo com o porte da organização. Em empresas de menor porte o controller acaba ficando responsável por outras áreas na empresa, podendo muitas vezes ser chamado de gerente administrativo-financeiro

Fonte: OLIVEIRA; PEREZ JR. e SILVA.



## REFLITA

Sendo função do controle a verificação da execução das etapas do planejamento para que o objetivo seja atingido, quando pensamos em planejar algum objetivo em nossas vidas ao longo prazo, qual tipos de controle podemos usar para verificar se o planejamento estará sendo executado em etapas definidas ao longo do tempo, por exemplo, a compra de um imóvel, necessita um planejamento, pois se não tiver os recursos disponíveis, será necessária uma disciplina capaz de ir acumulando mês a mês esses valores, ou ainda recorrer a uma linha de financiamento, que também demandará que tenha liquidez para quitar as parcelas mensais. Nesse caso um bom controle seria adotar um livro caixa, anotando todas as suas entradas de recursos bem como todos os pagamentos efetuados, permitindo assim ter um controle sobre o que realmente seria necessário gastar, tenho certeza que irá se surpreender com alguns gastos.

Fonte: Autor, 2020.

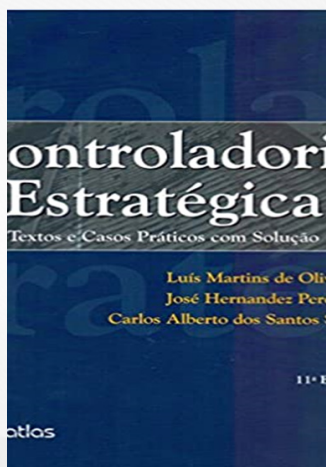
# CONSIDERAÇÕES FINAIS

Caro(a) aluno(a), encerramos aqui essa unidade onde estudamos a Controladoria na coordenação do planejamento, acredito que esse assunto despertou uma nova visão em relação à importância da informação, hoje sabemos que as melhores empresas se cercam cada vez mais de tecnologia, por isso a área de TI se tornou uma das mais importantes dentro das organizações. Mas do que vale os dados se não forem transformados em informações confiáveis, tempestivas e fidedignas, tratados e direcionados aos tomadores de decisão dentro da organização, seja no nível estratégico, tático ou operacional, permitindo planejar, acompanhar e corrigir as ações da organização em busca do objetivo, que certamente passa pela maximização do capital investido.

A Controladoria se apropria destes dados e se torna o departamento responsável pelo projeto, elaboração, implementação e manutenção do sistema integrado de informações operacionais, financeiras e contábeis da organização, desta forma, organiza e reporta os dados e informações relevantes para os tomadores de decisão, mantém periodicamente monitoramento sobre o desempenho das atividades da organização e seus departamentos, e exerce influência nas decisões dos gestores da organização.

Ou seja, podemos dizer que a Controladoria tem um papel fundamental na integração da organização, partindo do planejamento estratégico, que ajudou a criar, onde está a direção e os objetivos alinhados com a visão e missão da organização, o qual servirá de base para o controle das atividades, para isso se utiliza dos controles do sistema contábil e de informações, que permitirá o acompanhamento para verificar se a direção e os objetivos traçados estão de acordo com o planejado.

# MATERIAL COMPLEMENTAR



## LIVRO

- **Título:** Controladoria Estratégica
- **Autor:** Luís Martins de Oliveira, José Hernandez Perez Jr. e Carlos Alberto dos Santos Silva
- **Editora:** Atlas
- **Sinopse:** Este livro apresenta os temas mais atuais da Controladoria Estratégica e das funções do controller no moderno ambiente corporativo das empresas de classe mundial. A preocupação básica dos autores é transmitir uma nova visão do papel dos contadores e destacar as oportunidades de contribuir para a gestão das empresas na obtenção de êxito nas metas estratégicas. Abrange temas como: conceitos e funções da controladoria e do controller, planejamento estratégico, gestão estratégica da logística e da cadeia de valores, controles internos, orçamentos, gestão estratégica das informações, planejamento tributário, Balanced Scorecard, medidas de desempenho não financeiras, EVA e MVA. Livro-texto para as disciplinas Controladoria e Contabilidade Gerencial e leitura complementar para as disciplinas Sistemas de Gestão Estratégica de Custos, Planejamento e Controle Orçamentário, dos cursos de graduação e pós-graduação em Administração de Empresas, Contabilidade e Controladoria. Recomendado também como fonte de atualização profissional nas áreas de Administração, Planejamento, Controle Orçamentário, Controladoria das Empresas e Gestão Estratégica de Custos Ambientais.



## FILME/VÍDEO

**Título:** Os intocáveis

**Ano:** 1987

**Sinopse:** Na Chicago dos anos 30, o jovem agente federal Eliot Ness (Kevin Costner) tenta acabar com o reinado de terror e corrupção instaurado pelo gângster Al Capone (Robert De Niro). Para isso, ele recruta um pequeno time de corajosos e incorruptíveis homens e conta com a ajuda do experiente policial Jim Malone (Sean Connery). Sabe como ele foi encontrado? Com o auxílio de um contador, eles conseguiram acesso aos registros contábeis dele!



# UNIDADE

# **SISTEMAS DE**

# **AVALIAÇÃO DE**

# **DESEMPENHO**

Professor Me. Antonio Carlos Lázaro Sanches



# PLANO DE ESTUDO

---

## Plano de Estudos

- Indicadores para avaliação da relação entre a estratégia e as metas da gestão
- Medidas de desempenho financeiras e não financeiras
- Painéis de mensuração e avaliação de desempenho
- Remuneração estratégica

## Objetivos da Aprendizagem

- Conhecer sobre indicadores de avaliação de metas em relação à estratégia organizacional
- Compreender medidas de desempenho financeiras e não financeiras
- Entender a importância dos painéis de mensuração e avaliação de desempenho
- Descobrir o conceito de remuneração estratégica

