

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E HUMANAS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**CONTROLADORIA:
A CONTABILIDADE COMO SUBSÍDIO
PARA A GESTÃO DE EMPRESAS**

RELATÓRIO DE ESTÁGIO

Márcia Helena dos Santos Bento

**Santa Maria, RS, Brasil
2005**

**CONTROLADORIA:
A CONTABILIDADE COMO SUBSÍDIO
PARA A GESTÃO DE EMPRESAS**

por

Márcia Helena dos Santos Bento

Relatório de Estágio apresentado ao Curso de Ciências Contábeis, da Universidade Federal de Santa Maria (UFSM, RS), como requisito parcial para obtenção do grau de **Bacharel em Ciências Contábeis.**

Orientador: Prof. Rodrigo Debus Soares

Santa Maria, RS, Brasil

2005

**Universidade Federal de Santa Maria
Centro de Ciências Sociais e Humanas
Curso de Ciências Contábeis**

O orientador, abaixo assinado,
aprova o relatório de estágio

**CONTROLADORIA:
A CONTABILIDADE COMO SUBSÍDIO
PARA A GESTÃO DE EMPRESAS**

elaborado por
Márcia Helena dos Santos Bento

como requisito parcial para obtenção do grau de
Bacharel em Ciências Contábeis

Prof. Rodrigo Debus Soares, Msc.

Santa Maria, dezembro de 2005.

AGRADECIMENTOS

Ao Professor Ms. Rodrigo Debus Soares pela paciência e incansável orientação na elaboração deste trabalho.

A Professora Tânia Moura da Silva pela dedicação, companheirismo e pela disposição em realizar a revisão metodológica.

Aos Professores do Curso de Ciências Contábeis pela amizade, pelo apoio e conhecimento transmitido nas disciplinas componentes do curso.

Aos colegas e amigos pelo carinho e incentivo demonstrado durante todo o período de curso.

Ao meu companheiro pelo amor e encorajamento sem limites.

Sucesso é conseguir
o que você quer.
Felicidade é querer
o que você conseguiu.
(Lair Ribeiro)

RESUMO

Relatório de Estágio
Departamento de Ciências Contábeis
Universidade Federal de Santa Maria

CONTROLADORIA: A CONTABILIDADE COMO SUBSÍDIO PARA A GESTÃO DE EMPRESAS

AUTORA: MÁRCIA HELENA DOS SANTOS BENTO

ORIENTADOR: PROF. RODRIGO DEBUS SOARES

Data e Local da Defesa: Santa Maria, 30 de novembro de 2005.

Este trabalho tem como premissa, esclarecer os métodos utilizados pela contabilidade para subsidiar um modelo de decisão através da controladoria de forma a atender as empresas de pequeno porte atuantes na área de serviços. A controladoria mostra-se uma grande aliada na busca por respostas que foi comprovado pelo estudo de caso em uma organização de serviços contábeis. Para dar início ao trabalho realizou-se um estudo na relação de *accountability*, reestruturando o organograma da empresa. A partir deste momento, foi realizado um estudo das atividades desenvolvidas utilizando o sistema ABC que demonstrou as ineficiências do método anterior. De posse das informações de custos das atividades passou-se a analisar o sistema de informações utilizado pela empresa, o qual não contempla os requisitos de um software ERP. O sistema orçamentário utilizado não apresenta os métodos de controle necessários para sua eficácia. Por conseqüência, sem um bom sistema de custos e de informações a avaliação de desempenho fica prejudicada.

Palavras-chaves: Controladoria; sistemas de informação; custeio por atividades.

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 – CONTRASTES ENTRE ABC E QUALIDADE TOTAL	29
QUADRO 2 – EFEITO DE MUDANÇAS NAS SUPOSIÇÕES BÁSICAS SOBRE O LUCRO OPERACIONAL ORÇADO	31
QUADRO 3 – ATIVIDADES RETIRADAS DO MANUAL DE CARGOS E FUNÇÕES	39
QUADRO 4 – ATIVIDADES E SUBATIVIDADES DO TIME A	40
QUADRO 5 – ATIVIDADES E SUBATIVIDADES DOS TIMES B E C	40
QUADRO 6 – ATIVIDADES E SUBATIVIDADES DO TIME D	41
QUADRO 7 – TEMPO DE EXECUÇÃO DO SERVIÇO POR CLIENTE	42
QUADRO 8 – TEMPO DAS ATIVIDADES DOS TIMES B E C POR CLIENTE/EXECUTOR.....	42
QUADRO 9 – SUBATIVIDADES DA ATIVIDADE PRINCIPAL	43
QUADRO 10 – CUSTO DA MÃO DE OBRA POR ATIVIDADE	43
QUADRO 11 – PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO DA ORGANIZAÇÃO	46
QUADRO 12 – PADRÃO DE QUANTIDADE DE HORAS DE MÃO-DE-OBRA.....	47
QUADRO 13 – CUSTO PADRÃO HORÁRIO DE MOD.....	47
QUADRO 14 – ANÁLISE DE DESEMPENHO FCS/PPR	48
QUADRO 15 – AVALIAÇÃO 360º	49
QUADRO 16 – MODELO PROPOSTO.....	50

LISTA DE FIGURAS

FIGURA 1 – ORGANOGAMA RIZZATTI & ASSOCIADOS	12
FIGURA 2 – SUBSISTEMAS EMPRESARIAIS: DIVISÃO SISTÊMICA EM FUNÇÃO DA DINÂMICA AMBIENTAL	20
FIGURA 3 – MODELO DE GESTÃO.....	21
FIGURA 4 – PROCESSO DE DECISÃO	23
FIGURA 5 – CADEIA DE ACCOUNTABILITY	25
FIGURA 6 – EVENTO, TRANSAÇÃO E ATIVIDADE.....	27
FIGURA 7 – ORGANOGAMA PROPOSTO – 1ª LINHA	34
FIGURA 8 – ORGANOGAMA PROPOSTO – 2ª LINHA	35
FIGURA 9 – ORGANOGAMA PROPOSTO – 3ª LINHA	35
FIGURA 10 – ORGANOGAMA PROPOSTO – 4ª LINHA	36
FIGURA 11 – ORGANOGAMA PROPOSTO – 5ª LINHA	37
FIGURA 12 – ORGANOGAMA ATUAL – 6ª LINHA	38
FIGURA 13 – ORGANOGAMA PROPOSTO (COMPLETO)	38
FIGURA 14 – ABRANGÊNCIA E SUBSISTEMAS DE UM ERP	45

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABC -	Activity Based Costing (custeio por atividades)
ABM -	Activity Based Management (gerenciamento baseado em atividades)
AEC -	Atendimento Externo ao Cliente
AGQ -	Associação Gaúcha da Qualidade
APAE -	Associação de Pais e Amigos dos Excepcionais
APRV -	Aprovado
BAM -	Balancetes Mensais
CAGED -	Cadastro Geral de Empregados e Desempregados
CAP -	Comitê de Alta Performance
CH -	Capital Humano
CI -	Conhecimento Interno
CRC -	Conselho Regional de Contabilidade
D-olho -	Programa 5S
EAP -	Equipe de Alta Performance
ERP -	Enterprise Resource Planning
FCS -	Fator Crítico de Sucesso
FGTS -	Fundo de Garantia do Tempo de Serviço
INSS -	Instituto Nacional de Seguridade Social
ONG -	Organização Não Governamental
PAC -	Programa de Autodesenvolvimento Continuo
PMBEP -	Prazo Médio de Balancetes Entregues no Prazo
PGQP -	Programa Gaúcho de Qualidade e Produtividade
PMSC -	Pesquisa Mensal de Satisfação do Cliente
PPR -	Programa de Participação nos Resultados
R&A -	Rizzatti & Associados
RAIS -	Relação Anual de Informações Sociais
REC -	Recebido
RIRA -	Regulamento Interno Rizzatti & Associados
SA -	Sistema de Avaliação
SAE -	Seminário Anual Estratégico
SBDG -	Sociedade Brasileira de Dinâmica de Grupos
SEBRAE -	Serviço de Apoio às Micro e Pequenas Empresas
SGI -	Sistema de Gerenciamento de Indicadores
SICAF -	Sistema de Cadastramento Unificado de Fornecedores
SIGE -	Sistemas Integrados de Gestão Empresarial
TQM -	Total Quality Management
UFSM -	Universidade Federal de Santa Maria

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	10
1.1	APRESENTAÇÃO	10
1.2	DADOS DO SUPERVISOR:	10
1.3	ORGANIZAÇÃO:.....	10
1.4	HISTÓRICO:.....	10
1.5	OBJETIVOS DA ORGANIZAÇÃO:	11
1.6	DADOS DA ORGANIZAÇÃO:	11
1.7	SITUAÇÃO ENCONTRADA:	12
1.8	ÁREA DE ATUAÇÃO:.....	13
1.9	IDENTIFICAÇÃO DO PROBLEMA:	13
1.10	OBJETIVOS:.....	14
1.10.1	<i>Objetivo Geral:</i>	14
1.10.2	<i>Objetivos Específicos:</i>	14
1.11	METODOLOGIA:	14
1.12	JUSTIFICATIVA:	15
1.13	ESTRUTURA DO TRABALHO:.....	15
2	ABORDAGEM TÉCNICA:.....	17
2.1	CONTEXTUALIZAÇÃO DE GESTÃO.....	17
2.2	O PROCESSO DA CONTROLADORIA NA GESTÃO.....	18
2.2.1	<i>Modelo de gestão</i>	19
2.2.2	<i>Modelo de decisão</i>	22
2.2.3	<i>Modelo de informação</i>	23
2.2.4	<i>Modelo de mensuração</i>	24
2.2.5	<i>Accountability: autoridade, responsabilidade e controlabilidade</i>	25
2.3	GESTÃO DE CUSTOS	26
2.3.1	<i>Custeio baseado em atividades (ABC)</i>	26
2.3.2	<i>ABC e a Qualidade Total</i>	28
2.3.3	<i>Mapeamento de atividades</i>	29
2.3.4	<i>Estabelecimento de padrões</i>	29
2.4	SISTEMA ORÇAMENTÁRIO.....	30
2.4.1	<i>Orçamento flexível e orçamento estático</i>	32
2.5	AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO.....	32
3	RELATÓRIO DAS ATIVIDADES EXECUTADAS	34
3.1	ESTRUTURA ORGANIZACIONAL	34
3.1.1	<i>Organograma</i>	34
3.1.2	<i>Accountability</i>	38
3.2	ANÁLISE DOS CUSTOS	39
3.2.1	<i>Mapeamento das Atividades</i>	39
3.2.2	<i>Coleta de Dados</i>	41
3.2.3	<i>Análise dos Dados</i>	42
3.3	SISTEMA DE INFORMAÇÕES	44
3.4	SISTEMA ORÇAMENTÁRIO	46
3.5	AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO	48
3.6	MODELO PROPOSTO	49
4	CONSIDERAÇÕES FINAIS	51
5	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	53

1 INTRODUÇÃO

1.1 Apresentação:

O trabalho apresentado a seguir reuniu diversos autores em torno de um tema de relevância e praticidade nos dias hoje: a controladoria.

