

**CRISTIANO SILVA LEITE**

**EDINEI CARMO BISPO DOS SANTOS**

**GISELE ROBERTA DE CARVALHO**

**JOÃO BATISTA FERREIRA**

**PAULO HENRIQUE GONÇALVES**

**A IMPORTÂNCIA DA CONTROLADORIA NA GESTÃO  
EMPRESARIAL**

Trabalho de conclusão de curso apresentado a Banca Examinadora do Curso de Ciências Contábeis, para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis, sob orientação da Profa. Denise Gomes Barros Cintra.

**JUSSARA**

**2008**

**FOLHA DE APROVAÇÃO**

**CRISTIANO SILVA LEITE**

**EDINEI CARMO BISPO DOS SANTOS**

**GISELE ROBERTA DE CARVALHO**

**JOÃO BATISTA FERREIRA**

**PAULO HENRIQUE GONÇALVES**

**A IMPORTÂNCIA DA CONTROLADORIA NA GESTÃO  
EMPRESARIAL**

**AVALIADOR (ES):**

---

**Profa. DENISE GOMES BARROS CINTRA – FAJ  
(ORIENTADORA)**

---

**Prof. DJALMA ALVES APARECIDO BRITO – FAJ**

---

**Prof. ANDRÉ GAUDIE CARVALHO – FAJ**

**JUSSARA**

**2008**

## RESUMO

O modelo de gestão idealizado pela Controladoria no Processo de Gestão Empresarial pressupõe a existência de um processo de gestão configurado com base no modelo de gestão das organizações e, por isso, assume diversas formas na realidade das empresas. Assim, ele recebe a influência da própria filosofia da empresa, o que significa dizer que deve ser compatível com sua cultura interna. Em essência, o processo de gestão dá suporte ao processo decisório. O processo de gestão garante que as decisões tomadas na organização conduzam-na para que seja cumprida a sua missão, assegurando a adaptabilidade e a continuidade da mesma. A Controladoria no Processo de Gestão Empresarial assume que o processo de gestão ideal é baseado na lógica do processo decisório, com o auxílio de ferramentas como o Balanced Score Card (BSC); tendo como apoio um sistema de informações confiável para as tomadas de decisões necessárias para por parte da Controladoria no Processo de Gestão Empresarial tendo como premissas um planejamento, execução e controle dos processos.

Palavras Chaves: Controladoria. Gestão Empresarial. Tomada de Decisões.

## **ABSTRACT**

The management model designed by the Controller Process Management Business presupposes the existence of a management process configured according to this same model. The management process configures itself based on the model of management of organizations and therefore takes different forms in reality businesses. So he gets to influence the company's own philosophy, which means that should be compatible with its internal culture. In essence, the management process supports making. The management process ensures that decisions taken in the lead-organization in order to be fulfilled its mission by ensuring the adaptability and continuity of the same. The Controller Business Process Management assumes that the management ideal is based on the logic of decision-making, with the help of tools like the Balanced Score Card (BSC), and as a support system of reliable information for decision-making needed for by the Controller Process Management and Business premises such as a planning, execution and control of the proceedings.

Keywords: Controller. Business Management. Decision-Making.

# SUMÁRIO

<b>1. INTRODUÇÃO .....</b>	<b>6</b>
<b>2. A CONTROLADORIA ESTRATÉGICA.....</b>	<b>7</b>
2.1 FUNÇÕES DA CONTROLADORIA .....	8
.....	8
2.2 FERRAMENTAS DA CONTROLADORIA .....	10
2.2.1 <i>Processo de Gestão</i> .....	10
2.2.2 <i>Sistemas de Informações</i> .....	14
2.2.3 <i>Controles Internos</i> .....	17
2.3 CONTROLADORIA E GRANDEZAS DE CONTROLE.....	23
2.3.1 FOCO NOS PONTOS ESTRATÉGICOS .....	27
2.3.2 <i>As Informações necessárias ao controle interno na na controladoria no processo de gestão empresarial</i> .....	28
<b>3. A CONTROLADORIA NO PROCESSO DE GESTÃO EMPRESARIAL E O BSC .....</b>	<b>31</b>
3.1 O ALINHAMENTO ENTRE O BSC A CONTROLADORIA NO PROCESSO DE GESTÃO EMPRESARIAL .....	32
3.2 CONTROLADORIA ESTRATÉGICA UTILIZANDO O BSC .....	33
<b>CONCLUSÃO .....</b>	<b>39</b>
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>40</b>

## 1. INTRODUÇÃO

Com o advento da era da informação, que marcou o final do século XX, tornou obsoleta a maioria dos dogmas fundamentais da concorrência industrial. Agora, disponibilizar maquinaria moderna, sistemas computacionais interligados, ampliar a rede de atendimento e aplicar corretamente os recursos disponíveis não garantem a sustentabilidade das empresas.

Remetendo a constatação de que as empresas que desfrutam dos maiores benefícios obtidos da Controladoria no Processo de Gestão Empresarial são muito melhores no alinhamento de suas estratégias, o problema que se coloca e que norteia este trabalho é:

A Controladoria no Processo de Gestão Empresarial é capaz de promover o alinhamento do pensamento estratégico nos diversos níveis gerenciais de uma empresa.

Considerando a delimitação do problema de pesquisa, o objetivo geral deste trabalho é: Verificar se a Controladoria no Processo de Gestão Empresarial pode contribuir para que ocorra o alinhamento do pensamento estratégico nos diversos níveis gerenciais de uma organização.

A metodologia estará centrada na pesquisa exploratória de ordem teórica viabilizada, portanto, através de levantamento bibliográfico, tendo como base para a pesquisa bibliográfica apenas fontes escritas tais como: artigos científicos, revistas e livros, para nos aprofundarmos sobre o tema, através de seus autores.

## 2. A CONTROLADORIA ESTRATÉGICA

Nas últimas duas décadas, vêm ocorrendo mudanças no papel dos *controllers* e no enfoque da contabilidade nas organizações. A função contábil, que tinha a responsabilidade exclusiva para processar as transações de uma organização, passou com o tempo a incorporar novas funções, para as quais os profissionais devem ter conhecimento técnico apurado não apenas em uma área específica, mas também incorporar conhecimentos relacionados a outras áreas da empresa; o que é necessário para o desempenho de suas funções.

Essa mudança no papel dos *controllers* tem como princípio fundamental análise coleta e criação de informações para atender as necessidades dos diretores da organização, o que é necessário diante do atual contexto organizacional em que as empresas estão inseridas.

O *controller* passou a se envolver na maioria das principais decisões, das quais destacam:

- Convocação para reuniões de diretoria, para dar opiniões sobre assuntos relacionados ao fluxo de caixa disponível para investimentos e aquisições;
- Alteração nos processos e sistemas já existentes de forma que as transações estivessem adequadas às mudanças organizacionais;
- Proposta de mudanças nos departamentos que interferem nos controles internos, não rompendo os já existentes, mas modificando-os quando necessário, de forma a aumentar a sua eficiência.

Observa-se assim que o papel do *controller* evoluiu, tendo um novo enfoque, o qual passou a integrar as informações geradas pelas diversas áreas da organização, através de sua participação na análise das principais decisões e no controle dos processos organizacionais.

A partir da evolução do papel do *controller*, este estudo busca verificar a participação da área de controladoria no processo de gestão, assim como na implantação e no monitoramento dos controles internos, na análise de viabilidade econômica e na aprovação de investimentos.

Também verifica a atuação da controladoria em relação ao seu nível de

independência da administração local e a sistemática de remuneração praticada para com o *controller*.

## 2.1 Funções da Controladoria

O setor de controladoria, gradualmente, tem operado nas empresas com a função de unificar os dados dos vários setores e de auxiliar o administrador na fixação de táticas e na própria administração, com a finalidade de preencher a carência de mais domínio e controle estável dos procedimentos, ações e conduta dos indivíduos nas empresas.

As principais atividades de um *controller* são:

1. Planejar: consiste em identificar todas as fases de um processo de gestão e integrar os planos das áreas, conduzindo-as ao alcance dos objetivos da organização;
2. Organizar: o *controller* deve estar apoiado em pessoas qualificadas, instalações e equipamentos adequados e ter à sua disposição o material necessário para cumprir suas atribuições;
3. Dirigir: consiste em assegurar que as pessoas equipem-se, estruturem-se e façam com que as atividades funcionem de forma coordenada para atingir os objetivos da organização. Para que isso ocorra, a controladoria deve manter um nível adequado de comunicação com os responsáveis das diversas áreas, conduzindo a uma gestão coordenada para a solução de eventuais problemas que venham a surgir;
4. Controlar: consiste em criar um sistema de controle que permita acompanhar e interpretar os resultados alcançados em relação ao planejado, tomando ações corretivas quando for necessário ser capaz de prospectar tendências e correlacionar informação para auxiliar os gestores da organização.