# INTRODUÇÃO

Caro (a) aluno (a), nesta unidade, vamos estudar sobre a importância dos sistemas de avaliação de desempenho, temos a controladoria como um órgão que atua em todos os níveis da organização, desta forma, interliga da criação dos objetivos estratégicos até a realização dos mesmos. Para isso, precisa deixar claro, a todos, as estratégias definidas pela alta diretoria, as quais já foram mensuradas e otimizadas e através de um plano estratégico, comunicadas a todos os setores da organização. Para se garantir o sucesso deste planejamento estratégico, precisa ser medido a performance de todos os departamentos e isso se dá através da comparação de índices esperados com índices realizados, através da medição e do acompanhamento da performance é que se pode saber se o objetivo está sendo atingido ou se precisa implantar medidas corretivas para atingir os índices esperados. Os sistemas de avaliação de desempenho permitem o acompanhamento em tempo real da evolução da organização em busca dos objetivos, por isso é de extrema importância a criação de indicadores para a avaliação da relação entre estratégia e as metas da gestão, estes vão garantir que as medidas de desempenho financeiras e não financeiras sejam atingidas, para isso, a criação de painéis que apresentem a mensuração e avaliação de desempenho seja bem claros, a fim de, garantir que todos entendam o como o processo acontece.

Metas estão associadas a resultados e remuneração está associada ao alcance das metas estabelecidas, sendo assim, a remuneração pode ser uma forma de motivação para que os departamentos se esforcem ao máximo para que elas sejam batidas.

# INDICADORES PARA AVALIAÇÃO DA RELAÇÃO ENTRE A ESTRATÉGIA E AS METAS DA GESTÃO

A chamada gestão estratégica é uma ferramenta importante da Controladoria em sua missão de orientar e controlar as diversas atividades de uma empresa. Para que seja compreendida na forma adequada, é preciso que ela seja vista como parte integrante de um processo gerencial integrado, como abaixo (OLIVEIRA; PEREZ JR. e SILVA, 2002).

- O Sistema de Informações Gerenciais derivado da linguagem de sistema;
- O Sistema de Decisão Gerencial é considerado como a sequência mais importante do SIG.

Nesse processo, as medidas e os indicadores de desempenho de resultados utilizados pela Controladoria devem ser obtidos e analisados num contexto mais amplo, levando em consideração: sua maior importância do que meramente as informações sobre custo, os objetivos estratégicos da organização e os resultados a longo prazo. Na contabilidade estratégica existe um compromisso muito forte com relação ao longo prazo, à obrigação de começar a introduzir indicadores, procurar identificá-los, medidas de desempenho para verificar as aderências da empresa com relação ao seu plano estratégico e uma ampliação muito forte para que comecem a agregar informações além das monetárias, físicas, de produtividade, amplamente objetivas (OLIVEIRA; PEREZ JR. e SILVA, 2002).

A migração do ambiente tradicional de gestão e produção para a modernidade das empresas da era do conhecimento precisa ser acompanhada de grandes mudanças nos objetivos e conceitos referentes aos sistemas de avaliação de desempenhos individuais e

do desempenho das Unidades de Negócios. O processo de medição do desempenho se divide em três fases importantes (OLIVEIRA; PEREZ JR. e SILVA, 2002):

- Identificação de fatores financeiros e não financeiros considerados importantes para o processo;
- Apuração e medição sistemática desses fatores;
- Utilização desses fatores no desenvolvimento e monitorização de planos estratégicos.

Até alguns anos atrás, a avaliação de desempenho era voltada exclusivamente para a finalidade de apurar casos de desempenhos insatisfatórios e falhas nos processos, sem levar em consideração aspectos como relação entre autoridade e responsabilidade. No ambiente tradicional, as tarefas dos *controllers*, não são bem aceitas pelos executivos das demais unidades, pelo motivo do caráter antagônico como normalmente são vistas essas relações profissionais. Já no ambiente moderno empresarial, a controladoria deve repensar seu posicionamento e evoluir do objetivo de avaliar para incriminar passando para o objetivo de avaliar com finalidade de auxiliar na melhoria do desempenho. O *controller* nesse novo ambiente deve ser visto como um eficiente e prestativo consultor dos demais executivos, sem perder sua independência profissional (OLIVEIRA; PEREZ JR. e SILVA, 2002).

A simples possibilidade de conhecer e mensurar certa quantidade de indicadores não é suficiente. É necessário haver uma sistemática de comparação entre o nível desejado para tais indicadores e os efetivamente obtidos, assim como incluir no sistema uma central de alarme que seja acionada todas às vezes que algum indicador de importância relevante estiver fora dos padrões que foram estabelecidos (OLIVEIRA; PEREZ JR. e SILVA, 2002).

A empresa é baseada naquilo que consegue medir, se algo não pode ser medido, não é possível ter um controle. Os procedimentos que são adotados para uma avaliação de desempenho e resultados se constitui em um importante diferencial estratégico entre as organizações, não apenas nas metodologias, mas também a decisão correta sobre o que medir, e como usar os indicadores (OLIVEIRA; PEREZ JR. e SILVA, 2002).

Uma das funções da Controladoria é avaliar o desempenho das outras unidades de trabalho, como fábricas, filiais, departamentos, setores, etc., para levantamento dos pontos fracos, que são prejudiciais à eficácia e à eficiência. No ambiente da controladoria estratégica, a avaliação é feita com base em parâmetros coerentes com a nova filosofia, pois não é mais aceitável que o *controller* continue a utilizar medidas que são incompatíveis com a nova realidade para fundamentar suas conclusões e recomendações (OLIVEIRA; PEREZ JR. e SILVA, 2002).

Pode-se citar como incoerência de utilização de padrões inadequados a função de compras, que tem avaliação com base nas variações de custos, o que motiva os compradores a procurarem fornecedores que cobrem um custo menor, sem levar em consideração as consequências, como baixa qualidade, nível alto de sucatas, corte no processo produtivo, etc. Insumos de qualidade inferior irão provocar desperdícios nos departamentos produtivos, e com isso, a organização perderá em qualidade, visto que a redução dos custos não foi feita de maneira racional (OLIVEIRA; PEREZ JR. e SILVA, 2002).

É comum encontrar nas organizações critérios de avaliação que conflitem com os objetivos estratégicos da empresa. Um exemplo, a empresa assumiu compromissos de melhoria de qualidade como um dos objetivos estratégicos, porém, o critério de avaliação dos centros de responsabilidade é o do volume de produção. Em situações assim, os gerentes dos departamentos produtivos e os operários podem ser induzidos a priorizar a fabricação de maior quantidade possível de unidades, se descuidando de aspectos qualitativos da produção (OLIVEIRA; PEREZ JR. e SILVA, 2002).