A gama de assuntos correlacionados demonstra a complexidade do assunto e a profundidade, colocado de forma prática e aplicada servirá de base para trabalhos mais aprofundados relativos ao tema.

De forma simples, procurou-se, sobretudo, a aplicabilidade de diversas teorias, ilustrando com clareza e objetividade todos os procedimentos utilizados.

Este trabalho caracteriza-se por uma leitura agradável sobre o tema mais procurado da última década, tratado com a seriedade e modernidade que o tema exige.

1.2 Dados do supervisor:

O estágio foi realizado sob supervisão do contador e diretor da empresa facilitadora Carlinho Antônio Rizzatti, formado pela UFSM no ano de 1981, registrado no CRC/RS sob o n.º 40.347/O.

1.3 Organização:

A empresa facilitadora deste trabalho denomina-se Rizzatti Contabilidade e Assessoria Ltda e tem por nome fantasia e marca registrada Rizzatti & Associados, possui o registro no CRC/RS de n.º 3.461/O e no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas nº 94.980.604/0001-95.

1.4 Histórico:

A origem da empresa data de 1º de janeiro de 1993, quando Carlinho Antônio Rizzatti, contador, ao se aposentar como funcionário público federal criou a empresa Rizzatti Contabilidade e Assessoria Ltda juntamente com um sócio e um colaborador.

Em 1997 o estagiário de contabilidade da UFSM Marcos Fiedoruk passou a fazer parte da empresa que já contava com cinco colaboradores e, em 2002 após a conclusão do curso tornou-se sócio permanecendo até os dias de hoje.

Devido ao perfil da empresa formadora de profissionais, em 2004 outros três colaboradores passaram a fazer parte da sociedade, quando já contava com 16 colaboradores, sendo dois consultores do SEBRAE.

A diferenciação no mercado sustenta-se ainda em uma sólida base de conhecimento técnico, focado em treinamento permanente, além da gestão pela qualidade total implantada na empresa desde 1996 e que permanece até os dias de hoje.

1.5 Objetivos da organização:

A Rizzatti & Associados é uma sociedade limitada, prestadora de serviços que tem como objetivos a prestação de serviços nas áreas contábil, gestão empresarial, treinamentos, registros legais, assessoria jurídica e psicologia organizacional.

Com ênfase em serviços de contabilidade, centralizando seu público-alvo nas pequenas e médias empresas e com um perfil de parceria em gestão, apresenta-se como um apoio para os clientes, com soluções nas áreas de contabilidade e gestão, dando foco especial para a informação e servindo de subsídio para o gerenciamento de outras organizações.

A empresa apresenta como produtos as seguintes atividades: Balancete Mensal, Fluxo de Caixa Projetado, *Software* Livro Caixa, ERP Empresário 3, Informativo R&A, Seminário Sábado R&A, Treinamento em Gestão Organizacional, Registros de Marcas e Patentes, Gestão de Pessoas, além de parcerias com Assessoria Jurídica, AGQ, SEBRAE, PGQP e SBDG.

1.6 Dados da organização:

A Rizzatti & Associados localiza-se a Rua Conde de Porto Alegre, número 1050, loja, bairro centro, nesta cidade.

Elabora seus demonstrativos contábeis na forma da lei e sua tributação é realizada pelo Lucro Real e embora não haja obrigatoriedade, desde 2003 divulga seu Balanço Social.

O seu funcionamento é regido pelo Código de Ética do Contabilista, pelo Regulamento Interno R&A (RIRA), coordenado pelo Comitê de Alta Performance (CAP) e planejado anualmente por ocasião do Seminário Anual Estratégico (SAE).

Possui programas com a finalidade de promover o bem estar de seus colaboradores, seu principal capital intelectual, como o Programa de Participação nos Re-

sultados (PPR), ginástica laboral e o Programa de Autodesenvolvimento Continuado (PAC).

A preocupação com os danos ambientais causados pela atividade é demonstrada através da separação do lixo seco e orgânico, sendo o seco doado para o Projeto Esperança/Cooesperança e do controle do consumo de energia elétrica.

A responsabilidade solidária é fortemente destacada em campanhas de doações para a APAE e Creche Nossa Senhora das Vitórias, com arrecadação de alimentos, brinquedos, material escolar e medicamentos.

A comprovação do reconhecimento da sociedade pelos projetos, ocorre através das premiações e certificações recebidas de entidades públicas e ONGs, como segue: Certificação de Responsabilidade Social da Assembléia Legislativa do RS, Selo Empresa Amiga da Criança da Abrinq (a primeira empresa da cidade a conquistar o selo), Prêmio Talentos Empreendedores 2004 categoria Inovação Tecnológica do SEBRAE-RS, Troféu Prata 2004 do Programa Gaúcho de Qualidade e Produtividade, Troféu Competitividade 2004 do Movimento Brasil Competitivo.

1.7 Situação encontrada:

Após análise do organograma da empresa, representado pela Figura 1 abaixo, verifica-se que a mesma utiliza o sistema de departamentalização, dividindo suas atividades principais em quatro departamentos denominados Time A, Time B, Time C e Time D.

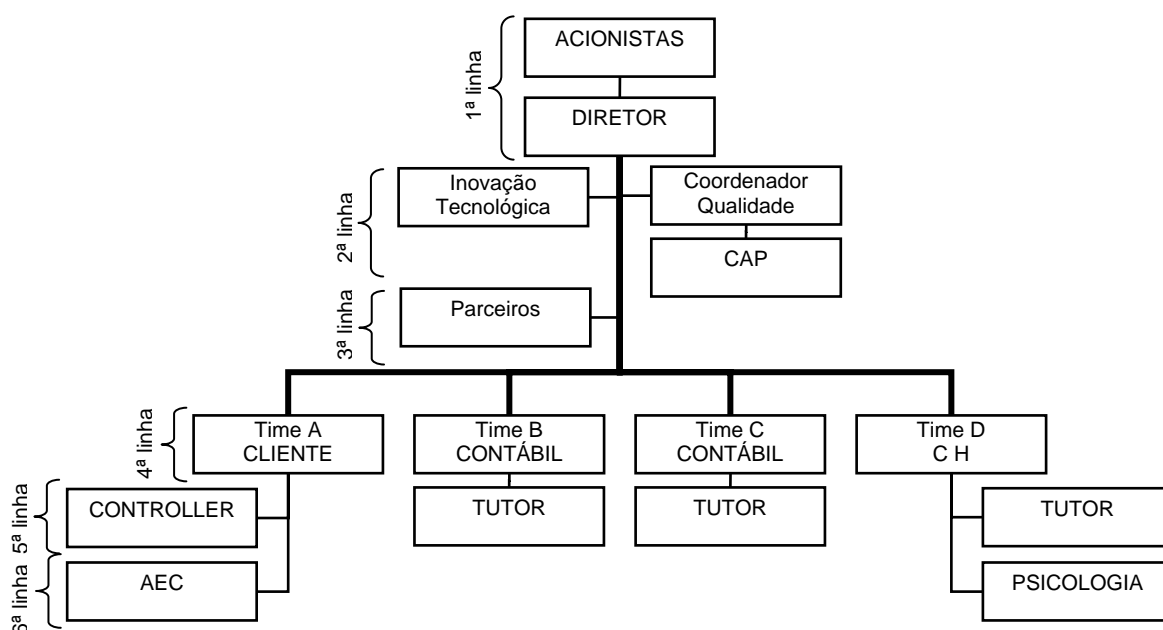


Figura 1 – Organograma Rizzatti & Associados

O Time A compreende as atividades administrativas e financeiras da empresa, no qual encontra-se a função de *controller* (subordinada ao líder de time) utilizando o software Empresário 3 e realizando controle de estoque, contas a pagar e a receber e, ainda, o controle dos horários de entrada e saída de colaboradores.

Nos Times B e C estão compreendidas as atividades operacionais da empresa, inclusive seu principal serviço, a elaboração de “BAM - Balancetes Mensais” (contabilidade/livro caixa). Já no Time D são executadas as atividades de departamento pessoal, tanto da empresa quanto a dos clientes influenciando diretamente no principal serviço (BAM).

Os times estão subordinados diretamente ao diretor (representante da alta direção) e, este a uma comissão formada por cinco acionistas representantes da Rizzatti & Associados.

O setor financeiro na empresa (Time A) não oferece as informações necessárias para a tomada de decisão por parte da direção, como por exemplo, os custos de cada atividade desenvolvida pela empresa.

A contabilidade não fornece subsídios para a tomada de decisão, sendo uma ferramenta à margem do setor de controladoria.