A controladoria tem como diretriz básica de dirigir e implementar os sistemas de informação, motivar, coordenar, avaliar, planejar e acompanhar, de forma que o conjunto desses sistemas sirva como suporte a tomada de decisão por partes

dos dirigentes de uma organização. Em caso de falta dos gestores da organização, o controller pode tomar decisões.

A atividade da controladoria associa-se a um grupo de objetivos pré-definidos que antecedem a missão da empresa e a partir do momento que são executadas, tornam viável o gerenciamento. As atividades a serem cumpridas são:

1. Dar subsídio à administração, dando suporte à sua estrutura e fases por meio de um sistema de informações que será a base para o processo de tomada de decisão;
2. Dar apoio à avaliação de desempenho, elaborando uma análise econômica das áreas e da empresa como um todo, assim como o desempenho dos gestores e da própria área de controladoria, subsidiando, desta forma, o processo de avaliação;
3. Dar apoio a julgamento de resultados, através da orientação, monitoramento, análise dos padrões, da avaliação dos resultados dos produtos e serviços;
4. Conduzir o sistema de informação, através da definição dos requisitos das informações necessárias aos gestores, assim como a implementação de um sistema de apoio à decisão que considera as características físico-operacionais das áreas, da padronização e harmonização do conjunto de informações econômicas;
5. Cuidar dos agentes de mercado, avaliando as demandas externas decorrentes do impacto da legislação no resultado econômico e representando a organização perante os agentes ou apoiando o gestor responsável.

Embora exerça o papel de integradora de todas as áreas e fornecedora de informações que venham no auxílio da tomada de decisão, assim como sugerindo alternativas e estratégias para que seja obtido o melhor resultado, a controladoria dá orientação quanto às atitudes que devem ser tomadas pelos gestores das áreas e pelo executivo principal; não podendo exercer as funções a eles pertinentes nem tomar decisões pertinentes a áreas específicas.

A controladoria desempenha, no mundo todo, as funções de auxiliar e controlar as principais atividades de gestão das organizações. Este setor gerencia a

atividade de idealização dos vários setores e ações, por meio de um sistema de informação que dá apoio a cada etapa do processo de tomada de decisão, permitindo a ação dos gestores. Também exerce o controle dos desempenhos e verifica se o que foi planejado está sendo efetivamente realizado, objetivando o melhor desempenho econômico global.

Em meio a as atividades exercidas pelo setor de controladoria, neste artigo será levado em conta aquelas direcionado à administração, sistema de informação e as de domínio e acompanhamento dos processos administrativos, indo ao encontro dos objetivos da pesquisa, uma vez que se busca verificar o nível de participação desta área no alinhamento do pensamento estratégico; nos diversos níveis gerenciais de uma organização através do *Balanced Scorecard*.

## **2.2 Ferramentas da controladoria**

### **2.2.1 Processo de Gestão**

O processo de gestão é influenciado pelo comportamento das pessoas que atuam na organização, sendo considerado como um processo de interação entre executivos, gestores e subordinados.

Cada membro do processo possui estilo próprio, capacidades específicas, assim como diferem em outros aspectos que se originam do seu comportamento. Em virtude dessas diferenças, o processo de gestão difere de uma organização para outra.

As etapas do processo são basicamente as mesmas, diferenciando apenas na maneira como o sistema organizacional é conduzida.

O processo de gestão está baseado no modelo de gestão e demonstra como ocorre o planejamento, a execução e o controle das atividades organizacionais de modo que as decisões sejam conduzidas ao cumprimento da missão.

Deve estar adaptado à realidade da organização, subsidiando, desta forma, a sua continuidade. Para que isto venha a ocorrer, é feita uma reestruturação em um processo decisório que venha a contemplar suas fases e está apoiado em um sistema de informações que subsidie as decisões que venham a ocorrer em cada

uma das fases do processo de gestão.

O processo de gestão é classificado em quatro fases: planejamento estratégico, planejamento operacional, execução e controle.

Dentre as fases do processo de gestão, deve ser enfatizado o papel desempenhado por cada uma delas, mencionando que é através do desencadeamento de todas as suas fases que a empresa pode alcançar o melhor resultado.

Para que isso ocorra, não basta ter somente o planejamento adequado, mas também a execução e o controle devem ser eficazes, viabilizando o alcance dos objetivos da organização.

O planejamento estratégico, ao orientar a gestão para o cumprimento da missão e a continuidade da empresa, gera um conjunto de diretrizes a serem seguidas com o intuito de aproveitar todas as oportunidades, evitar ameaças, procurando maximizar os pontos fortes e sanar os pontos fracos.

O planejamento operacional é classificado em planejamento de curto, médio e longo prazo objetivando assegurar a escolha das alternativas que vão ao encontro das diretrizes, buscando aperfeiçoar o desempenho da empresa.

Na fase de execução das atividades, as ações planejadas, tanto no âmbito estratégico quanto no operacional, são postas em prática e as transações são executadas de forma a serem cumpridos os objetivos e metas.

Ao se descrever as etapas de um processo de gestão, destaca-se que o controle vem da avaliação dos resultados do conjunto de atividades dos gestores por meio da concatenação de informações com os objetivos previamente planejados, assim como do detalhamento de possíveis alternativas de correções para as decisões ineficientes e avaliação das possíveis conseqüências da implementação destas alternativas.

O *feedback* viabiliza a comparabilidade entre os diversos períodos, avaliando o resultado planejado com o efetivamente realizado, possibilitando aos gestores uma visão de curto e longo prazo, com vistas no auxílio da produção de informações para a tomada de decisões e acompanhado o progresso do que foi feito em relação aos objetivos traçados.

O *feedback* pode ser considerado uma etapa essencial para o desempenho das atividades exercidas pela área de controladoria, visto que é nesta fase em

que as informações sobre as ações e decisões tomadas pelos gestores são disponibilizadas de forma analítica; possibilitando a análise das divergências do realizado com o planejado e as respectivas ações corretivas necessárias.

O *feedback*, como procedimento de controle, procura orientar os gestores e antecipar ao máximo as informações referentes aos desvios que possam vir a ocorrer em relação ao plano orçamentário, para que ações corretivas possam ser tomadas de forma adequada e no tempo certo.

Quanto mais eficiente for o sistema de informações da empresa, mais rapidamente se conseguirá identificar as diferenças entre as ações executadas com o que foi previamente planejado, possibilitando a adequação do plano diante das mudanças ambientais que possam ter ocorrido. O *feedback* é necessário para avaliar a qualidade e para aperfeiçoar o processo de tomada de decisão dos gestores de cada área.

O planejamento Empresarial, que está estruturado nas fases de planejamento estratégico e operacional, de acordo com Mambrini, Beuren e Colauto (2002), configuram-se como um dos instrumentos mais relevantes para a controladoria, que deve servir como base para a análise do comportamento futuro da organização. Num sentido restrito, envolve a avaliação e tomada de decisões em cenários prováveis, visando atingir uma situação futura desejada.

O planejamento pode ser visto como uma forma de acompanhar o desempenho dos gestores, assim como uma bússola que os direcione na condução de suas atividades e responsabilidades, além de estabelecer uma direção desejada pelos seus líderes.

Isso decorre do fato de as operações da empresa estar em constante movimento, consumindo recursos e gerando resultados, o que torna necessária a criação de mecanismos que orientem os gestores quanto à otimização do produto dessas operações.

Dentre as funções desempenhadas pela área de controladoria no processo de planejamento, cabe salientar que ela põe em disponibilidade as estratégias de otimização de resultados dos setores da empresa como um todo coordena os orçamentos das diversas áreas, sugerindo modificações.

Quando necessárias fornece informações econômicas, exerce o papel de gestora de sistemas de informações e ajuda a disponibilizar sistemas para

simulações e prospecção de cenários.

Ainda no planejamento, a controladoria tem o papel de participar e coordenar na escolha de uma melhor alternativa em relação aos aspectos econômicos, atingindo, assim a eficácia organizacional.

No modelo de gestão, cabe a controladoria coordenar e interpretar quaisquer eventos que venham a ocorrer suprindo os gestores com informações, sendo levada em consideração a matriz swot da empresa assim como o ambiente em que os gestores atuam. A controladoria é uma peça chave no planejamento operacional, o qual é desdobrado em ações para uma posterior execução.

No âmbito do planejamento operacional, considera-se que a controladoria disponibiliza informações que direcionem para os modelos decisórios e de medição, levando em consideração a realidade operacional de cada organização.