TÓPICO

# 2

## MEDIDAS DE DESEMPENHO FINANCEIRAS E NÃO FINANCEIRAS

Segundo Frezatti, 2009, temos duas categorias de medidas de desempenho, as financeiras e as não financeiras.

### 2.1 Medidas de desempenho financeiras

FIGURA 1: ANÁLISE DAS MEDIDAS FINANCEIRAS



Fonte: Shutterstock

Medidas de desempenho financeiro são mais do que números, índices ou percentuais que vão mostrar determinada realidade da instituição. São ferramentas de gestão utilizadas para contribuir com o crescimento da empresa. É através deles que é possível verificar a situação da gestão financeira do negócio, possíveis gargalos e oportunidades de melhoria que podem elevar a capacidade de gerar lucro para a empresa (FREZATTI, 2009).

Medidas de desempenho financeiro são medidas extraídas de números da empresa e podem ser calculados com base em demonstrações contábeis, como DRE, balanços e demais demonstrativos. Através deles é possível realizar um diagnóstico preciso sobre o desempenho da sua instituição, possibilitando que o gestor avalie se o negócio está acima ou abaixo do esperado. Eles servem também para fazer o planejamento orçamentário. Eles mostram à administração da empresa se tudo foi orçado e traçado no início do período está resultando no que foi esperado (FREZATTI, 2009).

As principais medidas de desempenho financeiro são: índices de rentabilidade, ticket médio, índice de lucratividade e grau de endividamento (FREZATTI, 2009):

- **Índices de rentabilidade:** é uma das principais medidas, pois revela o poder de retorno do capital investido na empresa, sendo possível identificar se o negócio é atrativo ou não. O valor é obtido por meio da divisão do resultado líquido encontrado na DRE pelo total do ativo.
- **Ticket médio:** mede o valor médio de cada venda realizada. Auxilia o gestor a entender a dinâmica dos custos da empresa, principalmente com relação aos gastos que interferem diretamente no produto ou no serviço vendido e que elevam o preço. É calculado dividindo o faturamento pelo volume de vendas realizadas num mesmo período.
- **Índice de lucratividade:** não deve ser confundido com o lucro efetivo da empresa. Este índice é dado pela subtração do faturamento e os gastos de um período. Ele mostra o quanto a empresa pode gerar em termos de ganho a partir de todo o trabalho desenvolvido, levando em consideração os custos e as despesas que ocorreram. É medido pela divisão entre o lucro líquido e o faturamento bruto, sendo os dois do mesmo período.
- **Grau de endividamento:** mede a dependência do negócio em relação ao capital obtido com terceiros, incluindo as compras a prazo, os empréstimos, os financiamentos e o capital social que significa a dívida que a empresa tem com os sócios. O cálculo é feito a partir dos dados do Balanço Patrimonial. Divide-se o passivo total pelo ativo total, sendo o ideal resultado menor que 1.

Como um dos benefícios que pode se verificar no início é o reconhecimento de questões importantes sobre a empresa. A rentabilidade de o negócio estar em torno de 15% e que o endividamento é de apenas 0,30% mostra que a empresa vai bem e tem pouquíssima necessidade de obtenção de créditos com terceiros. Medidas de ticket médio mostram como estratégias da empresa vêm se comportando ao longo dos meses, fazendo com que seja possível a possibilidade de mudar a direção dos negócios ou aperfeiçoar alguns pontos que contribuam para o aumento do lucro (FREZATTI, 2009).

## 2.2 Medidas não financeiras

**FIGURA 2: ANÁLISE DAS MEDIDAS NÃO FINANCEIRAS**



Fonte: Shutterstock

Até um tempo atrás, as empresas eram gerenciadas, quase que exclusivamente, em relatórios quantitativos e financeiros para a avaliação de desempenho dos gestores e das Unidades de Negócios. O novo ambiente necessita de relatórios adicionais com focos diferenciados, para facilitar o atingimento dos objetivos estratégicos. A implantação dessa nova mentalidade nas empresas acarreta importantes mudanças no comportamento gerencial, devido ao envolvimento de todos. Por exemplo, na avaliação de desempenho não haverá restrições às análises individuais ou por Unidades de Negócios. O que é importante é o desempenho global da empresa e a união de todos os funcionários na busca da excelência (OLIVEIRA; PEREZ JR. e SILVA, 2002).

Indicadores não financeiros são importantes para detectar tendências no desempenho de médio e longo prazo da empresa e também para evitar que os gestores sejam orientados apenas para obter desempenho de curto prazo e com isso prejudicando a continuidade da organização. São particularmente importantes em empresas com um ciclo longo de investimento ou mesmo de pesquisa e desenvolvimento, ou ainda, em empresas intensivas em capital humano, pois essas empresas fazem investimentos ou gastos que prejudicam o desempenho de curto prazo, mas que são necessários para obter desempenho no longo prazo (OLIVEIRA; PEREZ JR. e SILVA, 2002).

Nem tudo o que é importante em uma organização é fácil de ser medido pela Controladoria, por isso, os dados contábeis precisam ser usados com bom senso e certa reserva. Em muitas decisões estratégicas importantes, deve predominar o fator qualitativo. Por exemplo, um novo investimento pode ter previsão negativa de fluxos de caixa, mas

colocaria a empresa em uma alta posição estratégica, onde poderá explorar oportunidades futuras de mercado. É o caso de se explorar uma atividade que atualmente é deficitária, mas que mostra grandes perspectivas de resultados futuros ou que vai agregar valor nos produtos e serviços explorados (OLIVEIRA; PEREZ JR. e SILVA, 2002).

Professores, pesquisadores acadêmicos e consultores de empresas são unânimes em reconhecer a necessidade de incorporar ao sistema contábil gerencial parâmetros qualitativos e medidas não financeiras. São da opinião de que mais importante para a empresa do que tentar apurar lucros mensais ou trimestrais é calcular e informar uma variedade de indicadores não financeiros. Esses indicadores devem se basear na estratégia da companhia e incluir parâmetros-chave para o sucesso na fabricação, comercialização, pesquisa e desenvolvimento (OLIVEIRA; PEREZ JR. e SILVA, 2002).