O planejamento estratégico da empresa é realizado através do Seminário Anual Estratégico realizado com a participação de todos os colaboradores, onde é abordada a revisão do negócio, missão, visão e políticas da empresa e, após a colocação das diretrizes pela alta direção, os colaboradores elaboram os planos de ação para o próximo período. O plano orçamentário utilizado para embasamento do planejamento estratégico é precário sem ações de controle e manutenção.

Devido à empresa não utilizar corretamente o plano orçamentário, não realiza sua avaliação de desempenho, pois não possui um padrão para se comparar.

1.8 Área de atuação:

O estágio será desenvolvido na área de controladoria da empresa, que conforme o organograma está inserida no Time A – Relacionamento com o Cliente.

1.9 Identificação do problema:

Como a contabilidade pode subsidiar um modelo de decisão através da controladoria de forma a atender as empresas de pequeno porte atuantes na área de serviços.

1.10 Objetivos:

1.10.1 Objetivo geral:

Criar um modelo de decisão a ser utilizado pela alta direção que proporcione à empresa a oportunidade de escolher a melhor estratégia para o momento.

1.10.2 Objetivos específicos:

- a) readequar o organograma da empresa, a fim de proporcionar maior independência ao *controller*;
- b) identificar as atividades inerentes a cada setor/departamento da empresa, bem como os valores de mão-de-obra necessários;
- c) analisar o sistema de informações utilizado para a tomada de decisão;
- d) formalizar um sistema orçamentário para a alocação equilibrada de recursos em cada departamento;
- e) adequar o sistema de avaliação de desempenho.

1.11 Metodologia:

A metodologia utilizada neste estágio é o estudo de caso aplicada a uma empresa de serviços contábeis por objetivar a fundamentação e comprovação dos conceitos expostos.

O estudo de caso, como afirma Nogas (2004; p. 95 apud GOODE e HATT, 1975, p.422) “é uma abordagem que considera qualquer unidade social como um todo”, portanto é uma forma de possibilitar um estudo aprofundado sobre determinado tema, o qual não seria possível em um universo maior.

Conforme Silva (2003; p. 63 apud GIL, 1996) estão entre as vantagens do estudo de caso o estímulo a novas descobertas, uma ênfase na totalidade e a simplicidade dos procedimentos.

O início do estudo de caso se dá pela escolha do tema, seguido do levantamento da bibliografia necessária para discorrer sobre o assunto e dos dados da organização objeto do estudo.

Em seguida são realizados os procedimentos referentes à fundamentação teórica e ao levantamento de evidências que caracterizem a organização. A partir destes dados cabe a análise e interpretação deste e a devida conclusão e relatório final.

Este estudo de caso, a partir da comparação da teoria com uma realidade empresarial, será capaz de expor sugestões de melhoria à organização.

1.12 Justificativa:

Este trabalho justifica-se devido à relevância das informações, principalmente as de caráter contábil, prestadas à alta direção da empresa, servindo como base para a tomada de decisões e importando inclusive, na manutenção da empresa em um mercado altamente competitivo.

Objetiva-se com este estudo a organização interna do fluxo de informações de forma a criar subsistemas capazes de inter-relacionar-se atingindo cada um destes um resultado ótimo. Dessa forma, o responsável de cada setor agirá como “dono” de seu setor e colaborará para o alcance desse resultado.

A soma dos resultados ótimos de cada departamento resume-se no nível de eficácia da empresa, pois de forma sinérgica, o resultado será muito mais que apenas sua soma aritmética.

Considera-se que o sistema integrado de informações possa abastecer todos os departamentos da empresa com informações de qualidade contribuindo para a gestão eficaz da empresa.

Em relação ao sistema integrado de informações, Nakagawa (1993; p.15) afirma que:

Com a globalização de mercados, o consumo eficiente e eficaz de recursos das empresas requer tanto um processo flexível e dinâmico de planejamento e controle de operações, como também um adequado sistema de informações que suporte esta forma de gestão.

Essas informações necessitam ser fidedignas, e apresentadas por profissional com conhecimentos profundos na área contábil e de finanças, que possua visão sistêmica da empresa e do mercado no qual está inserido, a fim de propor mudanças e acompanhar o desenvolvimento de novas tecnologias.

O *controller*, conforme entendimento de Perez Júnior (1995), atuará de maneira a assessorar a gestão sendo responsável não pela elaboração das informações e sim pela compilação, síntese e análise destas.

A controladoria, implementada de forma adequada e por profissionais qualificados, tem condições de suprir estas necessidades e ser responsável pela excelente gestão de uma empresa.

1.13 Estrutura do trabalho:

O trabalho que se apresentará a seguir será dividido em quatro capítulos, sendo o primeiro a introdução, composto pela apresentação, dados da organização

que serviu de apoio ao estágio, descrição da situação encontrada e especificação do problema, objetivos, justificativa e metodologia utilizada.

No segundo capítulo será abordada a revisão bibliográfica com o objetivo de fundamentar o referido trabalho, trazendo tópicos esclarecedores sobre a contextualização de gestão, o processo de controladoria, gestão de custos, sistema orçamentário e avaliação de desempenho.

O relato das atividades constará no terceiro capítulo, iniciando o estudo pela estrutura organizacional da empresa, a análise dos custos derivados do levantamento das atividades executadas, uma análise do sistema de informações utilizado na empresa, o sistema orçamentário e a avaliação de desempenho.

Por conseguinte, no último capítulo encontrar-se-ão as considerações finais onde serão abordadas as sugestões e conclusões derivadas do estágio.

2 ABORDAGEM TÉCNICA:

Objetivando a criação de um modelo de estudo, selecionou-se diversos conceitos aplicados à organização objeto de estudo deste trabalho, promovendo a formação de conhecimentos necessários à aplicabilidade da contabilidade como ferramenta de gestão.

A seguir, realizar-se-ão comentários aos diversos conceitos estudados com base no material didático desenvolvido por profissionais capacitados na área abordada.

2.1 Contextualização de gestão

A Contabilidade, desde o seu aparecimento, vem se modificando através dos tempos para adequar-se às novas necessidades de seus usuários. Embora tenha por finalidade “manter o registro e o controle do patrimônio das entidades...” como afirma Franco (1990; p.19), a contabilidade hoje, mostra-se como uma ferramenta essencial de apoio no controle e na gestão das empresas.

As mudanças econômicas ocorridas na última década têm influenciado diretamente na gestão de empresas, a competitividade acirrada em uma economia aberta ainda é, infelizmente, novidade para alguns gestores. A política inflacionária proporcionava grandes lucros com a simples atividade de armazenar estoques. Hoje, com a grande concorrência e lucros cada vez menores, a demanda por decisões gerenciais rápidas e acertadas é cada vez mais crescente.

Estas influências atingiram também a área de serviços, encarecendo a mão de obra e desvalorizando o valor do serviço prestado. Mais especificamente, na área contábil, mudanças tecnológicas e estruturais relativas ao serviço prestado têm tirado do mercado vários profissionais.

Entre as mudanças tecnológicas podemos citar desde a escrituração manual de livros, passando pela mecanizada, até o processamento eletrônico dos registros contábeis. Derivado destes fatos, o profissional da contabilidade precisou envolver-se mais na gestão da empresa do que apenas no aspecto tributário.

Atualmente, a contabilidade constitui-se na fonte de informações de maior eficácia dentro de uma organização, desde que utilizada com fins gerenciais ao invés

de mero atendimento ao fisco. Figueiredo (1997; p.24), contribui no momento em que afirma que “a contabilidade moderna tem-se caracterizado como uma das ferramentas mais úteis aos gestores na otimização do processo de tomada de decisão”, o que não exclui outras fontes de informações.

Neste processo surge o papel do contador gerencial, enfocando a contabilidade não como mero sistema de registro de fatos contábeis, mas abordando de forma sistêmica as operações da empresa, formando conexões e embasando alternativas nunca antes pensadas.

2.2 O processo da controladoria na gestão

No processo de gestão defasado as decisões eram tomadas apenas com base na habilidade pessoal de seus gestores, e suas conseqüências eram observadas e corrigidas num processo de tentativa e erro. O conhecimento, portanto, era obtido de acordo com a experiência dos gestores.

A empresa como um sistema aberto, interage como meio ambiente, modificando-se conforme o meio e, também, modificando o meio através de suas ações. Dessa forma diversas informações circundam dentro e fora da empresa, dividindo-se em diversos subsistemas controláveis e portanto, requisitando diversos tipos de informações atualizadas em tempo real.

Estas modificações dificultaram a tomada de decisão no momento em que não há mais oportunidade para errar. A velocidade exigida não permite que o gestor reconsidere sua decisão aumentando a necessidade de um maior número de informações para que se possa decidir sobre qualquer evento.

Muitas destas informações podem ser disponibilizadas pela contabilidade visto que tem como objetivo “o fornecimento de informações para vários usuários, de forma a propiciar-lhes decisões informadas” como afirma NAKAGAWA (1993; p.75).

A contabilidade, no entanto, pode atuar no ramo de controladoria pois possui conhecimentos financeiros e contábeis de grande valia no sistema de gestão.

Nogas (2004; p.19) define controladoria como “um conjunto de conhecimentos e funções relacionados com a gestão econômica da empresa”. Já Figueiredo (1997; p.26 apud MOSSIMANN, 1993) visualiza a controladoria sob dois enfoques: administrativamente e como uma área do conhecimento humano e depois concorda com

Nogas dizendo que “a Controladoria consiste em um corpo de doutrinas e conhecimento relativos à gestão econômica”.

De fato a controladoria influencia diretamente no sistema econômico da empresa, embasando todas as decisões da empresa nas diversas áreas de conhecimento, o que a torna tão complexa e fascinante.