A controladoria visa otimizar os planos das diversas áreas e integrá-los para que se alcancem os objetivos estabelecidos pela empresa. A controladoria também realiza tanto no planejamento estratégico quanto operacional a função de integrar planos das diversas áreas, permitindo aos seus gestores avaliar as informações sobre o impacto das variáveis internas e externas sobre as suas ações, facilitando as formas de aproveitá-las quando trazem benefícios ou minimizá-las quando podem ocasionar problemas para a organização. Também monitora se o que foi planejado, no âmbito das estratégias, está sendo desdobrado em ações factíveis com a realidade da organização.

Para isso, é necessário criar uma estrutura de controles internos e um sistema de informações que verifiquem se o planejado está sendo executado de acordo com os objetivos da organização.

Quando isso não ocorre, é seu papel comunicar e sugerir ações corretivas às áreas e aos gestores sobre os seus desempenhos, para que suas atividades sejam desenvolvidas de forma que se atinjam os objetivos e as metas organizacionais.

O processo de gestão, o meio pelo qual a controladoria planeja, controla e acompanha todas as operações da organização, se vale dos planejamentos estratégicos e operacionais para conduzir e gerar informações aos gestores das diversas áreas, fornecendo subsídios para que tomem as melhores decisões.

O processo de gestão deve estar apoiado em um sistema que seja capaz de

prover aos gestores acesso a informações detalhadas para realizarem as suas atividades, oferecendo suporte à controladoria permitindo que esta atue junto aos gestores, gerando segurança e dando suporte para o processo decisório enquanto são executadas as ações previstas no plano.

A controladoria, quando voltada tanto ao apoio quanto à coordenação das informações que auxiliam na gestão, deve encarregar-se de disponibilizar instrumentos de controle de gestão condizentes com as transformações observadas no processo decisório.

Os controles são utilizados como meio para averiguar se o que foi planejado está sendo executado de forma que sejam alcançados os objetivos da organização.

Para que o processo de gestão possa subsidiar as operações, de forma que se alcancem os objetivos organizacionais, é necessário que tenha na sua base um sistema de informações que disponibilize informações íntegras e tempestivas e gere relatórios pertinentes à necessidade dos seus usuários, desencadeando uma melhor tomada de decisão e a aferição dos resultados das decisões tomadas; com o objetivo de otimizar os processos e agregar valor ao negócio, para, então, alcançar a eficácia organizacional.

A controladoria atua como órgão facilitador, pois fornece informações a todas as áreas da empresa e integra o processo de decisões estratégicas de cada área com o objetivo global da empresa, participando, portanto, de todo o processo de gestão da organização.

### **2.2.2 Sistemas de Informações**

Informações são os dados processados necessários à tomada de decisão, pois são facilitadores e indutores das ações gerenciais para a condução dos negócios e otimização do desempenho organizacional, sendo que devem ser consideradas confiáveis e tempestivas, visto que são essenciais para a tomada de decisão.

Sistema de informação é entendido como um conjunto de componentes inter-relacionados, trabalhando com o intuito de coletar, armazenar, distribuir as informações com a finalidade de tornar possível o bom planejamento, a boa

coordenação, o controle eficaz para a análise e o processo decisório nas organizações.

O sistema de informação é definido como mecanismo que estabelece um conjunto de procedimentos que possibilita captar as ocorrências internas e externas em relação à gestão da organização, de modo estruturado, permitindo que os gestores tenham acesso às informações requeridas no processo de gestão.

A informação pode ser considerada formal ou informal. Diferente da primeira, que é expressa através de relatórios, a informal origina-se de observações próprias feitas por executivos, assim como de conversas pessoais, memorandos e reuniões. Alguns executivos as consideram mais importantes que as formais, pois diferem dos relatórios, que são estáticos e informam apenas o que deve ser documentado.

A informal relata como os colaboradores se comportam e visualizam o âmbito das funções desenvolvidas por sua área, assim como são vistas as demais áreas e os colaboradores envolvidos no processo da organização.

Embora as informações informais sejam úteis por retratarem como os membros organizacionais se comportam, visualizam a organização, como as variáveis internas e externas impactam a organização, elas não estão retratadas nos sistemas de informações o que as torna menos úteis do que as formais, as quais estão retratadas nos sistemas de informações criando elementos do processo de gestão.

Observa-se assim que as informações informais não são eficazes na etapa do controle e *feedback*, pois não podem ser sistematizadas nas decisões provenientes dessas etapas.

A sistematização das informações ocorre por meio da implementação de um sistema de informações, reúnem as informações provenientes dos diversos níveis hierárquicos da organização. Para que haja um eficaz controle gerencial, os sistemas de informações são subdivididos em três categorias: operacional, estratégico e gerencial, sendo que o primeiro é desenvolvido nos níveis em que ocorrem as operações, para fins de automação dos processos.

Os sistemas gerenciais estão ligados aos fluxos físicos e aos arquivos de dados operacionais e buscam contribuir para a melhoria da informação disponível

na empresa. Já o sistema estratégico é uma evolução natural do atendimento às necessidades individuais de cada um dos gestores envolvidos com o nível estratégico, procurando uma orientação para a melhor tomada de decisão.

Em relação aos sistemas de informações, quando integrados ao processo de gestão, as informações servem de subsídio para a tomada de decisão, sendo necessário o desenvolvimento de sistemas de informações gerenciais que apoiem a tomada de decisão dos gestores.

Neste contexto, a controladoria deve ter uma visão completa da organização, exercendo a função de facilitadora para a implementação de um sistema de informação gerencial, que devem disponibilizar informações precisas e rápidas, que devem ser tratadas de forma sistêmica e integrada e contemplam todas as áreas da organização.

De acordo com Nascimento (2002, p. 173), a controladoria desempenha as funções de:

“modelar o sistema de mensuração de resultados da organização, desenvolver as condições básicas para que haja uma tomada de decisão e auxiliar a administração fornecendo as informações de que ela necessita em todas as fases do processo de decisão”.

Para o desenvolvimento dos sistemas de informações, a controladoria necessita acompanhar atentamente os princípios do modelo de gestão e para o sistema físico-operacional, uma vez que, é ela quem define, de forma ampla, a necessidade de informação requerida para a tomada de decisão.

Para que um sistema de informação seja considerado eficaz, é preciso que as informações estejam alinhadas ao modelo de gestão e que consiga mostrar, de forma fidedigna, os registros dos fatos ocorridos no nível operacional da organização.

Observa-se que o sistema de informações é a maneira como as informações são tratadas e processadas, sem, no entanto garantir que toda e qualquer informação relacionada aos processos organizacionais estejam nele retratadas.

Para que os sistemas de informações retratem, de forma fidedigna a realidade organizacional, é preciso que haja controles internos que visam assegurar os recursos que serão utilizados da melhor forma possível, não havendo desperdício,

e que o interesse das pessoas esteja alinhada aos da organização.

Para que isso ocorra, as organizações devem estruturar um sistema de controle interno, que seja considerado eficiente e que auxilie a alcançar os objetivos e metas organizacionais.

As informações criadas dependem de controles internos eficientes, que visam à criação de mecanismos que dificultem a ocorrência de falhas e, até mesmo, de fraudes, gerando credibilidade em relação aos sistemas de informações, que sustentarão o processo de gestão.

### **2.2.3 Controles Internos**

Os desafios do cenário competitivo no século XXI exigem das organizações uma estrutura cujos controles internos sejam adequados ao modelo de gestão que desencadeia no desenvolvimento dos processos atividades que é o suporte aos sistemas de informações, à tomada de decisões e às ações realizadas nas organizações, em busca do alcance das metas e dos objetivos organizacionais.

A implementação dos planos e estratégias através de ações gerenciais e da execução das atividades pelas diversas áreas ocorre através do cumprimento da missão da empresa.

Embora os sistemas de informações e o processo de gestão dêem subsídios às ações dos gestores em direção aos objetivos estabelecidos, não se pode afirmar que as atividades estejam sendo realizadas da melhor forma, que as informações retratem o que realmente ocorre e que os recursos são utilizados de forma eficiente.

Uma maneira de assegurar a melhor decisão possível para a organização, e conduzir as atividades na busca dos objetivos da organização e que os recursos sejam aplicados da melhor forma possível é por meio de controles internos; que visam, entre outros aspectos, à criação de mecanismos que buscam assegurar que todo o processo organizacional seja conduzido ao alcance dos objetivos e das metas da organização.

Controles internos é um conjunto de procedimentos formado por normas, leis e procedimentos estabelecidos para alcançar os objetivos da organização. Esse

conjunto de procedimentos visa nortear todos os processos da organização, garantindo o correto registro das transações assim como a salvaguarda dos ativos da empresa.