Como exemplos pode-se citar uma companhia que enfatiza a qualidade, poderia apurar indicadores internos de falhas, como refúgios, reparos, índices de peças defeituosas, paralisações não programadas de máquinas, ineficiência de mão-de-obra, etc. e também externos como, queixas dos clientes, gastos excessivos com a garantia dos produtos, etc. Outro exemplo são companhias que desejam produzir a custos mais baixos, podendo desenvolver indicadores de produtividade, exibindo tendência de sua capacidade de produzir mais com menos. A curto prazo, lucros mais elevados poderiam decorrer mais da recuperação dos preços do que da maior produtividade (OLIVEIRA; PEREZ JR. e SILVA, 2002).

#### QUADRO 1: EXEMPLO DE INDICADORES NÃO FINANCEIROS

<b>Aprendizagem e pessoas</b>	<b>Clientes</b>	<b>Processos</b>	<b>Sociedade</b>
Satisfação dos colaboradores / Rotação de colaboradores / Desenvolvimento acadêmico e prático de colaboradores	Preferencia / Satisfação dos clientes / Número de reclamações nas redes sociais	Tempo de atendimento / % de perdas no varejo	Quantidade de dias sem acidente de trabalho, ambientais etc / Imagem da empresa mensura por pesquisa

Fonte: adaptado FREZATTI (2009)

# PAINÉIS DE MENSURAÇÃO E AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO

A área de avaliação de desempenho é voltada para estudar o conjunto de indicadores que são utilizados para mensurar a eficiência e eficácia das atividades organizacionais. Essa área se desenvolveu em maiores proporções nos últimos 20 anos e se deu pela importância de se ter sistemas como ferramenta de rotina organizacional. O desenvolvimento também foi impulsionado pelas demandas de sistemas rigorosos de avaliação de desempenho que suprissem a tomada de decisões baseadas em métodos robustos e não somente na intuição do gestor ou em características unidimensionais exclusivamente financeiras. As necessidades gerenciais evoluíram de forma que não era suficiente mais gerar métricas e mensurações de resultados, mas em como gerenciar os resultados. E por isso, uma das direções da evolução foi o desenvolvimento de sistemas e modelos organizacionais que não tinham foco apenas em somente mensurar o desempenho, mas também de suprir algumas demandas gerenciais (NEELY, 2007).

É preciso ter em mente que a elaboração de modelos e sistemas de mensuração e avaliação de desempenhos organizacionais deve respeitar as especificidades do tipo da organização e o setor da atividade econômica onde ele se aplica, já que cada especificidade traz seus conceitos e premissas particulares. Cada sistema de mensuração e avaliação de desempenho atende uma necessidade específica de um setor econômico ou tipo de organização conforme seus interesses de características de mercado, dos gestores, formação histórico-cultural, demandas institucionais, e outros elementos (NEELY, 2007).

O desempenho de um negócio é o ponto-chave para pesquisas referentes às estratégias administrativas, fazendo com que exista uma busca contínua de pesquisadores

quanto ao estabelecimento das aplicações do desempenho para condução estratégica das organizações, através de uma grande variedade de métodos que visam à operacionalização deste desempenho. A mensuração do desempenho precisa de novos processos e novas estruturas que lhes ofereçam o suporte necessário para que se torne uma nova filosofia dentro das organizações (NEELY, 2007).

Através do sistema de avaliação de desempenho, é possível implementar e monitorar a estratégia da organização, estabelecendo um padrão de relação entre o objetivo proposto e os resultados obtidos. Um sistema de mensuração e avaliação de desempenho (SMAD) seria um sistema de informações que os administradores usam para rastrear a implementação da estratégia do negócio, fazendo a comparação dos resultados reais aos objetivos e metas estratégicas. Pode ser definido também como um conjunto de métricas usadas para quantificar tanto a eficiência e efetividade das ações (NEELY, 2007).

Um SMAD também pode ser definido como um conjunto de processos que a organização usa para gerenciar a implementação de sua estratégia, comunicar sua posição e progresso e influenciar comportamento e ações de seus empregados, exigindo identificar novos objetivos estratégicos, medidas de desempenho multidimensionais, alvos e o desenvolvimento de uma infraestrutura de suporte (BOURNE; FRANCO-SANTOS, 2004).

Vários estudos propuseram razões pelas quais se pode justificar a utilização de sistemas de mensuração e avaliação de desempenho. Alguns estudos apontam motivos convincentes de forma isolada, enquanto outros dedicaram seus esforços exclusivamente para explorar quais poderiam ser essas justificativas e como categorizá-las. O uso dos SMADs é definido como a forma que as medidas são usadas pelos seus gestores e se refere à natureza e ao propósito do uso dos indicadores de desempenho pelos executivos. Além disso, pode ser dividido em quatro classificações: monitoramento, foco de atenção, tomada de decisão estratégica e legitimação (HENRI, 2006).

### 3.1 Monitoramento

São os sistemas de *feedback* formais utilizados para monitorar e coordenar a implementação dos planos e alcance das metas organizacionais. Os SMADs tem papel fundamental na obtenção de *feedback* das operações realizadas a ponto de tornar possível comparar resultados com as metas e objetivos planejados e esperados. Pode-se considerar que os SMADS têm o papel de monitorar o progresso e mensurar ou avaliar o desempenho (BOURNE; FRANCO-SANTOS, 2004).

O monitoramento implementado pelo SMAD pode gerar um ambiente voltado à própria sustentação do sistema, havendo o estímulo a uma cultura de busca por novos

indicadores e elementos a serem mensurados que sustentam a retroalimentação e continuidade do sistema. Ou seja, se cria um ambiente institucionalizado no qual o próprio sistema se mantém, de forma que a mentalidade de controle se difunda na organização, fazendo com que os indicadores sejam constantemente revisados para se adaptarem às novas realidades da organização (CHAVAN, 2009).

### **3.2 Foco de atenção**

São os sistemas de sinalização para focar a atenção da organização e forçar o diálogo por toda a organização. Os SMADs são considerados como importantes para a comunicação organizacional. Essa comunicação se refere tanto à que ocorre internamente na organização quanto à externa. No âmbito interno, a comunicação entre os departamentos, unidades, processos, funções, níveis hierárquicos, etc., torna possível comunicar a visão estratégica da empresa, além do conhecimento e alinhamento da estratégia entre todas as diferentes áreas da organização (BOURNE; FRANCO-SANTOS, 2004).