Portanto tem por finalidade, como relata Figueiredo (1997; p. 27), “garantir informações adequadas ao processo decisório, colaborando com os gestores na busca da eficácia gerencial”.

Todas estas informações precisam estar condensadas de forma a possibilitar sua consulta e atualização, além de facilitar a visualização das diversas alternativas e das conseqüências decorrentes de cada ação ou omissão.

Nogas (2004) afirmou que os gestores deveriam utilizar um estudo que possibilitasse a escolha da melhor estratégia para a tomada de decisão. Este estudo serviria, inclusive, como modelo para futuras decisões da organização, possibilitando prever as prováveis conseqüências de cada alternativa.

2.2.1 Modelo de gestão

Qualquer empresa segue um modelo de gestão, seja ele descrito ou não. Assim como os valores, a gestão da empresa representa muitos traços da personalidade de seu gestor, o que definirá qual estilo de gestão adotado. Gerir, para Nogas (2004; p.28) “é o ato de conduzir, sendo gestão conceituada como a atividade de se conduzir uma empresa ao atingimento do resultado planejado, através de ações desencadeadas pelas pessoas”.

Para Figueiredo (1997; p.30) as mudanças no modelo de gestão dão-se por mudanças nas pessoas e não no ambiente e define modelo de gestão como:

[...] um conjunto de princípios e definições que decorrem de crenças específicas e traduzem um conjunto de idéias, crenças e valores dos principais executivos, impactando assim todos os demais subsistemas empresariais; é, em síntese, um grande modelo de controle, pois nele são definidas as diretrizes de como os gestores vão ser avaliados, e os princípios de como a empresa vai ser administrada.

Para a criação deste modelo é necessário o gerenciamento de diversos sistemas que interajam simultaneamente fornecendo dados e informações para a tomada de decisão dos gestores.

Figueiredo (1997), apresenta esses sistemas como “Subsistemas Empresariais”, ilustrando da seguinte forma:

- institucional: missão, crenças, valores;
- administração: planejamento, controle, gerenciamento, mecanismo de controle;
- organização: estrutura, autoridade, responsabilidade, adequação da estrutura.
- produção: técnicas/métodos/objetivos, modificação/adaptação.
- psico/sócio/político/cultural: cultura, comportamento humano, harmonização das características, unidades para atingir objetivos.
- informação: suporte do planejamento e controle, reflexos, decisão, qual a informação/como/onde/quando, unidade na linguagem da organização.

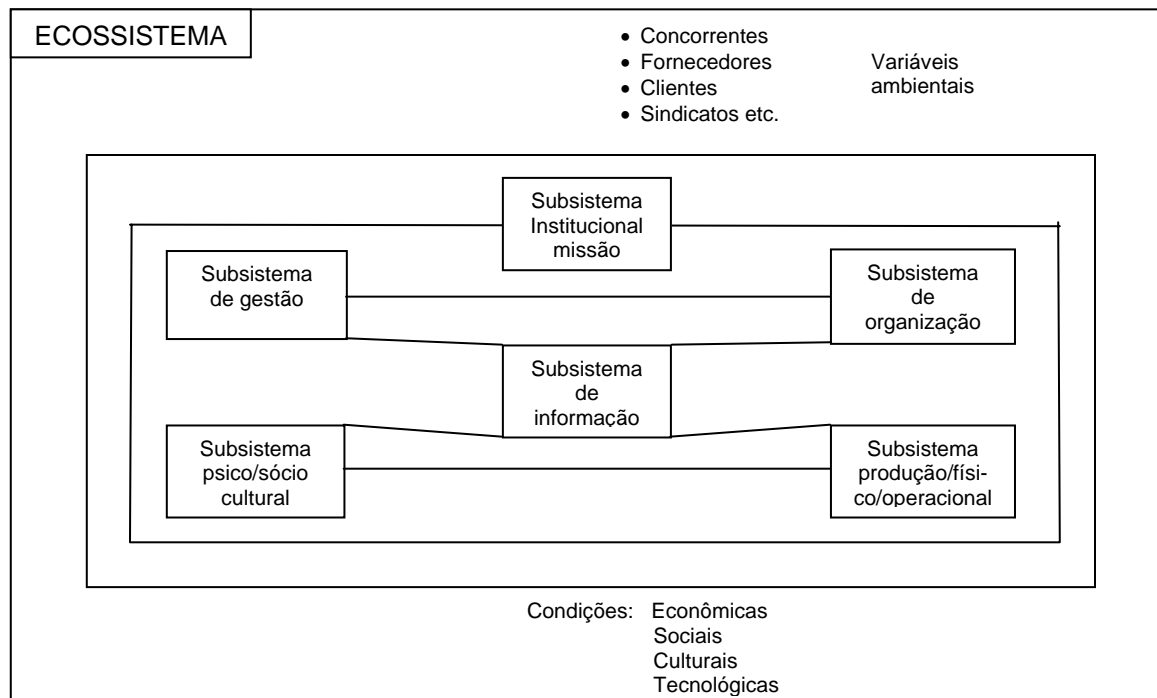


Figura 2 – Subsistemas empresariais: divisão sistêmica em função da dinâmica ambiental
Fonte: Figueiredo (1997; p. 25)

O modelo de gestão, conforme Perez Júnior (1995), é decorrente da missão estabelecida e dos propósitos e objetivos a serem alcançados, representando a forma de desenvolvimento do negócio da empresa.

No entanto, Nakagawa (1993) considera o modelo de gestão constituído por um subsistema estratégico e outro operacional que se distanciam à medida que a empresa cresce. O subsistema estratégico é decorrente da interação da empresa com o meio externo e o subsistema operacional decorrente do ambiente interno.

No subsistema operacional estariam os conjuntos de variáveis que condicionam as relações dinâmicas dos subsistemas internos da empresa, as quais foram citadas por Figueiredo na figura 2.

Conclui-se que o modelo de gestão coloca em um plano todos os sistemas os quais o gestor deverá ter informações.

Na figura abaixo, Perez Júnior (1995; p. 17), faz uma representação de um modelo de gestão que, conforme o porte da empresa a ser implantado poderá sofrer adaptações:

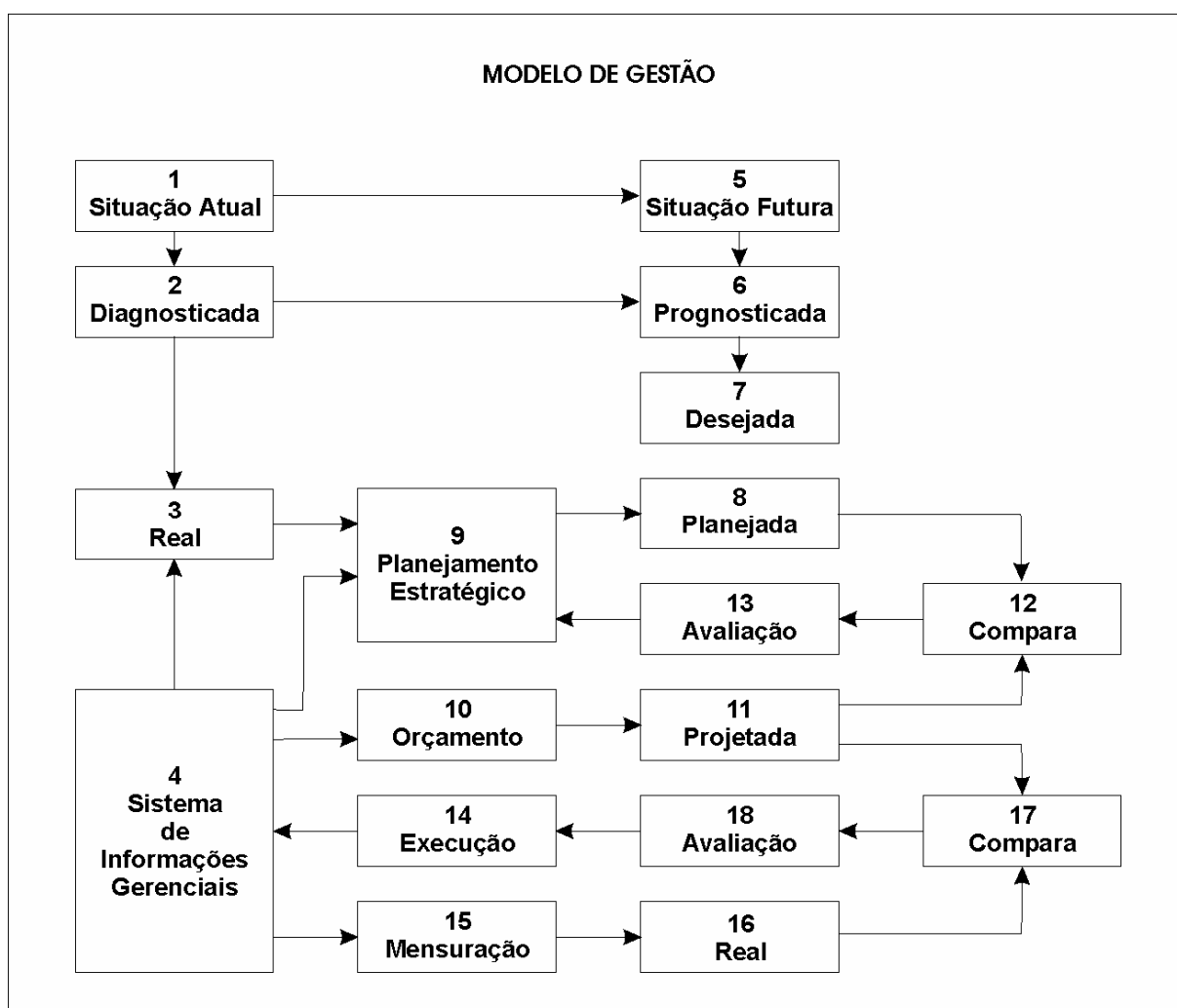


Figura 3 – Modelo de Gestão.
Fonte: Perez Júnior (1995; p. 17)

Analisando a situação atual, com base nos acontecimentos passados (diagnóstico), pode-se chegar a uma situação futura (o que a empresa será), corrigida pela tendência de mercado (prognóstico) e pelo o que a empresa sonha ser (situação desejada) resultando em uma situação futura planejada.