Controle interno como um processo o que envolvem os todos os níveis de uma organização, para prover razoável nível de segurança de que os objetivos serão atingidos, sendo necessária, para isso, a sua continuidade e disseminação para todos os níveis organizacionais.

Uma organização destinada à padronização de práticas de controle, entende o como sendo um processo desenvolvido pelos diversos níveis organizacionais, entre eles o conselho de diretores, executivos, gestores e demais colaboradores, projetado para prover garantias para o cumprimento dos objetivos nas seguintes categorias: eficácia e eficiência das transações comerciais, financeiras e gerenciais e aderência às leis e regulamentos aplicáveis.

Para se obter a eficácia dos controles internos é necessário dividir em cinco componentes inter-relacionados: monitoramento, controle, comunicação, informação e avaliação de riscos e ambiente de controle.

Há um relacionamento direto entre os componentes dos controles internos e os objetivos da organização, conforme demonstra a figura a seguir, que são divididos em três categorias: administrar as operações empresariais eficazes a fim de criar demonstrações financeiras de maneira confiável e verificar o cumprimento das regras.

- **Estrutura de Controles Internos**



Fonte: Deloitte Touche Tohmatsu (2003, p. 13)

A estrutura demonstra que o monitoramento é o processo para estimar e avaliar a qualidade dos controles internos durante avaliações contínuas e especiais; a informação e comunicação fornecem suporte aos controles internos, transmitindo diretrizes do nível da administração para os funcionários, em formato e estrutura de tempo o que permite criar as atividades de controle com eficácia; as atividades de controle a que desenvolve a fim de guiar cada objetivo de controle, visando atenuar os riscos identificados anteriormente; a avaliação de risco envolve a identificação e a análise pela administração de riscos importantes para obtenção dos objetivos do negócio; e o ambiente para controlar e envolver a estrutura dos controles internos e inclui conceitos como conduta, atitude, consciência, competência e estilo.

Quanto melhor estruturados estiverem os controles internos, melhor a organização consegue controlar suas atividades, sendo o controller o maior envolvido no planejamento e na sustentação dos controles, devido à importância da sua participação e conhecimento para que sejam divulgados em toda a organização.

Os controles internos permeiam toda a estrutura organizacional, ampliando,

nos vários níveis organizacionais em busca de medidas que assegurem que as ações sejam tomadas da melhor forma possível.

Para Giongo & Nascimento (2005, p. 42):

“uma sólida base de controles internos representa a segurança necessária nas informações geradas pela área de controladoria e, conseqüentemente, o apoio adequado em todas as etapas do processo de gestão”.

É observado que há valor adicionado pelos controles internos, visto que promovem a eficiência, reduzem a possibilidade perdas de recursos e aperfeiçoam a confiabilidade das informações e o atendimento à legislação, podendo, desta forma, facilitar o alcance dos objetivos da organização.

A efetividade dos controles internos necessita de um prévio planejamento, da sua implementação adequada, do constante monitoramento e da compreensão por parte dos gestores da sua importância sendo, para isso, necessária uma estrutura funcional sistêmica e integrada para o seu desenvolvimento na organização, propósitos, operações e aplicações dos recursos.

Para que os controles internos possam ter seu potencial maximizado, usualmente devem ter os seguintes princípios:

1. A responsabilidade deve ser determinada, de modo que, quanto melhor definidas as atribuições de cada responsável, mais eficiente se torna o controle interno;
2. Segregar as atividades de operação propriamente ditas com os registros dessas operações, preferencialmente estruturando as atividades com duas ou mais pessoas de setores diferentes para cada transação, prevenindo possíveis erros ou fraudes, dando segurança ao processo e aumentando a eficiência do controle;
3. A conferência da operação e do registro dos eventos deve ter provas independentes, dando credibilidade e fidedignidade às informações; também se deve fazer periodicamente o confronto dos registros contábeis para confirmação dos saldos e da confiabilidade dos registros;
4. Nenhuma pessoa deve ter sob sua responsabilidade uma transação comercial completa, como, por exemplo, vender, controlar estoque,

- receber do cliente e registrar as informações da operação;
5. Propiciar a rotação de funções é salutar para a melhoria contínua dos controles internos através da adoção de meios para coibir as fraudes;
  6. As instruções relacionadas aos controles internos devem ser esclarecidas com o intuito de evitar o erro de interpretação e garantir a qualidade do controle.

A definição de controle interno pode variar de acordo com as pessoas o ambiente organizacional a qual é aplicado. Entretanto uma definição comum pode servir às diferentes necessidades das organizações, para prover um padrão de controle específico ao seu negócio e para outras entidades, de forma que seja avaliado o sistema de controle interno, devendo estar adequado à sua realidade.

O propósito da organização é de que o seu sistema de controle interno dê suporte para que as atividades sejam realizadas de acordo com os objetivos organizacionais.

Isso requer que os controles internos estejam intimamente ligados ao modelo de gestão, o qual tem características próprias que podem ou não promover as melhores condições de atuação dos gestores e demais colaboradores, dependendo de como estiver estruturado, interferindo na formatação dos controles.

Para que o sistema voltado para o monitoramento interno seja efetivamente executado, torna-se necessária a sua formatação, ou seja, seu delineamento em procedimentos, os quais devem estar adequados ao modelo de gestão da organização.

Esses procedimentos devem visar à transparência e à segurança das informações, estabelecendo parâmetros, métodos e mecanismos que serão adotados, bem como ao monitoramento das ações.

Vários aspectos contribuem para a qualidade do sistema de controle interno. Entre eles, destacam-se a competência e a confiabilidade das pessoas envolvidas nos processos necessários para a condução das atividades da organização, a segregação de funções, o rodízio de funcionários e cargos.

A existência de pessoas competentes e de confiança pode gerar resultados

satisfatórios à organização, ainda que outros elementos de controle sejam deficitários.

Caso as pessoas não tenham habilidade e credibilidade suficientes para desenvolver suas atividades, podem surgir problemas, mesmo existindo, teoricamente, controles internos eficazes.

Quanto à segregação de funções, esta é considerada um dos aspectos mais importantes para a formatação dos sistemas de monitoramento interno, com intuito de minimizar as possibilidades de fraude e desvios. O indivíduo ao realizar uma transação não pode ter autoridade para contratá-la.

Conforme CRC-SP (2000), a separação de funções permite aumentar a eficiência das operações, indica os erros - casuais ou intencionais - que aparecem nos processos operacionais e contábeis, tornando-se essencial para uma administração eficiente.

Por último, contribuindo com a eficiência dos sistemas de controles internos, é criada uma política formal de rotatividade de funções entre os funcionários, medida que busca dificultar ações em benefício próprio, em que as pessoas atuam de acordo com os seus interesses e não de acordo com os objetivos da organização.

A rotatividade de funcionários em níveis operacionais é importante para evitar a formação de vínculos ou vícios que eventualmente possam causar desvios desagradáveis dentro da organização.

O sistema de controles internos consiste no processo que monitora e controla tudo o que acontece no âmbito das operações, ou seja, no nível organizacional onde ocorrem as atividades operacionais, que dão apoio aos demais níveis organizacionais, à medida que dão suporte aos sistemas de informações, que são à base de sustentação do processo de gestão. Tal sistema busca assegurar que as informações retratem, de forma fidedigna, as operações realizadas nas empresas, permitindo o uso dos recursos da melhor forma possível, não havendo desperdício e desvios, conduzindo as pessoas a um comportamento coerente aos objetivos da organização.

Quanto mais eficiente à estruturação e a divulgação do sistema de controles internos, assim como de um sistema de informações considerado eficaz por parte dos gestores; o que lhes permite um maior conhecimento sobre os problemas ou

distorções de metas em tempo hábil para serem resolvidos mais eficientes será as tomadas de decisão e, como consequência, melhor será o desempenho da organização.

Quanto mais sólidos forem os controles internos e as informações geradas através de sua orientação, mais confiável e eficiente será o sistema de informação, facilitando assim, a tomada de decisão pelos gestores e viabilizando a empresa a atingir suas metas e objetivos, propiciando sua perenidade e longevidade.

Observa-se, a importância do papel que a controladoria exerce na coordenação desse sistema, através da definição de regras, da sua implantação e do monitoramento do seu funcionamento.

### **2.3 Controladoria e grandezas de controle**

Nas organizações, o termo controle, quando definido de forma ampla, considera os aspectos que envolvem o controle organizacional. Assim, o controle pode ser entendido como a forma de monitorar, avaliar e melhorar as atividades desempenhadas no ambiente organizacional, exercido pelos gestores à medida que buscam desenvolver suas atividades de acordo com o planejado.