Justifica-se o uso porque se pode alinhar as metas e os objetivos da organização de acordo com a estratégia estabelecida. E é possível também alinhar o foco em questões comuns, em especial, em prioridades para as operações da organização. Resumindo, por meio desta comunicação feita com maior clareza, facilita o processo de se estabelecer planos de ações alinhados e coordenados entre as áreas. Essa maior integração entre as áreas facilita a divisão de responsabilidade e papéis dentro das atividades da organização (BOURNE; FRANCO-SANTOS, 2004).

O usuário externo é atendido no momento em que ele pode obter informações relevantes da informação por meio de seu SMAD, eles podem servir como ferramenta para oferecimento de serviços ao consumidor, sendo um suporte para interação com ele (BOURNE; FRANCO-SANTOS, 2004).

### **3.3 Tomada de decisão estratégica**

Existe a necessidade de modelos que sejam capazes de servir de base para as tomadas de decisões dessa diversidade de organizações, principalmente, para se justificar uma tomada de decisão racional por parte do gestor. Essas decisões que são tomadas alinhadas com as definições prévias de estratégia organizacional, e por isso, o uso dos SMADs está relacionado com o planejamento e cumprimento de resultados das metas estabelecidas pela organização, principalmente no que se refere ao longo prazo (BOURNE; FRANCO-SANTOS, 2004).

Os SMADS podem servir de respaldo de informações gerenciais para a tomada de decisões, se baseando em dados concretos dos indicadores e não, apenas na intuição e opinião particular do gestor. Assim, pode-se criar um estoque de experiências aos gestores sobre como agir diante de determinados comportamentos ou sinalizações dos indicadores. Os SMADS, ainda são capazes de oferecer um painel mais claro de possíveis soluções aos problemas da organização, apontando não só possíveis formas de solucionar problemas, mas também apontando relações de causa-efeito que podem justificar determinada situação da empresa (BOURNE e FRANCO-SANTOS,2004).

### **3.4 Legitimação**

Refere-se à justificação e validação das ações e decisões no passado, presente e futuro de acordo com os valores e cultura organizacional, sendo uma justificativa de uso ligada ao ambiente institucional legitimado da organização, já que os SMADs têm o poder de influenciar o comportamento dos indivíduos da organização. É interessante notar que se cria um mecanismo de controle social da organização pelos gestores, ou seja, se institui um instrumento tanto de caráter implícito quanto de caráter explícito para se garantir o controle social dos indivíduos, sobre metas, resultados, eficiência e eficácia. Esse ambiente institucional e de valores da organização é reforçado quando se estende também que os SMADs podem servir de ensino e aprendizado aos empregados, reforçando sempre que o sistema serve de transmissão de valores e conhecimentos da organização (SIMONS, 2000).

Nessa perspectiva, ainda, a justificativa de uso dos SMADs se assegura no cumprimento das regularizações, a partir do momento em que os indicadores representam padrões a serem respeitados por regularização e normas, principalmente quando estas são regulamentações governamentais (SIMONS, 2000).

Podemos então entender que os painéis de mensuração e avaliação de desempenho, são fundamentais para o acompanhamento da realização dos objetivos estratégicos, uma vez que, através da leitura dos indicadores e a aplicação de melhorias e correções nos processos se consegue uma otimização dos resultados em relação às metas organizacionais.



A remuneração estratégica é um conjunto de inúmeras formas de recompensa aos colaboradores. É usada como vantagem competitiva e é uma ferramenta diferenciada, utilizada pelas organizações.

O objetivo da remuneração estratégica é beneficiar o colaborador com outras formas de pagamento, complementando assim o sistema de remuneração tradicional. Assim, o colaborador se sente mais motivado a alcançar melhores resultados a alguma meta proposta, além de se sentir valorizado (GHENO; BERLITZ, 2011).

A remuneração estratégica também é definida como uma combinação estratégica, como uma combinação equilibrada de diferentes formas de remuneração, visando alinhar a remuneração a estratégia da organização, harmonizando interesses, ajudando a gerar consensos e atuando como uma alavanca de resultados (GHENO; BERLITZ, 2011).

Existem oito tipos de grupos de remuneração estratégica: remuneração funcional, salário indireto, remuneração por habilidades, remuneração por competências, planos privados de aposentadoria, remuneração variável, participação acionária e alternativas criativas (WOOD JR; PICARELLI FILHO, 1999).

#### 4.1 Remuneração funcional

Também conhecida como plano de cargos e salários, é a remuneração estratégica mais utilizada pelas organizações. É determinado pela função e ajustada ao mercado, porém se tornou obsoleta, pois representa um modelo com características rígidas, burocráticas, com pouca transparência e com uso de direito adquirido que não combinam com as relações modernas de trabalho (WOOD JR; PICARELLI FILHO, 1999).

## **4.2 Salário indireto**

Corresponde a todos os benefícios ou vantagens que a organização proporciona com objetivo de fornecer maior qualidade de vida e satisfação pessoal. Esse tipo de remuneração, por parte do colaborador, é um fator de importante decisão para permanecer em uma empresa ou para aceitar um novo convite de trabalho (WOOD JR; PICARELLI FILHO, 1999).

## **4.3 Remuneração por habilidades**

É aquela em que o colaborador é remunerado a partir do conhecimento ou habilidades e não em função do cargo em que ocupa como é característica da remuneração funcional. Conceituam como tipo de remuneração estratégica como a que é determinada pela formação e capacitação dos funcionários, ou seja, é tipo de remuneração em que recompensa os profissionais pelos conhecimentos e habilidades exigidas para seu desempenho. O foco desta remuneração é a pessoa e não o cargo para justificar as diferenças salariais (WOOD JR; PICARELLI FILHO, 1999).