A importância do modelo de gestão está no alinhamento das decisões constantes do modelo de decisão com o negócio, missão e visão de futuro da empresa, evitando distorções de rumo.

2.2.2 Modelo de decisão

O modelo de decisão é conceituado por Figueiredo (1997; p.33) como “uma definição de como vão ser combinados cursos de ação para que determinado estado da natureza seja alcançado, é um molde para escolher a alternativa a ser objetivada”.

Nogas (2004; p.30) esclarece o conceito de modelo de decisão e expõe seu objetivo conforme citado abaixo:

O modelo de decisão objetiva auxiliar a organização no alcance e otimização do resultado em termos de empresa e de áreas, sendo que este modelo define como vão ser combinados cursos de ação para que determinado estado da natureza seja alcançado, tratando-se, neste caso, de um molde para escolher a alternativa a ser objetivada.

Portanto este modelo proporcionará a eficácia na tomada de decisão no momento em que a ação escolhida pela Alta Direção será a que tiver melhor custo/benefício¹.

O processo de tomada de decisão, conforme Figueiredo (1997), possui fases distintas iniciando na definição do problema, seguindo para a obtenção dos fatos, formulação das alternativas, ponderação e decisão, onde se encerra o processo com a escolha da ação a ser implementada.

O conceito de decisão é dado por Nogas (2004) quando esclarece que decisão é a escolha de uma ação em determinado ponto do tempo e ressalta sete elementos da ação. São eles:

- a. o tomador de decisões - o indivíduo ou grupo que está tomando a decisão;
- b. os objetivos - fins buscados pelo tomador de decisões quando efetua sua escolha;
- c. o sistema de valor ou preferências relativos aos critérios utilizados pelo indivíduo ou grupo quando toma decisões;
- d. as estratégias - os diferentes cursos de ação que o indivíduo ou grupo pode escolher com base nos recursos sob seu controle;

¹ Custo/Benefício é o termo utilizado para representar a operação ou alternativa que proporcionará o menor custo com maior benefício.

- e. os estados ambientais - fatores que não estão sob o controle do indivíduo ou grupo, mas que afetam decisivamente na escolha da estratégia mais adequada;
- f. os resultados ou conseqüências – derivados de uma dada estratégia e de um dado estado ambiental;
- g. o ponto do tempo em que a decisão foi tomada.

Desse modo, o tomador de decisões precisará seguir alguns passos para a resolução de problemas. O gráfico a seguir, embasado no modelo decisório citado por Nogas (2004), resume os procedimentos para a resolução da maioria dos problemas:

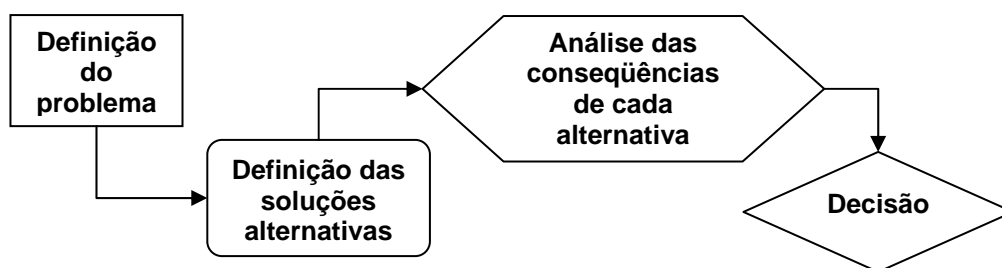


Figura 4 – Processo de decisão

Conforme o fluxograma o processo de decisão inicia-se com o reconhecimento e aceitação do problema, passa por um processo de *brainstorm* e depois por uma seleção das alternativas dadas para só então chegar ao momento de decidir.

2.2.3 Modelo de informação

Conceituados os modelos de gestão e decisão, cabe agora conceituar o modelo de informação, que servirá para compatibilizar as informações advindas do sistema de informações de forma que estas possam alimentar o modelo de decisão.

O modelo de informação, citado por Nogas (2004; p.33) “é aquele que tem como objetivo a captação de dados, seu tratamento (processamento) e a distribuição da informação”.

As informações tratadas por este modelo e, que suprirão o modelo de decisão, terão caráter probabilístico, pois não há como ter certeza do comportamento destas no futuro, entretanto se observadas características como a atualização, a confiabilidade e o intervalo de tempo em que foram captadas pode-se diminuir o risco de decisão a um nível aceitável.

Nesta ocasião, faz-se necessário a distinção entre dados e informações, a qual Nakagawa (1993; p.59 apud HENDRIKSEN, 1977) coloca da seguinte forma:

A Contabilidade faz uma distinção geral relevante entre dados e informação. Os dados podem ser definidos como mensurações ou descrições de objetos ou eventos. Se estes dados já são conhecidos ou não interessam à pessoa a quem são comunicados, não podem ser definidos como informação. A informação pode ser definida como um dado (ou conjunto de dados) que provoca o efeito surpresa na pessoa que a recebe. Além disso, ela deve reduzir a incerteza, comunicar uma mensagem, ter um valor superior ao seu custo e ser capaz, potencialmente, de evocar uma resposta do tomador de decisão.

Nesta citação, o autor primeiramente faz uma distinção entre dados e informações ressaltando que se a informação já é conhecida e/ou não é interessante ao receptor não poderá ser definida como tal e, posteriormente, faz uma relação de valor (o que muitos acabam esquecendo na hora de investir em sistemas de informação) e com o tomador de decisão, o que vem a confirmar o intercâmbio do modelo de informação com o modelo de decisão.

2.2.4 Modelo de mensuração

O último modelo a ser considerado, é o modelo de mensuração que, segundo Figueiredo (1997; p.34), “é uma proposta conceitual que visa expressar em forma de padrão as metas já claramente definidas em relação às quais as decisões serão tomadas”.

A mensuração torna-se essencial por oportunizar ao tomador de decisão a visualização de todo o processo, bem como a quantificação das informações.

Neste tópico, há uma discordância entre dois autores. Figueiredo (1997; p.35) afirma que “as decisões que contemplam eventos econômicos operacionais caracterizam o modelo de mensuração, já que decisões estratégicas são mais de caráter qualitativo”. Entretanto, Nogas (2004; p. 34) opõe-se abordando que “[...] não se deve esquecer que dados não monetários, como capacidade de produção em toneladas ou números de operários, podem muitas vezes ser relevante para certas predições e para tomada de decisões” e, mais adiante complementa:

A mensuração de valores não monetários é um desafio para os gestores contemporâneos tendo em vista que as capacidades, tecnologias, conhecimentos e outros intangíveis, desenvolvidos pelas organizações resultam em aumento de seu valor de mercado mas torna-se difícil retratá-los num modelo de informação tradicional.

Observa-se aqui, a constante transformação dos conhecimentos e crescimento da demanda por informações cada vez mais precisas e englobando o maior número de fatores, a ponto de dificultar sua apresentação e, por conseqüência, seu controle. Quanto maior a agressividade do mercado e da economia, maior será o número de informações necessárias para uma boa gestão.

As informações gerenciais deverão estar de tal forma organizadas e integradas, para que possam contribuir com a gestão. De posse destas informações, trabalhadas, organizadas, integradas e interligadas, ocorrerá o processo de decisão, primeiramente no maior nível hierárquico, seguindo após para os demais níveis.

Entretanto, escolher entre a alternativa A ou B, não levará a lugar algum se não for dada continuidade ao processo. As ações derivadas do processo decisório deverão ser efetivamente controladas a fim de reabastecer o sistema de informações e, assim iniciar um novo ciclo.

2.2.5 *Accountability*: autoridade, responsabilidade e controlabilidade

Accountability, como define Nakagawa (1993; p. 17) é a obrigação de se prestar contas dos resultados obtidos, em função das responsabilidades que decorrem de uma delegação de poder.

Então quando uma pessoa delega autoridade a outra transmite a esta a responsabilidade de cumprir a tarefa tão bem quanto aquela. Em grandes empresas este a cadeia de *accountability* se torna mais clara como podemos ver no exemplo abaixo:

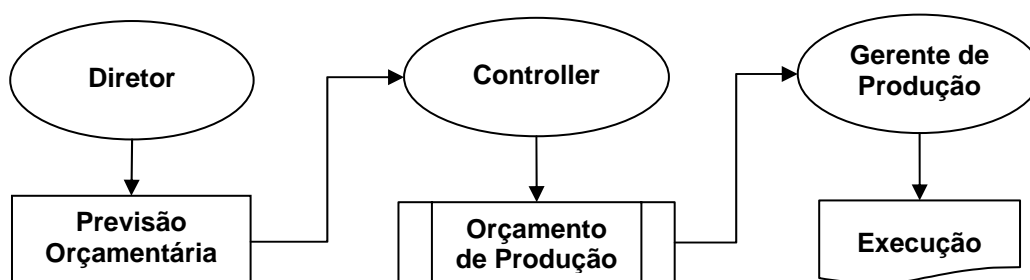


Figura 5 – Cadeia de Accountability

Perez Júnior (1995; p.32) expõe que na cadeia de *accountability* a expectativa será sempre a gestão eficiente e eficaz dos negócios da empresa, em busca de um resultado ótimo².

² Através do estabelecimento de modelo de decisão para cada evento que torne possível a caracterização da alternativa otimizador de cada decisão, considerando o modelo da apuração do resultado correto. Nakagawa (1993; p.10).