Para isso, é necessário entender como ocorrem os processos e quais são os resultados de uma ação em particular, podendo, assim, determinar se o que foi planejado está sendo realizado, ou seja, é necessário realizar ajustes em tempo real.

Embora os gestores tenham o controle das atividades, eles só conseguem fazê-lo em relação às atividades que estão sob a sua responsabilidade. O controle de todos os níveis da organização é exercido pela área de controladoria, a qual acompanha e avalia o desempenho individual dos gestores e de suas áreas; controlando todas as atividades da organização e gerando informações para que esses gestores verifiquem se estão atuando de acordo com o planejado e tomando as ações corretivas necessárias ao cumprimento dos objetivos e das metas da organização.

Não obstante a idéia de controle, as diversas definições nem sempre permitem

visualizar as conexões existentes entre as diferentes situações em que ele é empregado.

Quando tratam do processo de gestão, eles expressam um tipo de controle organizacional, assim como quando são aplicados em situações específicas, como a dos controles contábil, de custos, internos, entre outros.

Porém informam a ausência de ponderação sobre os graus de dependência recíproca entre os vários controles da empresa e a seriedade do item mais importante que os agrega - a informação: sua serventia, oportunidade e credibilidade.

Para exercer o controle e monitorar todas as atividades da organização, a controladoria deve ter a disposição ferramentas de informação das quais faz uso para que sua função seja desempenhada da melhor forma possível e consiga conduzir a organização para o alcance dos seus objetivos. Dentre as principais ferramentas que ela utiliza, estão: o processo de gestão, os sistemas de controles internos e o gerenciamento de informações.

As essências da palavra controle, de forma ampla, classificam-na sob a perspectiva das grandezas de controle, a qual se caracteriza pelos níveis de importância que tem para o processo de formação do resultado econômico e para a transparência quanto aos meios utilizados para a sua obtenção.

Quando analisado sob a perspectiva de diferentes grandezas, a controladoria divide-se em controle de gestão, controle de dados, controle de informações, controles de processos internos, cujos funcionamentos e interações são.

A grandeza de controle de gestão é a competência em que se tomam as decisões que repercutem nos efeitos almejados pelos dirigentes da empresa e abrange todo o processo de administração.

Nessa grandeza, acontece à ação simultânea dos meios dispostos dos administradores para o seguimento da empresa diante das transformações do ambiente e para auxiliar o processo decisório, redirecionando-o, se preciso, com o objetivo de gerir os ganhos e lucros que sejam suficientes aos proprietários e *stakeholders*.

O controle desempenhado nesta grandeza é fundamental na diminuição de conflitos, porquanto consiste o que se deseja do administrador, através do procedimento gestor esboçado pelo padrão administrativo. Porém, depende de

outra instância que lhe garanta o suprimento de dados necessários para o acompanhamento constante da monitoria do desempenho dos gestores e, conseqüentemente, da empresa.

A grandeza de controle da informação é assinalada por registrar e controlar os episódios econômicos, abrangendo o sistema de informação da organização e congrega todos os elementos do banco de dados organizacional: contábil, de custos, fiscal, de ativo, etc.

Essa grandeza abastece os processos de operação com o grau de subsídios indispensáveis, adequados, acabados e exatos, para que as decisões tomadas repercutam em obter os melhores efeitos para a empresa. É a peça-chave para a manutenção da segurança dos ativos e para a formatação e divulgação dos resultados econômicos.

Entre os elementos do banco de dados que oferecem subsídios e proporciona sustentação ao sistema de dados da gerência, são ressaltados os papéis dos setores fundamentais:

A contabilidade, devido à produção de dados que acontecem através dos fatos dos vários setores da organização, sendo tomada como o núcleo da controladoria, munido de informações precisas e adequadas aos gestores para o processo decisório que conduzam à eficiência da empresa;

A contabilidade de custos que dá subsídio à controladoria com dados ligados aos expedientes e inputs usados na produção, metodologias de custeamento e táticas que conduzam a decisões proveitosas, atendendo a expectativa dos projetos da gerência, dos administradores e de todos os setores produtivos;

A contabilidade fiscal, por meio da qual a controladoria monitora as demandas tributárias, gera e aconselha táticas aos administradores, embasada no projeto tributário, que é indispensável para que a empresa se desenvolva, já que o abatimento do custo tributário contribui para reduzir a carga financeira da organização;

Os controles orçamentários, que permitem o curso das ações organizacionais, bem como o controle do patrimônio, que declara o estoque, posses e investimentos efetivados, que são primordiais, devido ao fato de analisarem se as ações estão sendo implantadas de forma adequada e se os ativos estão sendo protegidos conforme os negócios da empresa.

Nota-se, deste modo, que é nesta grandeza que se obtêm os elementos para a preparação do programa estratégico e operativo, bem como para as fases de ação e controle, sendo os dados o apoio para o processo decisório e para o controle e acompanhamento de todas as ações da empresa.

A transparência e a fidedignidade das informações são questões centrais para as organizações, porém verifica-se que há limitações, as quais podem impedir que isso ocorra, uma vez que as práticas de gestão existentes podem não alcançar o nível organizacional no âmbito em que se desenvolvem as operações, dificultando neste sentido, o seu monitoramento e controle.

Minimizando essa ocorrência, são necessários controles em todos os níveis da organização. No decorrer do processo, controle deve ser desempenhado pela controladoria, a qual está apoiada em informações originárias da dimensão de controle de informações e pelo sistema de controles internos eficientes.

Para que o sistema de informações da empresa produza informações úteis para o processo de administração, as informações devem ser analisadas e íntegras, gerando informações confiáveis e tempestivas. Porém o tratamento e a manutenção do sistema não é o suficiente para garantir que as informações sejam íntegras.

Embora os diversos registros possam refletir os eventos ocorridos, não há garantia de que tudo o que ocorreu no ambiente organizacional está contemplado no sistema de controladoria.

A grandeza de controle e processamento interno, que agrega um grupo de códigos, princípios, atividades e de controles internos protocolares, que oferecem caminhos garantidos de seguimento das atividades dos sujeitos da empresa; permitindo rastrear toda atividade que houver acontecido no setor em que acontecem as atividades, na procura da confiabilidade dos dados da grandeza de controle informacional e para o aprimoramento de um meio favorável à sustentação da transparência das atividades gerenciais e de seus resultados, utilizando o método de controle interno.

Essa dimensão busca garantir a integridade das informações sobre os eventos, relacionadas às atividades da empresa, possibilitando que elas espelhem os eventos decorrentes da ação gerencial.

Observa-se assim, a importância dos controles internos, que são à base das

dimensões de controle e têm o objetivo de proporcionar meios seguros de acompanhamento das ações dos envolvidos nos processos organizacionais, viabilizarem o rastreamento das transações e garantir a integridade dos dados que formam os sistemas de informações que fornecem sustentação ao processo de gestão.

Ao cumprir o papel de controle e monitoramento de todas as atividades da empresa, este setor é capaz de nortear os administradores por meio de dados por ele tratados, em relatórios, de forma que se tomem as melhores deliberações, ou seja, para que se alcance a eficácia organizacional.

Através das grandezas de controle, que oferecem instrumentos para controlar e monitorar todo o tipo de atividade da corporação, o setor de controladoria atua de maneira recíproca com a composição da empresa, conforme o padrão de administração, oferecendo dados que sustentem os administradores e outros funcionários organizacionais para o processo de tomada de decisão.

A controladoria, ademais, é capaz de desempenhar a função de minimizar dos conflitos presentes na empresa, pois detém os dados e controla toda a movimentação organizacional, permitindo, deste modo, evidenciar o que cada ação pode provocar e quais as suas implicações, sendo capaz de alinhar os interesses da empresa.

### **2.3.1 Foco nos pontos estratégicos**

Pontos estratégicos de controle interno na controladoria no processo de gestão empresarial são aqueles em que:

- Há maior probabilidade de ocorrência de algum desvio em relação aos resultados esperados.
- Os desvios provocariam os maiores problemas.
- As atividades, operações ou processos são críticos para o desempenho da organização.

Um modo de detectar os pontos estratégicos de controle interno na controladoria no processo de gestão empresarial é localizar as atividades de

transformação. É o que ocorre quando um produto do estoque é deslocado para a expedição, o produto expedido se transforma num item do estoque de um 'cliente', ou quando este item, num novo estoque, é requisitado para fazer parte de outro produto.