## **4.4 Remuneração por competências**

Consiste em identificar e avaliar o desenvolvimento e reconhecimento de habilidades e conhecimentos que os profissionais devem ter para desempenhar suas funções. Ela adota o critério da diferenciação salarial baseada na identificação dos conhecimentos e habilidades ao longo da carreira. A diferença entre a remuneração por habilidades e remuneração por competências, é que o primeiro abrange no trabalho técnico e operacional, e o segundo trata do trabalho administrativo (WOOD JR; PICARELLI FILHO, 1999).

## **4.5 Planos privados de aposentadoria**

O plano privado de aposentadoria ou ainda conhecido como previdência privada surge como uma alternativa complementar ao INSS (Previdência Social), sendo considerado um investimento a longo prazo. Esse tipo de remuneração contribui de forma inequívoca para a valorização prolongada entre a organização e os funcionários, promovendo nível adequado de segurança econômica após a aposentadoria. Os planos privados podem ser viabilizados de duas formas: por meio de planos abertos, como de seguradoras, ou ainda, através de entidades fechadas, que são conhecidas como fundos de pensão (WOOD JR; PICARELLI FILHO, 1999).

## **4.6 Remuneração Variável**

É uma forma de recompensa que utiliza critérios preestabelecidos, como produtividade, resultados e lucros, para determinar o montante a ser pago aos funcionários no final de cada exercício. Existem várias formas de remuneração variável em que todas sempre têm o mesmo objetivo: alinhar e convergir esforços para melhorar o desempenho

da empresa. As empresas têm utilizado essa forma de remuneração a partir de programas de participação dos lucros, que é baseada em resultados globais e/ou programas de participação nos resultados, sendo fundamentada em metas e objetivos negociados entre empresa e empregado (WOOD JR; PICARELLI FILHO, 1999).

#### **4.7 Participação acionária**

Oferece ao funcionário a co-propriedade da organização, focando num compromisso de longo prazo. É considerada uma das formas mais complexas e sofisticadas de remuneração, devido às implicações com legislação trabalhista e a regulamentação do mercado financeiro (WOOD JR; PICARELLI FILHO, 1999).

#### **4.8 Alternativas criativas**

Também conhecidas como práticas de conhecimento. Podem ser utilizadas para impulsionar a busca por inovações e reforçar comportamentos desejados pela organização. Pode ser um reconhecimento não financeiro, como um muito obrigado, parabéns ou agradecimento ao público, ou ainda uma recompensa monetária ou equivalente, como um dia de folga, entradas para shows ou ainda uma viagem para duas pessoas. E por fim, pode ser ainda uma recompensa com foco no desenvolvimento como estágios no exterior, participação em congressos ou feiras (WOOD JR; PICARELLI FILHO, 1999).

Como vantagens da remuneração estratégica, do ponto de vista da organização, o sistema de remuneração estratégica é considerado a maneira mais criativa de aumentar o vínculo entre a organização e os funcionários, além de ser indispensável para as empresas que desejam prosperar. É um instrumento muito importante para o sucesso do negócio em que muitas organizações utilizam uma das oito tipologias com a intenção de alavancar os resultados de curto, médio e longo prazo. Com o sistema de remuneração, se implantado da forma correta, consegue ter um nível de produtividade e competitividade esperado (WOOD JR; PICARELLI FILHO, 1999).

Do ponto de vista dos profissionais, o sistema de remuneração surge como um fator de motivação, reforço de traços culturais e comportamentais. Além disso, o fator motivação é importante para este sistema pelo fato do vínculo entre o desempenho e recompensa dos profissionais (WOOD JR; PICARELLI FILHO, 1999).

Quanto às desvantagens e dificuldades da remuneração estratégica, um sistema de remuneração estratégica que é aplicado em uma organização não deve ser copiado para outra organização. Não é um tipo de remuneração universal de gestão de salários que pode ser aplicado em todas as empresas. A tarefa de se construir um sistema de remuneração genérica não é simples e fácil. De início, é preciso realizar um diagnóstico da organização, e em seguida, é preciso conhecer e saber aplicar as alternativas de remuneração. Também é preciso definir o próprio sistema, e por fim, deve-se garantir que o sistema implantado seja transparente e funcional (WOOD JR; PICARELLI FILHO, 1999).



## SAIBA MAIS



Fonte: NTI - UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA

A figura acima nos mostra como um sistema de avaliação de desempenho pode ser construído partindo da criação de indicadores que nos mostrarão como está o desempenho da organização, dos departamentos e dos colaboradores em relação às variáveis elencadas. Permitindo avaliar e mensurar o nível que a organização se encontra e se os objetivos estão sendo atingidos.

Fonte: Autor, 2020.



## REFLITA

Os painéis de mensuração e avaliação de desempenho, são ferramentas para ajudar no direcionamento e monitoramento de processos dentro da organização, podemos usar um painel onde mostra para os colaboradores dentro do processo produtivo, qual a meta de produção diária, para que ao longo do dia supervisores e operários possam ir controlando o volume de produção para que a meta seja alcançada naquele dia.



Fonte: AUTOR, 2020. Imagem adaptada de NTI - UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA

# CONSIDERAÇÕES FINAIS

Caro(a) aluno(a), nesta unidade vimos a importância de avaliação do desempenho, para isso é fundamental o desenvolvimento de sistemas que possam realmente medir e apontar através dos índices a real situação da organização naquele momento. Estes sistemas, assim como as organizações, não podem ser padrão, ou seja, não posso usar o mesmo sistema da mesma forma em todas as empresas, pois cada uma tem a sua realidade, cultura e forma de avaliar os índices. Podemos até medir as mesmas coisas, como desempenho financeiro ou não financeiro, mas a forma de medir e avaliar levará sempre em conta as políticas institucionais de cada organização.

Saber utilizar este conjunto de forma de avaliar e mensurar o desempenho tem levados muitas organizações ao sucesso, pois quando bem estruturado e transparente for o processo, maior será a comprometimento dos colaboradores em buscar atingir metas e se sentirem como parte integrante dos resultados alcançados pela organização. A remuneração estratégica é a forma mais rápida de motivar os colaboradores em buscas dos objetivos estratégicos, saber trabalhar com essa ferramenta motiva e integra o colaborador que além de exercer sua função de forma satisfatória busca sempre a excelência para contribuir no alcance das metas e conseqüentemente ter um retorno de seu esforço.