A velocidade exigida para a tomada de decisão exige a descentralização de poder e, portanto a delegação de autoridade. Empresas centralizadoras mantêm a autoridade no pico da pirâmide, enquanto as descentralizadoras a levam para a base. Nogas (2004; p.35 apud KAPLAN, 2000) confirma relatando que:

“Empresas centralizadas reservam maior parte do poder de tomada de decisão para os executivos seniores” e ainda que “muitas empresas altamente centralizadas estão impossibilitadas de responder efetivamente ou rapidamente aos seus ambientes; então a centralização é mais cabível nas empresas que se adaptam melhor em ambientes estáveis”.

Controlabilidade, conforme conceitua Horngren (2004; p.180), é o grau de influência que um gerente tem sobre custos, receitas e itens relacionados. O estabelecimento da controlabilidade esbarra em duas limitações: dificilmente um custo estará sob a responsabilidade de uma única pessoa e a inaplicabilidade de análises de longo prazo em ambientes de alta rotatividade.

2.3 Gestão de custos

Controlar, como conceitua Martins (2003; p. 305), “significa conhecer a realidade, compará-la com o que deveria ser, tomar conhecimento rápido das divergências e suas origens e tomar atitudes para sua correção”, com estes conceitos pode-se concluir que conhecer os custos não é o bastante para dizer que se tem controle.

Por conseguinte, um bom sistema de custos é indispensável para alimentar o sistema de controle, pois não há como “conhecer a realidade” sem conhecer o custo do serviço desenvolvido pela empresa.

2.3.1 Custeio baseado em atividades (ABC)

O ABC (*Activity Based Costing*), conforme Nakagawa (1995; p.40) trata-se de uma metodologia desenvolvida para facilitar a análise estratégica de custos relacionados com as atividades que mais impactam o consumo de recursos de uma empresa.

Enquanto que Ching (1995; p.41) possui uma definição mais técnica, conceituando como segue:

ABC é um método de rastrear os custos de um negócio ou departamento para as atividades realizadas e de verificar como estas atividades estão relacionadas para a geração de receitas e consumo dos recursos. O ABC avalia o valor que cada atividade agrega para a performance do negócio ou departamento.

O ABC surgiu da necessidade de se controlar os custos no nível estratégico da empresa, de acordo com sua estrutura é possível o envolvimento de todos os níveis. Torna-se muito mais fácil elaborar estratégias de redução de custos, por exemplo, baseando-se nas atividades observando a lucratividade de cada uma, do que quando se obtém dados de departamentos onde não se consegue identificar as verdadeiras causas de resultados positivos ou negativos.

Perez Júnior (1995) estabelece as regras básicas para a utilização do ABC conforme segue:

- a. efetuar o mapeamento dos principais processos existentes na organização;
- b. identificar as atividades existentes em cada processo;
- c. levantar os custos e os recursos associados a cada atividade;
- d. identificar as atividades que não agregam valor ao produto. Podem ser atividades de suporte (área de finanças, treinamento etc.) e atividades secundárias (passíveis de serem eliminadas sem afetar o produto final).
- e. avaliar a influência das atividades secundárias no produto final, ou seja, determinar se podem ser eliminadas ou pelo menos reduzidas.

Em resumo o ABC busca a gestão das atividades, a fim buscar o melhor desempenho em cada uma delas, eliminar as desnecessárias ou que não dão retorno satisfatório, ao mesmo tempo em que direciona e aprimora aquelas que são importantes para o cliente.

A definição de atividade dada por Nakagawa (1995; p.42) consiste em um processo que combina, de forma adequada, pessoas, tecnologias, materiais, métodos e seu ambiente, tendo como objetivo a produção de produtos.

Ching (1995; p.49) conceitua atividade como um conjunto de tarefas e operações. Considerando que para a execução de atividade é necessário uma necessidade a qual Nakagawa (1995) denomina evento, devidamente formalizado (transação), a atividade se resumirá apenas na execução, conforme ilustra a figura abaixo:

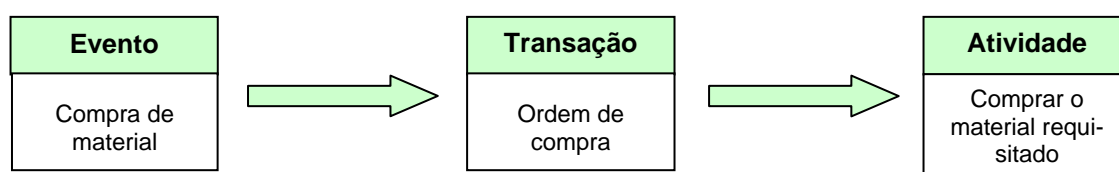


Figura 6 – Evento, transação e atividade
Fonte: Nakagawa (1995; p.43)

O ABC não é um mero sistema de custos por atividade, mas um processo técnico de geração de informações utilizadas pelo ABM – *Activity Based Management*, para gerenciar o comportamento destas atividades, o porquê de sua existência, sua rentabilidade e quais os recursos necessários para o seu desenvolvimento. Ching (1995) expõe esta teoria citando os princípios do ABM como segue:

- a. atente-se: os custos não são meramente incorridos, eles são causados!;
- b. gerencie atividades, não recursos e custos;
- c. focalize os fatores geradores de custos, aquilo que origina a demanda de consumo de recursos;
- d. tome atitudes (ações) para reduzir ou eliminar os fatores geradores; a consequência direta ocorrerá nos custos que serão reduzidos;
- e. deixe os clientes direcionarem as atividades (devemos estar constantemente nos questionando se o cliente pagaria por esta atividade que estamos realizando);
- f. enxugue as atividades dentro dos processos, de modo a atender a três requisitos básicos: agilidade, menor custo e mais qualidade;
- g. centralize o foco na redução ou eliminação das atividades que não agregam valor, as atividades desnecessárias, duplicatas, retrabalhadas;
- h. melhore as atividades continuamente, dentro do enfoque de melhoria contínua;
- i. faça atividades corretas continuamente, sob o enfoque de fazer certo da primeira vez;
- j. preocupe-se em fazer a atividade correta e não em fazer a atividade do jeito certo.

Desta forma o ABC se destaca de outros sistemas de custos. Uma das comparações que causa efeito sobre a organização estudo, é a do ABC *versus* TQM como veremos a seguir.

2.3.2 ABC e a Qualidade Total

Na análise ABC *versus* TQM (*Total Quality Management*), Ching (1995) relata que estas duas ferramentas têm algo em comum a melhoria da competitividade e da lucratividade das empresas. No entanto representa no quadro abaixo os contrastes entre ABC e Qualidade Total:

ABC	Qualidade Total
Eficácia: fazer as coisas certas (<i>Do the right things</i>)	Eficiência: fazer as coisas do jeito certo (<i>Do the things right</i>)
Por que fazemos o que fazemos?	Como podemos melhorar o estamos fazendo?
Por que estamos fazendo isto?	Como reduzir o custo do que estamos fazendo?
Mudança radical; recomeçar.	Melhoria contínua; continuar.
Revolução	Evolução
Quebrar as regras existentes	Modificar as regras existentes

Quadro 1 – Contrastes entre ABC e Qualidade Total

Fonte: Ching (1995; p.26)

Considerando que o ABC pode ser aplicado em apenas algumas atividades, pode-se considerar possível que uma ferramenta complemente a outra, podendo ser implantado o ABC em uma área da organização e conforme os resultados pode-se ampliar até atingir a totalidade ou permanecer em determinadas áreas.

2.3.3 Mapeamento de atividades

Como relatado anteriormente, o primeiro passo para a utilização do ABC é o mapeamento dos processos. A partir de cada processo ocorrerá o mapeamento das atividades que o compõe.

Conforme Ching (1995; p.35), “há em todo processo algo que o faz disparar e sempre há algo a ser produzido como resultado”.

O mapeamento de processos, conforme Nakagawa (1995), abrangerá a descrição e o tempo gasto em cada atividade dos departamentos e/ou processos em que for necessária uma melhoria contínua. Esta evidenciação também permitirá a identificação de re-trabalhos, atividades desnecessárias e desperdícios.

2.3.4 Estabelecimento de padrões

De posse dos custos das empresas, faz-se necessário compará-los (custo real) com os valores que deveriam ocorrer (base de comparação). Dependendo da finalidade do controle, a base de comparação poderá ser construída através de estimativas de custos, custo-padrão corrente ou custo-padrão ideal.

Enquanto o custo padrão ideal representa o potencial máximo a ser alcançado, que como meta de desempenho seria desmotivante, a estimativa de custo representa apenas o que irá acontecer com a empresa, não servindo como meta.

Já o custo-padrão corrente poderá ser considerado como uma meta difícil, mas possível de ser alcançada devido a sua fixação basear-se em quantidades físicas e monetárias, podendo ainda ser corrigido de acordo com a inflação do período considerado.

Martins (2003; p.316) faz a distinção das bases de comparação elencadas acima, da seguinte forma:

O Custo-padrão Corrente é mais “científico”, no sentido de que faz a união entre aspectos teóricos e práticos da produção, enquanto o Custo Estimado só levaria em conta os práticos, podendo por isso nunca apontar os defeitos ou ineficiências que seriam sanadas com aquele. (O Custo-padrão Ideal tende a ser, por outro lado, extremamente teórico).

O custo-padrão corrente poderá ser contabilizado juntamente com o real e suas diferenças alocadas em contas específicas tornando a contabilidade uma ferramenta completa que possibilita conhecer, comparar, verificar divergências e corrigi-las facilitando a decisão dos gestores.

A utilização do custo-padrão corrente facilita a confecção do orçamento, bastando apenas a complementação dos itens não abrangidos pela base de comparação.

2.4 Sistema Orçamentário

Figueiredo (1997; p.36) define orçamento como um instrumento direcional. A direção dada pelo orçamento é como se fosse o norte em uma bússola, quando monitorado informa o quanto se distancia ou aproxima-se da referência (N).