Outra forma de localizar esses pontos é identificar os elementos mais significativos de determinada operação, com a aplicação do princípio de Pareto: a menor parte dos itens de uma operação responde pela maior parte das ocorrências e problemas. Por exemplo: 10% da quantidade dos produtos representam 60% do valor das vendas, 20% da quantidade dos estoques respondem por 70% de seu valor ou em 1% dos cruzamentos da cidade acontecem 80% dos acidentes. Nessas áreas, os problemas têm conseqüências mais danosas e por isso mesmo à ação corretiva pode ser mais eficaz. (OLIVEIRA, PEREZ JÚNIOR e SILVA, 2002).

### **2.3.2 As Informações necessárias ao controle interno na na controladoria no processo de gestão empresarial**

Na consideração das informações que são necessárias ao controle e avaliação da estrutura organizacional e das rotinas e procedimentos, devem se analisar alguns aspectos:

- Os tipos de informações;
- A freqüência das informações;
- A qualidade das informações; e.
- As fontes das informações.

A seguir, são apresentados breves comentários sobre cada um desses aspectos:

#### **A – Tipos de informações**

Os tipos de informações necessárias ao processo de controle e avaliação na controladoria no processo de gestão empresarial são os mais variados possíveis,

abrangendo, entre outros, os seguintes aspectos:

- Datas de ocorrência de eventos, como os evidenciados por meio dos relatórios de progresso;
- Quantificação temporal das atividades;
- Interação das atividades;
- Quantificação da mão-de-obra; e.
- Quantificação da qualidade de trabalho.

#### B – Frequência das informações

Não é muito fácil estabelecer a frequência das informações, mas pode-se estabelecer, por meio de experiência própria que pode ser julgada válida, a seguinte situação:

- A estrutura organizacional deve ser avaliada a cada ano; e.
- As rotinas e os procedimentos devem ser avaliados a cada seis meses, ou fugindo a essa fixação prévia, sempre que um fato maior o exigir.

#### C – Qualidade das informações

O analista de sistemas, organização e métodos devem dispensar muita atenção para o conteúdo, para os canais, a velocidade e a veracidade das informações para avaliação e controle interno na controladoria no processo de gestão empresarial.

De maneira geral, pode-se partir das seguintes situações:

- Em relação ao controle interno estratégico na controladoria no processo de gestão empresarial (alta administração), pode haver um baixo grau de detalhamento e alto grau da consolidação das informações;
- Em relação ao controle interno tático na controladoria no processo de gestão empresarial (setorial), pode haver um baixo grau de detalhamento e alto grau de sínteses;
- Em relação ao controle interno operacional na controladoria no

processo de gestão empresarial (projeto e plano de ação), pode haver um alto grau de detalhamento.

#### D – Fontes de informações

São duas as fontes de informações sobre o desenvolvimento da estrutura organizacional e das rotinas e dos procedimentos:

- Analistas de sistemas;
- Organização de métodos;
- Usuários.

Como podem ocorrer inadequações quanto a essas informações, é necessário cruzarem as informações dos usuários do sistema considerado com as do analista.

Assim sendo eventualmente podem ocorrer divergências nas informações recebidas que precisam ser analisadas e solucionadas. Porém, em relação às fontes de informação, podem ocorrer as seguintes variações cumulativas:

- Fontes internas à empresa;
- Fontes externas à empresa;
- Fontes passadas;
- Fontes presentes;
- Fontes futuras.

### 3. A CONTROLADORIA NO PROCESSO DE GESTÃO EMPRESARIAL E O BSC

A história acadêmica do *Balanced Scorecard* (BSC) iniciou-se em 1992. Na edição de janeiro-fevereiro daquele ano, era publicado na *Harvard Business Review* (HBR) o artigo *The Balanced Scorecard: Measures that Drive Performance* (*Balanced Scorecard: Indicadores que impulsionam o Desempenho*) que introduzia uma nova abordagem para a mensuração do desempenho empresarial. Alguns anos depois, em 1996, era publicado nos EUA, pela *Harvard Business School Press*, o livro *The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action* (*A Estratégia em Ação - Balanced Scorecard*).

O artigo e o livro orientam e apresentam exemplos de como escolher os indicadores para as quatro perspectivas do BSC e descrevem um novo sistema para a gestão da estratégia que já havia sido adotado pelos primeiros usuários do conceito.

Na edição de janeiro-fevereiro de 1996 da HBR, foi publicado o artigo *Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System* (*Usando o Balanced Scorecard como Sistema de Gestão da Estratégia*). No ano de 2000, a *Harvard Business School Press*, publicou o livro *The Strategy-Focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive in the new Competitive Environment* (*Organização Orientada em relação à estratégia das organizações que utilizam o BSC Prosperam no Novo Ambiente de Negócios*). Que descrevem o Balanced Score Card como peça central de um sistema aprimorado utilizado para gerenciar a execução da estratégia da organização.

As referidas obras identificam os cinco princípios-chave que fazem à sintonia dos sistemas de medição gestão das organizações com as estratégias propostas pelas mesmas. São eles:

- Traduzir a estratégia em termos operacionais;
- Alinhar a organização à estratégia;
- Transformar a estratégia em tarefa de todos;
- Converter a estratégia em processo contínuo;
- Iniciar a mudança por intermédio da liderança executiva.

Novamente, na HBR de setembro-outubro de 2000, foi publicado um artigo sobre as potencialidades e os sucessos alcançados pelas organizações que utilizam o BSC. O citado artigo cujo título é: *Having Trouble with Your Strategy? Then Map It* (Enfrentando Problemas com sua Estratégia? Então Trace o Mapa). Seguindo, em 2004, a *Harvard Business School Press* publica o livro *Strategy Maps: Converting Intangible Assets into Tangible Out-comes* (Mapas Estratégicos: Convertendo Ativos Intangíveis em Resultados Tangíveis). Estas duas obras procuram desenvolver o princípio-chave um citado no parágrafo anterior, propondo um modelo geral para simular uma estratégia por intermédio dos objetivos específicos podiam ser interligados através de relações de causa e efeito, ao longo das quatro perspectivas do Balanced Scorecard. O modelo alinha processos, pessoas e tecnologias com a proposta de valor para os clientes e com os objetivos dos clientes e acionistas (KAPLAN; NORTON, 2006).

### **3.1 O Alinhamento Entre o BSC e a Controladoria no Processo de Gestão Empresarial**

Três são os princípios que admitem uma integração entre Balanced Score Card de uma empresa a Controladoria no Processo de Gestão Empresarial. As relações de causa e efeito são propostas como um dos princípios que permitem ao BSC traduzir a estratégia de uma organização em medidas de desempenho. A implantação da estratégia pode ser vista como um conjunto de hipóteses em relação aos efeitos e causas cujas relações podem ser representadas por uma seqüência de afirmações do tipo se - então.

Assim, Balanced Score Card bem elaborado deve permitir a identificação e a explicitação da seqüência de hipóteses a cerca das relações de causa e efeito entre as medidas de resultados (formadas pelos indicadores de ocorrência) e os vetores de desempenho (formados pelos indicadores de tendência) desses resultados. Um exemplo de relação de causa e efeito poderia ser:

Se for reduzido o índice de defeitos, então aumentará a satisfação dos clientes. Se aumentar a satisfação dos clientes, então aumentará a participação de mercado. Os vetores de desempenho constituem o segundo princípio que permite

ao BSC traduzir quais as estratégias da empresa em medidas de desempenho.

Os indicadores de ocorrência procuram demonstrar medidas genéricas de resultados tais como: lucratividade, participação de mercado, satisfação dos clientes, retenção dos clientes e competências dos funcionários. Já os indicadores de tendência, que podem ser vistos como vetores de desempenho, são específicos de cada organização, por exemplo: os segmentos de mercado que a organização quer competir; os processos internos específicos.

Os indicadores de ocorrência sem os indicadores de tendência não conseguem comunicar à organização como os resultados serão alcançados além de não indicarem, antecipadamente, se a implementação proposta para a estratégia está sendo bem-sucedida ou não. Todavia, indicadores de tendência assim como os tempos de ciclo e quais as taxas de defeito por milhão - sem os indicadores de ocorrência permitem a organização obter melhorias operacionais no curto prazo, mas não têm a capacidade de demonstrar se essas melhorias estão traduzidas em expansão de negócios com clientes e, conseqüentemente, transformadas em melhor desempenho financeiro.

### **3.2 Controladoria estratégica utilizando o BSC**

As organizações têm procurado posicionar a estratégia no centro de seus sistemas de gestão. A finalidade de posicionar a estratégia no centro dos sistemas de gestão é simples de ser descrito e pode ser resumido como:

“Assegurar que a estratégia, como instrumento de comunicação e de gestão, chegue a todos os níveis da organização e seja compartilhada. A esta tarefa de assegurar sinergias entre níveis, processos, unidades de negócio e parceiros externos denominamos alinhamento” (SCHWARS apud KAPLAN; NORTON, 2006, prefácio).