Dentro do sistema de gestão, não existe planejamento sem controle, nem controle sem planejamento, mas se não tiver sistemas que avaliarão o desempenho, os dois procedimentos deixam de ser eficazes. O controle somente se torna eficiente se tiver parâmetros para comparar os resultados, desta forma, o planejamento nos dá os objetivos que a organização quer atingir e o controle se utiliza dos resultados na execução para comparar se estes objetivos previstos estão sendo atingidos pelos índices gerados pelos sistemas de avaliação de desempenho.

Espero que tenham gostado, pois a controladoria e contabilidade gerencial tem mostrado através de suas aplicações que as organizações somente terão sucesso se realmente tiverem um bom planejamento com base em dados bem estruturados e um bom controle baseado em sistemas de avaliação de resultados.

# MATERIAL COMPLEMENTAR



## LIVRO

- **Título:** Indicadores de Desempenho - Estruturação do sistema de indicadores organizacionais
- **Autor:** Fundação Nacional da Qualidade
- **Editora:** Saraiva
- **Sinopse:** O livro Indicadores de Desempenho, lançado pela Fundação Nacional da Qualidade, resulta da revisão ampliada e atualizada do trabalho desenvolvido pelo Comitê Temático Medição do Desempenho Global durante o ano de 2001. A obra, dividida em sete capítulos, aborda detalhadamente todos os aspectos que compõem a estruturação de um sistema de indicadores, desde preceitos básicos, como também questões mais complexas. A necessidade de criar um Sistema de Indicadores, que permeie todos os stakeholders e todos os processos de ponta a ponta da organização e sua respectiva governança, é crescente em todos os tipos de organização. A medição sistemática do desempenho, seguindo uma estrutura de indicadores planejada e balanceada, reflete diretamente na capacidade da organização de gerar resultados sustentáveis. Também permite às organizações monitorar seu desempenho e, desta forma, realizar rapidamente intervenções à medida que ocorrem as flutuações de mercado.



## FILME/VÍDEO

- **Título:** Monstros S/A
- **Ano:** 2001
- **Sinopse:** Nesta animação, Mike e Sulley são monstros empregados da empresa Monstros S/A. A energia que a empresa gera provém dos gritos das crianças, mas como elas já não se assustam mais, o lucro da empresa começa a cair. Mas Sulley conhece uma garotinha e descobre que o riso dela também é capaz de gerar energia. “O filme fala de reorganização na empresa, além de mostrar como é possível superar dificuldades se soubermos enxergar oportunidades, mesmo diante da crise”.

# CONCLUSÃO GERAL

**Prezado(a) aluno(a),**

A controladoria realmente é muito importante para as organizações, na geração das informações, na ajuda aos departamentos ou no controle, sabemos que a atividade de planejar, organizar e controlar sempre existiu dentro das organizações, mas de maneira desorganizada, com informações muitas vezes desatualizadas e não confiáveis, onde o conhecimento e a maneira de fazer, tais atividades partia do dono da empresa, levando em conta o seu *feeling* de administrador.

Com o passar do tempo e globalização da concorrência empresas como essas já não conseguiam se manter, pois além do conhecimento do seu proprietário os planejamentos precisavam ser mais assertivos, elaborados a partir de informações mais atualizadas, e contextualizadas através das análises ambientais, olhando internamente e externamente e projetando através da missão, visão e valores as estratégias para atingir os resultados esperados.

A controladoria passa a ser a grande coordenadora do planejamento, consegue coordenar as informações para a elaboração do planejamento auxiliando o nível estratégico a ter uma visão de informações internas e, ao mesmo tempo, informações externas que permitem um planejamento estratégico a longo prazo. Auxilia o nível tático a traçar metas e desmembrar o planejamento estratégico em etapas a serem executadas e acompanha a execução no nível operacional, desenvolvendo sistemas que possam avaliar o desempenho através de índices estratégicos.

Por fim, a função do *controller*, ser o grande responsável pela integração de toda a organização em seus níveis estratégicos, deixando claro o objetivo a ser atingido em cada etapa e a importância de cada meta cumprida para o resultado esperado. Mais que um cargo formal, um mediador da informação e um controlador da execução do planejamento estratégico.

**Até uma próxima oportunidade. Muito Obrigado!**

# REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo Calvacanti. Auditoria: um curso moderno completo. São Paulo: Atlas, 1996.

ANTHONY, Robert; GOVINDARAJAN, Vijai. **Sistemas de controle gerencial**. São Paulo: Atlas, 2002.

ATTIE, William. Auditoria: conceitos e aplicações. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1984.

BASSO, Irani Paulo. Iniciação à auditoria. 3. ed. rev. Ijuí: Ed. Unijuí, 2005.

BEUREN, Ilse Maria. O Papel da Controladoria no Processo de Gestão. In: Controladoria agregando valor para a empresa. Paulo Schmidt (Organizador). Porto Alegre: Bookman, 2002.

BOURNE, M. Kennerley; FRANCO-SANTOS, M. **Gerenciando através de medidas: um estudo de impacto no desempenho**. Jornal de gerenciamento de tecnologia de fabricação, 2004.

CABRELLI, Fantine Lígia; FERREIRA, Ademilson. Contabilidade gerencial como ferramenta no processo de tomada de decisão. **Revista Científica Eletrônica de Ciências Contábeis**, São Paulo, Ano V, n. 09, 2007.

CALIA, Rogério Cerávolo; GUERRINI, Fábio Müller. Estrutura organizacional para a difusão da produção mais limpa: uma contribuição da metodologia seis sigmas na constituição de redes intra-organizacionais. **Gestão & Produção**, v. 13, n. 3, p. 531-543, 2006.

CAMPIGLIA, Américo Oswaldo. Controle de Gestão: controladoria financeira das empresas. São Paulo: Atlas, 1995.