Outra definição de orçamento por Horngren (2004; p.183) considera o orçamento geral e sua utilidade, conforme segue:

O orçamento geral assume as projeções financeiras de todos os orçamentos e planos da empresa. Ele expressa os planos operacionais e financeiros da administração – o esboço formalizado dos objetivos financeiros da empresa e como eles serão alcançados. Os orçamentos são ferramentas que, em si, não são bons nem ruins; são úteis quando administrados de forma habilidosa.

O orçamento é usado pelos gestores para prever problemas e antecipar ações corretivas além de ser peça fundamental na elaboração do planejamento estra-

tégico. O gestor poderá utilizar-se de peças contábeis orçamentárias como, por exemplo, as demonstrações de resultados e de fluxo de caixa e até mesmo, o balanço patrimonial, todos orçados para exercícios futuros.

O sistema de orçamento, conforme Figueiredo (1997; p.36), “simula os desempenhos com base em plano aprovados, empregando os mesmos conceitos com os quais serão tratados os eventos e transações realizadas”. Essa simulação possibilita a verificação das conseqüências de cada ação tomada.

Em sistemas orçamentários informatizados, a simulação ocorre em um intervalo mínimo de tempo fornecendo várias estratégias, conforme o exemplo de Horgren (2004; p.176) no quadro abaixo:

Cenário	Preço de venda	Custos de compras de materiais diretos		Lucro operacional orçado	
		Madeira Compensada	Carvalho vermelho	\$	%
1	431,20	3,80	5,70	3.458.226	+ 134%
2	431,20	4,00	6,00	3.244.126	+ 119%
3	431,20	4,20	6,30	3.030.026	+ 105%
4	392,00	3,80	5,70	1.695.010	+ 14%
5	392,00	4,00	6,00	1.480.910	0
6	392,00	4,20	6,30	1.266.810	- 14%
7	352,80	3,80	5,70	(68.206)	- 105%
8	352,80	4,00	6,00	(282.306)	- 119%
9	352,80	4,20	6,30	(496.406)	- 134%

Quadro 2 – Efeito de mudanças nas suposições básicas sobre o lucro operacional orçado
 Fonte: Horgren (2004; p.176)

Obtêm-se, dessa forma nove alternativas mesclando três preços de venda e três preços de compra, diminuindo a dificuldades de cálculo orçamentário. Esta redução de tempo significa maior agilidade e decisões mais rápidas.

Figueiredo (1997) define como objetivos do orçamento o planejamento, a coordenação e o controle de modo que possibilite:

- a. orientar a execução das atividades;
- b. possibilitar a coordenação dos esforços das áreas e de todas as atividades que compõe a empresa;
- c. otimizar o resultado global da empresa;
- d. reduzir os riscos operacionais;
- e. facilitar a identificação das causas dos desvios entre o planejado e o realizado, proporcionando a implementação de ações corretivas.

Horngren (2004; p.166) relata que as empresas bem administradas normalmente passam pelas seguintes etapas orçamentárias:

1. *Planejamento do desempenho da empresa como um todo, assim como o de suas subunidades (como departamentos ou divisões). A administração, em todos os níveis, concorda com o que é esperado;*
2. *O fornecimento de uma estrutura de referência, um conjunto de expectativas específicas contra o qual os resultados reais podem ser comparados;*
3. *A análise de variações do planejado. Se necessário, medidas corretivas seguem a análise.*
4. *Novo planejamento, à luz do feedback e das condições alteradas.*

Nestas etapas, destaca-se a análise das variações, ou seja, quanto o real distanciou-se do orçado e por quais motivos. Resultados diferentes do orçado não significam resultados ruins, pois mostram para o gestor uma ótica diferente da esperada, gerando por vezes estratégias criativas.

2.4.1 Orçamento flexível e orçamento estático

Horngren (1997; p.222) faz a diferenciação entre orçamentos flexíveis e orçamentos estáticos da seguinte forma:

Um orçamento estático é baseado no nível de produção planejado no início do período orçamentário. Um orçamento flexível é ajustado para reconhecer o nível real de produção do período orçamentário. Orçamentos flexíveis ajudam os administradores a entender melhor as causas das variações.

Observa-se, através da citação acima, que os orçamentos flexíveis são melhores direcionadores de gestão, pelo fato de considerar a produção real.

De posse do plano do orçamentário devidamente controlado, é necessário a realização da avaliação de desempenho da empresa medido conforme a aproximação ou distanciamento do que foi previamente orçado.

2.5 Avaliação de desempenho

Figueiredo (1997) estabelece os seguintes objetivos para a avaliação de desempenho:

1. calcular a eficiência com que as responsabilidades assumidas pelos gestores têm sido desempenhadas;
2. identificar as áreas onde ações corretivas devem ser implementadas;
3. assegurar que os gestores estão motivados ao cumprimento dos objetivos da organização;

4. possibilitar uma comparação entre o desempenho dos diferentes setores da organização e descobrir as áreas onde melhorias devem ser objetivadas.

Contudo, a avaliação de desempenho possui limitações as quais não podem ser desconsideradas, como erros no orçamento ou em outras áreas formando um resultado do passado bem inferior ao atual o que não significará um crescimento real. Outra limitação, é a desconsideração das oscilações do mercado, ou seja, se houve um crescimento no mercado de 10% e a empresa cresceu 8%, na verdade ela decresceu 2%.

Existem, segundo Figueiredo (1997; p. 265), três modos diferentes de utilizar as informações orçamentárias para avaliação de desempenho:

1. avaliação restrita ao orçamento, onde o desempenho do gestor é principalmente avaliado na base de sua habilidade em ir constantemente ao encontro das metas orçamentárias numa base de curto prazo;
2. avaliação consciente de lucro, onde o desempenho do gestor é avaliado na base de sua habilidade em aumentar a eficácia das operações de sua unidade em relação aos objetivos de longo prazo da firma;
3. avaliação não contábil, onde as informações orçamentárias terão um papel relativamente pequeno na avaliação do desempenho dos gestores.

Dos tópicos descritos acima, nenhum poderá ser utilizado isoladamente com fins de controle, pois como já mencionado, saber os custos não significa que estes estão controlados; com também, orçar resultados não significa alcançá-los e, não há como avaliar desempenho sem parâmetros de avaliação.

Para isso os gestores poderão contar com o *controller* atuando como um órgão de *staff* dentro da organização auxiliando o sistema de informações, se envolvendo no acompanhamento dos itens de controle, identificando as prováveis causas de eventuais desequilíbrios e sugerindo aos gestores alternativas estratégicas para readequar o rumo da organização.

A fim de atender aos objetivos deste trabalho, será dado enfoque não apenas ao processo de gestão assessorado pela controladoria, como também a importância das informações contábeis dentro deste sistema como fator histórico fundamental para o estabelecimento de metas e previsões.

3 RELATÓRIO DAS ATIVIDADES EXECUTADAS

As atividades do estágio foram executadas durante o segundo semestre de 2005, sendo subdividas para um melhor entendimento em cinco grupos: a estrutura organizacional, a análise dos custos, o sistema de informações, o sistema orçamentário e a avaliação de desempenho.

3.1 Estrutura organizacional

A estrutura organizacional a ser abordada será referente ao estudo do organograma e da cadeia de *accountability* existente na empresa. Estes estudos serão embasados na rotina da empresa observada durante o período de estágio considerando argumentos teóricos pesquisados.

3.1.1 Organograma

Na verificação do organograma da empresa, conforme Figura 1, foi observada uma divergência relativamente às práticas desenvolvidas e deficiência na distribuição de funções.

A divergência consta da primeira linha do organograma, em que aparece uma linha de subordinação do Diretor (acionista majoritário) em relação aos demais acionistas. Na prática ocorrem reuniões mensais de acionistas onde é realizada a prestação de contas para a aprovação de todos os acionistas. Apenas as decisões de maior relevância são colocadas para a aprovação de todos os acionistas. Decisões rotineiras são de responsabilidade do diretor e do acionista responsável pelo setor. Assim, pode-se citar como exemplo as decisões de renovação de assinaturas de periódicos e contratações de serviços de apoio de valor irrisório.

A alteração proposta é de que seja retirado do organograma a figura representativa do diretor, a fim de dar mais liberdade aos acionistas para tomar decisões mais rápidas de acordo com as necessidades dos clientes.



Figura 7 – Organograma proposto – 1ª linha

A colocação, na segunda linha, das funções de Inovação Tecnológica³ e Coordenação da Qualidade como órgão de *staff* representam exatamente as práticas desenvolvidas. Igualmente, a subordinação do Comitê de Alta Performance – CAP ao Coordenador da Qualidade não representa discrepâncias em sua representação.

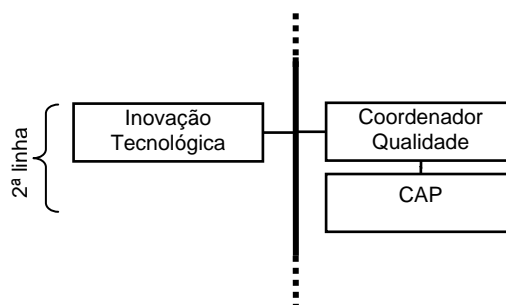


Figura 8 – Organograma proposto – 2ª linha

A Coordenação da Qualidade sem subordinação aos acionistas possibilita o desenvolvimento de várias atividades alinhadas aos critérios de excelência utilizados pelo Programa Gaúcho de Qualidade e Produtividade – PGQP (baseados na metodologia do TQM).

Na terceira linha, os serviços de advocacia representados por “Parceiros” são responsáveis pelo assessoramento aos clientes, embora com autonomia em seu gerenciamento, e pela assessoria à empresa nas questões jurídicas. O seu posicionamento como órgão de *staff* está plenamente de acordo.