As empresas da era da informação que atuam em mercados globais ou muito grandes são formadas por várias unidades de negócio e de apoio. A controladoria destas empresas procura colocar a frente de cada unidade de negócio e de apoio, gestores experientes, com ótima formação teórica e profissional. Aliam a estes

gestores, um quadro de funcionários talentosos. Todavia, com mais freqüência do que os controladores gostariam, as diversas áreas da empresa carecem de coordenação, atuando, muitas vezes, com propósitos desconexos e procurando atingir objetivos conflitantes.

O alinhamento das organizações para gerar valor no nível corporativo tem recebido menos atenção do que a criação de valor no nível das unidades de negócio. Grande parte das teorias que versam sobre estratégia tem seu foco nas unidades de negócio, contemplando seus diferentes produtos, serviços, clientes, mercados, tecnologias e competências. A estratégia de uma unidade de negócios consegue descrever como ela almeja criar produtos e serviços que ofereçam, aos seus atuais clientes e a seus potenciais clientes, um conjunto irresistível de benefícios e diferenciação – a proposta de valor para o cliente.

A construção da proposta de valor para os clientes de uma unidade de negócios pode estar sustentada por quatro estratégias muito utilizadas pelas unidades de negócios. São eles: melhor custo total onde são oferecidos produtos e serviços consistentes, oportunos e de baixo custo; liderança no produto onde são oferecidos produtos e serviços que expandem as fronteiras dos atuais níveis de desempenho; intimidade com os clientes onde é oferecido um conjunto personalizado de produtos e serviços, combinados com conhecimento profundo de cada cliente, para oferecer soluções completas e personalizadas; e aprisionamento onde uma plataforma se torna o padrão no mercado de determinados produtos e serviços.

Entretanto, as referidas estratégias, utilizadas para a geração de valor para os clientes, não podem ser aplicadas diretamente sobre a organização como um todo.

Para que a corporação gere valor superior à soma de suas partes, ela precisa promover o alinhamento das unidades de negócio para criar sinergia.

“Quando uma organização alinha as atividades de suas várias unidades de negócio e unidades de apoio, ela cria fontes adicionais de valor, que denominamos valor gerado pela organização” (KAPLAN; NORTON, 2006, p. 6).

Kaplan e Norton (1997), propõem que o processo de alinhamento deve ser cíclico e realizado de cima para baixo, sendo que as sinergias almejadas pela corporação devem ser

definidas no topo e realizadas pelas unidades de negócios, preferencialmente durante o ciclo de planejamento anual.

Os oito pontos de verificação do alinhamento para a corporação, as unidades de negócios e as unidades de apoio de uma organização típica, composta de vários negócios que, na ótica de Norton e Kaplan são inclusos no processo de planejamento anual são:

Proposta de valor da organização onde a corporação define as diretrizes para a elaboração das estratégias nos níveis mais baixos da organização;

Alinhamento do conselho de administração e acionistas onde o conselho de administração analisa, aprova e monitora a estratégia corporativa;

Do corporativo para as unidades de apoio onde a estratégia corporativa é traduzida em políticas e normas que serão administradas pelas unidades de apoio;

Do corporativo para as unidades de negócio onde a prioridades corporativas são desmembradas em estratégias das unidades de negócio;

Das unidades de negócio para as unidades de apoio onde as prioridades estratégicas das unidades de negócio são incorporadas às estratégias das unidades de apoio funcionais;

Das unidades de negócio para os clientes onde as prioridades da proposta de valor para o cliente são comunicadas aos clientes-alvo, refletindo-se nos mecanismos específicos de aferição e feedback relativos aos clientes;

Das unidades de apoio dos negócios para os fornecedores e outros parceiros onde as prioridades compartilhadas entre fornecedores, provedores terceirizados e parceiros se incorporam às estratégias das unidades de negócio; e.

Apoio corporativo onde as estratégias das unidades locais de apoio dos negócios se refletem nas prioridades da unidade de apoio corporativa.

Segundo KAPLAN; NORTON, (2006, p. 30):

“... as organizações estão lutando há mais de um século no intuito de encontrar as estruturas ideais para a gestão de suas estratégias. Acreditamos que a busca dessa estrutura perfeita permanecerá frustrante, a menos que as empresas recorram a uma terceira alavanca - seus sistemas de mensuração e gestão - para alinhar a estrutura com a estratégia” .

Para melhor representar a adoção do BSC pela controladoria, como sistema de alinhamento estratégico é necessário ter entendimento sobre o fluxo da informação para a tomada de decisão. Neste fluxo é cabível entender como o alinhamento estratégico recupera informações ambientais e da cadeia de valor, alimentando assim a controladoria.

Posteriormente, tais informações são retrabalhadas BSC, que gera flexibilidade ao usuário no sentido de compor o seu próprio atendimento das necessidades informacionais. Daí em diante as informações são reintroduzidas no ambiente organizacional.

Percebe-se que este fluxo contempla a estratégia empresarial de acordo com Porter, em que a empresa faz um posicionamento estratégico em relação, principalmente, à diferenciação ou custo.

De acordo com esse entendimento, o sistema de valores não é um elemento isolado de uma determinada empresa, e sim um elo de relações que incluem os fornecedores, empresa, canais de distribuição e clientes. Portanto, quanto maior for o número de empresas envolvidas no sistema de valores, maior será a circulação de dados e informações que deverão ser gerenciadas de forma automatizada para atender as necessidades gerenciais.

É importante ressaltar que a controladoria é a fonte principal das informações organizacionais, pois é ela que recebe os dados e processa em informações vindas da cadeia de valor, para prestar informações estratégicas para a tomada de decisões.

Porém, à medida que se amplia o sistema de valores, este, por sua vez, torna-se mais complexo, tornando o controle e gerenciamento mais difícil. Por este motivo, é fundamental um sistema de informações que permita à controladoria prestar informações confiáveis, relevantes e em tempo hábil para os gestores, para que estes possam usufruir delas para a tomada de decisões estratégicas.

Fica claro, desta forma, que para a utilização de informações para uma análise estratégica, a organização precisa de sistemas flexíveis que permitam utilizar as informações, gerar conhecimento e criar a capacidade competitiva para que, assim, consiga se manter no mercado de forma estratégica e inteligente. Existem vários tipos de sistemas como o *supply chain management* (SCM), o *enterprise resource planning* (ERP/ERP II), os portais corporativos, o *customer relationship*

*management* (CRM), entre outros.

Muitos cruzamentos com o Balanced Scorecard podem ser obtidos através de suas técnicas. Ele pode ser definido como um termo global utilizado para todos os processos, técnicas e ferramentas que apóiem a tomada de decisão, que se baseando numa tecnologia de informação. Deste modo, a controladoria alinha-se à tecnologia da informação, mais precisamente à tecnologia do BSC, para executar a sua missão.

A controladoria, assim como as demais áreas da organização, deve objetivar a sobrevivência organizacional da empresa, pois é a única área com visão ampla e possuidora de instrumentos capazes de promover a otimização do todo.

As organizações que estão usando o BSC como sistema de gestão estratégica para administrar a estratégia em longo prazo e para viabilizar os processos gerenciais críticos, ou seja, esclarecer e traduzir a estratégia, visão associando os objetivos e medidas estratégicas; planejar, estabelecer quais as metas alinhando as iniciativas estratégicas fornecendo *feedback* e o aprendizado estratégico. Elementos já vistos no início deste capítulo, mas que agora serão relacionados com as funções da controladoria.

Esclarecer a estratégia e a visão no processo a controladoria poderá estabelecer quais são as metas financeiras, assim como quais os segmentos e mercados; identificar os objetivos e medidas necessárias em relação aos processos internos, estabelecendo quais as metas de crescimento e aprendizagem; estabelecer quais são os investimentos para reciclar os colaboradores, assim como a TI e as melhorias dos processos organizacionais como um todo.

Comunicar e associar objetivos e medidas estratégicas: nesse sentido, cabe a controladoria utilizar o Balanced Score Card onde os objetivos e as estratégias serão transmitidas a toda a empresa, mostrando assim a todos os funcionários os objetivos que devem ser alcançados para o atendimento da estratégia da empresa.