- CATELLI, Armando. **Controladoria: uma abordagem de gestão econômica GECON**. São Paulo: Atlas, 2002.
- CATELLI, Armando. **Controladoria: uma abordagem de gestão econômica GECON**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2011.
- CATELLI, Armando. **Controladoria: uma abordagem de gestão econômica GECON**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2011.
- CATELLI, Armando. **Controladoria: uma abordagem de gestão econômica GECON**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2011.
- CFC - Conselho Federal de Contabilidade. <http://www.cfc.org.br/conteudo.aspx?codMenu=8>. Brasília.2008. Acesso em 25 de abril de 2020.
- CHAGAS, Marli Braun; BONZANINI, Osmar Antonio. Controladoria é staff ou linha? **Revista de Administração**, n. 3, p. 153-1772, 2003.
- CHAVAN, M. (2009). The balanced scorecard: A new challenge. *Journal of Management Development*, 28(5), 393–406.
- CHIAVENATO, Idalberto; SAPIRO, Arão. **Planejamento Estratégico – fundamentos e aplicações**. 2.ed. São Paulo: Campus, 2009.
- COELHO, Eduardo; MACHADO, Alessandra Oliveira; LUNKES, Rogério João. A controladoria na hierarquia organizacional: um estudo nas maiores empresas do estado de Santa Catarina Enfoque: **Reflexão Contábil**, v. 31, n. 2, p. 33-46, 2012.
- CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria contábil: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2000.
- FREZATTI, Fábio. **Orçamento Empresarial: planejamento e controle gerencial**. 5.ed. São Paulo: 2009.

GHENO, R. BERLITZ, J. **Remuneração estratégica e pacote de benefícios. Um estudo de caso aplicado ao nível operacional de uma multinacional.** Rev. Adm. USFM, Santa Maria, v. 4, n.1, p.268-287, 2011.

GOMES, Josir Simeone; SALAS, Joan M. Controle de gestão: uma abordagem contextual e organizacional. São Paulo: Atlas, 1997.

HENRI, Jean-Francois. Accounting, Organizations and Society, 2006, vol. 31, issue 6, 529-558.

IUDICIBUS, Sérgio de. Contabilidade Gerencial. 6.ed. São Paulo: 2007.

JERICÓ, Marli de Carvalho; PERES, Aínda Maris; KURCGANT, Paulina. Estrutura organizacional do serviço de enfermagem: reflexões sobre a influência do poder e da cultura organizacional. **Revista da Escola de Enfermagem da USP**, v. 42, n. 3, p. 569-77, 2008.

KANITZ, Stephen Charles. Controladoria: teoria e estudo de casos. São Paulo: Pioneira, 1977.

KOTLER, Philip. Administração de Marketing. 10. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2000.

MARTINS, Leandro. Marketing: Como se tornar um profissional de sucesso. 1. ed. São Paulo: Digerati Books, 2006.

MARTINS, Marcos Amâncio P. Gestão Educacional: planejamento estratégico e marketing. 1. ed. Rio de Janeiro: Brasport, 2007.

MENDES, A. C. A.; LUNKES, R. J.; SCHNORRENBARGER, D.; GASPARETTO, V.; KRUGER, S. D. Fatores associados ao desenho dos sistemas de controle gerencial. **Enfoque: Reflexão Contábil**, v. 35, n. 2, p. 87-103, 2016.

- MINTZBERG, Henry. O processo de estratégia – conceitos, contextos e casos selecionados. 4.ed. São Paulo: Bookman, 2006.
- MONTEIRO, Carolina. **Microempresas e empresas de pequeno porte uma visão generalista**. UNESP. Franca – SP. 2005.
- MOSIMANN, Clara Pellegrinello; FISCH, Silvio. **Controladoria - seu papel na administração de empresas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- MOSIMANN, Clara Pellegrino; FISCH, Sílvio. Controladoria: seu papel na administração de empresas. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- NAKAGAWA, M. (2007). **Introdução à controladoria: conceitos, sistemas, implementação**. (1 ed., 7 Reimp.). São Paulo: Atlas.
- NAKAGAWA, Masayuki. Introdução à Controladoria: conceitos, sistemas, implementação. 1.ed. São Paulo: 2007.
- NEELY, A. **A evolução da pesquisa de medição de desempenho**. Jornal Internacional de Operações e Gerenciamento de Produção, 2005.
- NONATO, L. Aprenda a montar seu orçamento empresarial em 7 etapas. **Rockcontent**. Publicado em 5 de novembro de 2017. | Atualizado em 24 de setembro de 2019. Disponível em: <https://rockcontent.com/blog/orcamento-empresarial/>. Acesso em 17 de maio de 2020, 10:59.
- OLIVEIRA, Luís Martins de; PEREZ JR., José Hernandez; SILVA, Carlos Alberto dos Santos. Controladoria Estratégica, 1 ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- PADOVEZE, Clóvis Luís. Contabilidade Gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2008.

PELEIAS, Ivam Ricardo. **Controladoria: gestão eficaz utilizando padrões**. São Paulo: Saraiva, 2002.

PIZZOLATO, Nélio Domingues. Introdução à contabilidade gerencial. 2ª ed. Revis. e Ampl. São Paulo: Makron Books, 2000, p. 195.

PORTER, Michael E. What is Strategy? Harvard Business Review. v. 74, n. 6, nov.-dec. 1996.

REGINATO, Luciane; NASCIMENTO, Auster Moreira. Um estudo de caso envolvendo business intelligence como Instrumento de apoio à Controladoria. Rev. Contabilidade finanças, São Paulo, v. 18, 2007. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rcf/v18nspe/a07v18sp.pdf>>. Acesso em 25 de abril de 2020.

REVISTA EXECUTIVE DIGEST. Portugal: Harvard Business Review, n. 27, janeiro 1997.

REZENDE, Denis Alcides. Planejamento Estratégico para Organizações: públicas e privadas. 1. ed. Rio de Janeiro: Brasport, 2008.

RODRIGUES, Jorge Nascimento; et al. 50 Gurus Para o Século XXI. 1. ed. Lisboa: Centro Atlântico.PT, 2005.

SANVICENTE, Antonio Zoratto; SANTOS, Celso da Costa. Orçamento na Administração de empresas: planejamento e controle. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2000.

SIMONS, R. (2000), Performance measurement and control systems for implementing strategy: text & cases, Prentice Hall, Upper Saddle River, NJ.

WOOD JUNIOR, T; PICARELLI FILHO, V. **Remuneração estratégica: A vantagem competitiva**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1999.



**ENDEREÇO** MEGAPOLO SEDE  
Praça Brasil , 250 - Centro  
CEP 87702 - 320  
Paranavai - PR - Brasil  
**TELEFONE** (44) 3045 - 9898