Planejar, estabelecer metas e alinhar iniciativas estratégicas: A controladoria, poderá melhor orientar os altos executivos a estabelecerem as metas e os objetivos do Balanced Score Card, que uma vez alcançados irão transformar empresa em um período de três a cinco anos. Melhorar o *feedback* assim como o

aprendizado estratégico: nessa situação a Controladoria poderá melhor monitorar e ajustar as estratégias projetadas, criando dessa forma mudanças. As estratégias não podem ser tão rígidas e é importante o feedback, e assim sendo o BSC oferece à Controladoria a oportunidade de contribuir para o aprendizado estratégico.

Surgiu então um quinto princípio: mobilizar as mudanças por intermédio da liderança executiva. O quinto princípio foi incluído em razão da constatação de que o senso de propriedade e o envolvimento ativo da alta administração são as condições isoladas, mas importantes para o sucesso na implementação da estratégia do BSC. Princípio este que se adequou perfeitamente às necessidades da Controladoria como suporte a tomada de decisões na empresa.

A ampla participação das pessoas na formulação do BSC, apesar do processo ser longo, oferece muitas vantagens à Controladoria, tais como: as informações de um maior número de gerentes são incorporadas aos objetivos internos; os gerentes ganham uma compreensão melhor das metas estratégicas de longo prazo e a construção de um compromisso mais forte para o alcance das metas estabelecidas.

## CONCLUSÃO

A Controladoria no Processo de Gestão Empresarial é capaz de promover o alinhamento do pensamento estratégico nos diversos níveis gerenciais de uma empresa?

Ela torna-se fundamental para o sucesso que todos os recursos e todos os colaboradores estejam alinhados com a futurista da empresa. O alinhamento do pensamento estratégico apresenta-se, então, como força motriz fundamental para o sucesso de um negócio.

Nesse contexto, a Controladoria no Processo de Gestão Empresarial e o Balanced Scorecard vêm sendo discutidos nos meios acadêmicos e implementados em organizações dos mais variados tipos há quase duas décadas. Tratam-se, ao menos em teoria, de caminhos viáveis para promover a orientação da organização à estratégia.

Nessa linha, o presente trabalho se propôs a verificar a relação entre a Controladoria no Processo de Gestão Empresarial o Balanced Score Card e o alinhamento estratégico. Tais desafios poderão viabilizar a visão de futuro das empresas, fundamentada nos indicadores presentes no Balanced Scorecard. O que se deve buscar é a construção de uma ponte virtual entre as ações praticadas no presente (controladoria) e os desafios estratégicos estabelecidos para materializar a visão de futuro da organização (longo prazo).

É verificado que a Controladoria no Processo de Gestão Empresarial ao utilizar-se do BSC, ocorre um alinhamento do pensamento estratégico. Assim sendo na perspectiva da controladoria é verificado que a viabilidade de se desenvolver pesquisas na área de gestão e alinhamento de estratégias com instrumentais capazes de fazer mensurações de aspectos com um grau de subjetividade importante.

Nesse sentido, é possível se pensar numa evolução do que foi desenvolvido neste artigo, agregando os elementos da controladoria nos instrumentos de mensuração, possibilitando uma maior compreensão do papel das informações relativas a recursos e processos e sua influência na execução das estratégias e nos resultados das organizações.

## REFERÊNCIAS

- ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. **Sistemas de Controle Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2002.
- ATTADIA, Lesley C. L.; CANEVAROLO, Maria E.; MARTINS, Roberto A. **Balanced Scorecard: uma análise crítica**. In: Anais do XXIII Encontro Nacional de Engenharia de Produção e IX *Internacional Conference on Industrial Engineering and Operations Management*. Ouro Preto: Outubro, 2003.
- BASTOS, Alexandre L. S; PROENÇA, Adriano; FERNANDES, Amarildo C. **Mais que Orientar Ensinar: o *Balanced Scorecard* e a Gestão Estratégica**. In: Anais do XXI Encontro Nacional de Engenharia de Produção e VII *Internacional Conference on Industrial Engineering and Operations Management*. Salvador: Outubro, 2003.
- BIO, S. R. **Sistemas de informação: um enfoque gerencial**. São Paulo: Atlas, 1996.
- CAMPOS, Vicente Falconi. **Gerenciamento pelas diretrizes**. Belo Horizonte: Fundação Christiano Ottoni, 1996.
- CATELLI, Armando. **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica - GECON**. São Paulo: Atlas, 2001.
- CRC-SP. **Controles Internos contábeis e alguns aspectos de auditoria**. José Barbosa da Silva Júnior (coordenador). São Paulo: Atlas, 2000.
- DELOITTE TOUSCHE TOHMATSU. **Lei Sarbanes-Oxley: guia para melhorar a governança corporativa através de eficazes controles internos**. Deloitte: São Paulo, 2003. Disponível em: [http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/guia\\_sarbanes\\_oxley%281%29.pdf](http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/guia_sarbanes_oxley%281%29.pdf)
- >. Acessado em 29.10.2008
- FERREIRA, Ademir Antonio; REIS, Ana Carla Fonseca; FERREIRA, Maria Isabel. **Gestão empresarial – de Taylor aos nossos dias**. 1.ed. São Paulo: Pioneira, 2002.
- FRIEDMAN, Thomas L. **O mundo é plano**. Rio de Janeiro Editora Objetiva, 2007
- GIONGO, Juliano e NASCIMENTO, Auster Moreira. **O Papel da Controladoria no Processo de Gestão: Um Estudo em Empresas Industriais do Estado do Rio Grande do Sul de Acordo com a Origem de Capital**. In: V Congresso de

Controladoria. São Paulo: USP, 2005.

HAMMER, Michael. **A agenda**. Rio de Janeiro: Campus, 2002.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. **A estratégia em ação**. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. **Alinhamento**. Rio de Janeiro: Campus, 2006.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. **Organização orientada para a estratégia**. Rio de Janeiro: Campus, 2000.

MAMBRINI, Ariovaldo; BEUREN, Ilse Maria e COLAUTO, Romualdo Douglas. A controladoria como unidade administrativa de suporte ao processo de gestão. In: 2º Seminário USP de Contabilidade. **A Controladoria como unidade administrativa de suporte ao processo de gestão**. São Paulo: FEA-USP, 2002.

MINTZBERG, Henry; LAMPEL, Joseph; AHLSTRAND, Bruce. **Safári de estratégias**. Porto Alegre: Bookman, 2000.

NAKAGAWA, Massayuki, **Gestão Estratégica de Custos: Conceito, Sistemas e Implementação**. São Paulo: Atlas, 1998.

NASCIMENTO, Auster Moreira e REGINATO, Luciane. **Um estudo de caso envolvendo business intelligence como instrumento de apoio à controladoria**. In: VI Congresso USP - Controladoria e Contabilidade. São Paulo: USP, 2006. Disponível em <http://www.congressoeac.locaweb.com.br/artigos62006/284.pdf> >. Acesso em 23.10.2008.

NASCIMENTO, Auster Moreira. **Descentralização do Processo de Formulação das Estratégias Empresariais**. São Paulo: USP/FEA, 2002. Tese de Doutorado.

NASCIMENTO, Auster Moreira; BIANCHI, Márcia. Um estudo sobre o papel da controladoria no processo de redução de conflitos de agência e de governança corporativa. **5º Congresso USP - Controladoria e Contabilidade**. 2005. Disponível em <http://www.congressoeac.locaweb.com.br/artigos52005/245.pdf>>. Acesso em 23.10.2008.

OHMAE, Kenichi. **O continente invisível: quatro estratégias definitivas para atuar na era das empresas sem fronteiras**. Rio de Janeiro: Campus, 2001.

OLIVEIRA, Luís Martins de; PEREZ JR, José Hernandez; SILVA, Carlos Alberto dos Santos. **Controladoria Estratégica**. São Paulo: Atlas, 2004.

PORTER, Michael E. **Estratégia competitiva**: Técnicas para análise de indústrias e da concorrência. 7. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1986.

PORTER, Michael E. **Vantagem competitiva**: Criando e sustentando um desempenho superior. 24. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1989.

SANTOS, Roberto F. ; CALIJURI, Mônica Sionara S.; SANTOS, Neusa Maria Batos F. **Perfil do controller no conjunto organizacional atual brasileiro**. In: IX Congresso Internacional de Custos. Florianópolis: ABC, 2005. Disponível em <[http://www.abcustos.org.br/congresso/view/5?ID\\_CONGRESSO=13](http://www.abcustos.org.br/congresso/view/5?ID_CONGRESSO=13)> Acesso em 28.10.08.

SEVERINO, Antônio Joaquim. **Metodologia do trabalho científico**. São Paulo: Cortez, 2000.

**FACULDADE DE JUSSARA – FAJ**  
**CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**A IMPORTÂNCIA DA CONTROLADORIA NA GESTÃO  
EMPRESARIAL**

**JUSSARA**  
**2008**