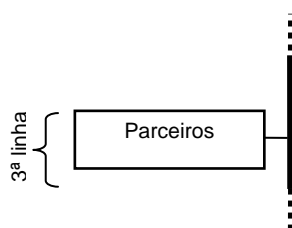


Figura 9 – Organograma proposto – 3ª linha

A segmentação em quatro times, na quarta linha, discrimina três grupos de atividades bem distintas, como discriminado a seguir:

- a. Time A: serviços administrativos, financeiros, legalização de empresas e registro de marcas, além do serviço de estafeta;
- b. Times B e C: contabilidade e escrita fiscal; e,
- c. Time D: folha de pagamento e psicologia.

³ A função Inovação Tecnológica compreende as atividades de auxílio nos procedimentos em que há necessidade de utilização dos *softwares* da empresa e na inovação na apresentação de documentos como gráficos e planilhas eletrônicas, além de incluir os procedimentos na *intranet*.

Se a empresa optar por trabalhar com o ABC, a organização do organograma por atividades ficaria mais interessante, conforme demonstrado abaixo:

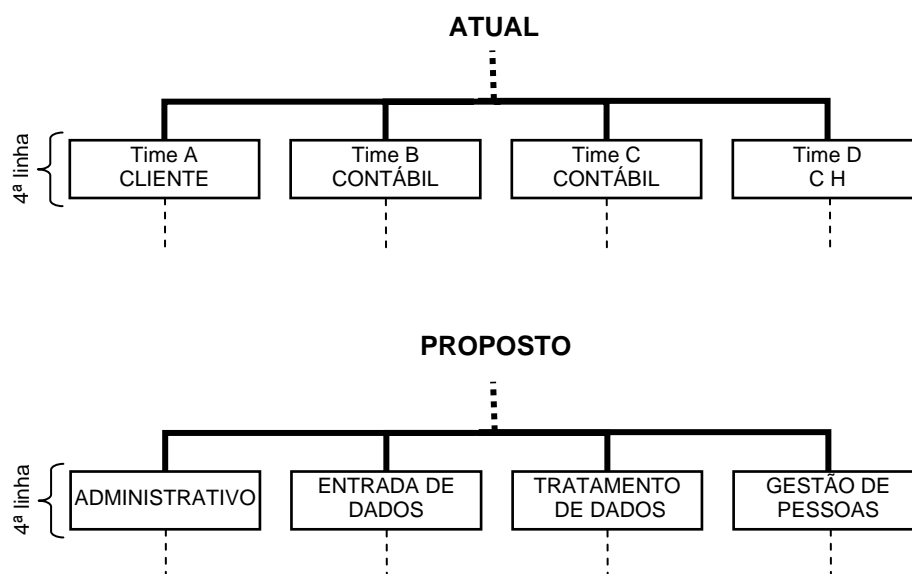


Figura 10 – Organograma proposto – 4ª linha

O centro administrativo contemplaria todas as atividades administrativas da empresa e dos clientes a fim de agilizar os processos. Por exemplo, o centro administrativo tem experiência em digitar as atas da empresa, pode digitar as atas dos condomínios a custo mais baixo do que se forem digitadas pelo contador responsável pelo condomínio.

O departamento de Entrada de dados se encarregaria da digitação de notas e documentos contábeis para possibilitar o fechamento dos balancetes e análise crítica pelo departamento de Tratamento de dados. Esta modificação aumentaria a produtividade pois estaria agrupando as atividades semelhantes.

Na quinta linha aparecem os tutores, técnicos em contabilidade e acadêmicos, que fazem parte da operacionalização das atividades e subordinados aos líderes de cada time. Ainda na mesma linha, aparece a função do *controller*, a qual na prática desenvolve as atividades de auxiliar administrativo, subordinado ao Líder do Time A.

As funções do *controller* envolvem as atividades de controle de estoque, orçamentos e compras.

O *controller* deveria assumir uma linha de *staff*, a fim de gerir o sistema de informações, motivar as pessoas para a execução das tarefas fornecendo *feedback*

do seu desenvolvimento, trabalhar na coordenação dos trabalhos sugerindo correções de rumo quando necessário, avaliar a gestão da empresa, realizar o planejamento e efetivamente acompanhar todas as ações desenvolvidas, planejadas e orçadas.

Desta forma, a quinta linha do organograma da empresa passaria pelas seguintes alterações:

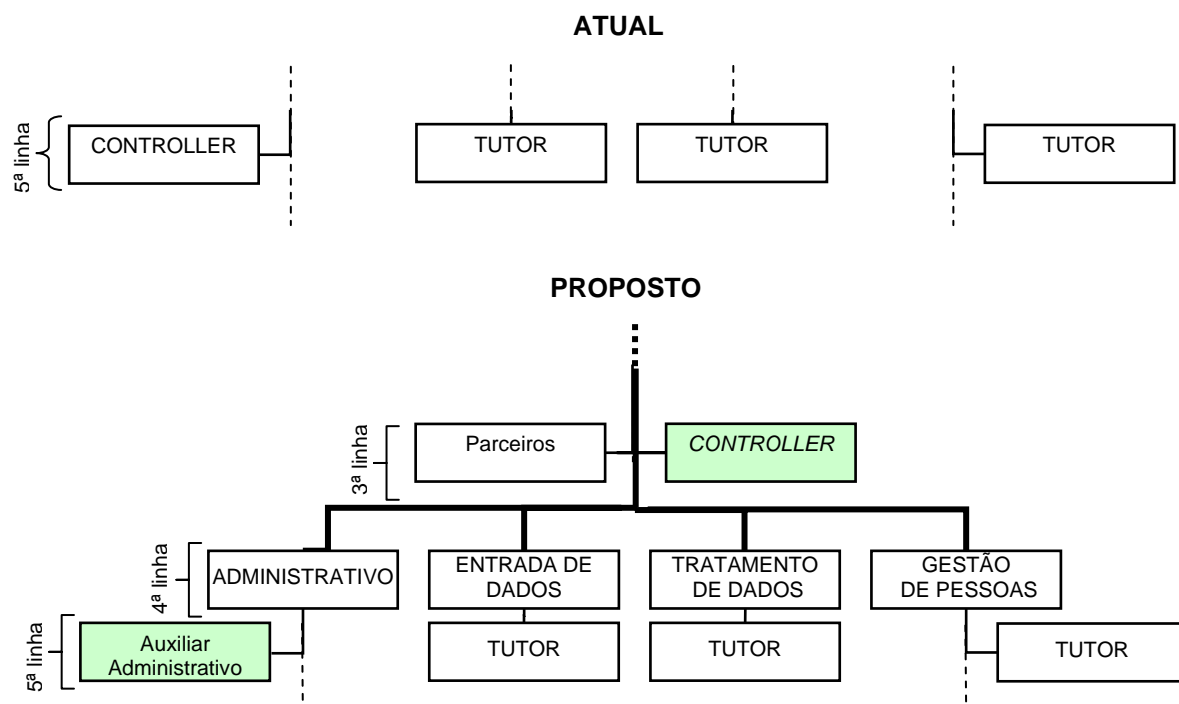


Figura 11 – Organograma proposto – 5ª linha

Na psicologia (sexta linha) estão englobadas as atividades de seleção, acompanhamento e autodesenvolvimento das pessoas, além de entrevistas de desligamento. Estes serviços também são estendidos a todos os clientes, possuindo autonomia para o gerenciamento do seu trabalho. As atividades executadas podem ser consideradas atividades de assessoria e portanto deveria estar igualmente como órgão de *staff* juntamente com a assessoria jurídica.

Por último, o Atendimento Externo ao Cliente – AEC envolve atividades de entrega e recepção de documentos como também, o encaminhamento de processos aos órgãos públicos e o apoio no sistema de informações e cadastro de fornecedores – SICAF. Este posto passaria para a quinta linha como Auxiliar Administrativo.



Figura 12 – Organograma atual – 6ª linha

O organograma proposto ficaria da seguinte forma:

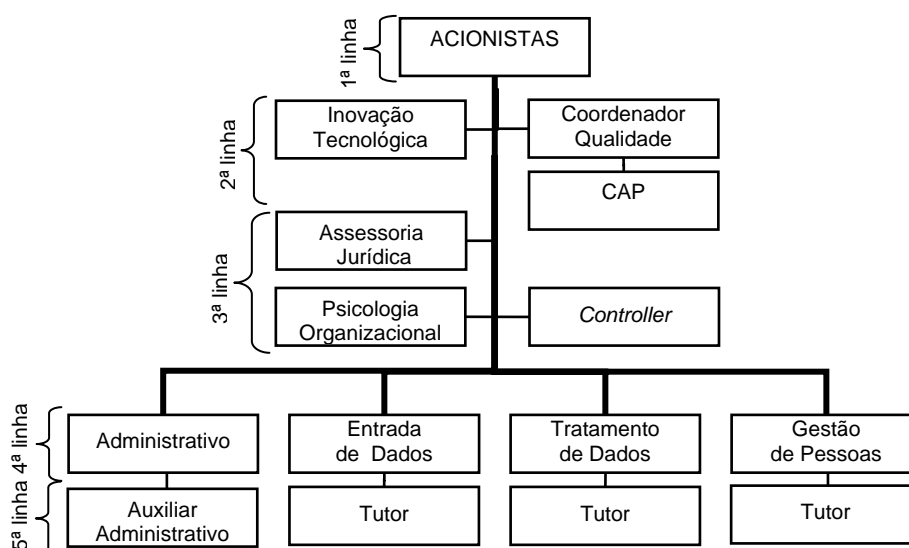


Figura 13 – Organograma proposto (completo)

O organograma proposto representa somente as relações estruturais e oficiais, pois conforme Faria (1984), esta ferramenta não pode reproduzir a totalidade das relações necessárias que constarão das instruções integrantes da sistematização do trabalho.

3.1.2 Accountability

A delegação de responsabilidades ocorre conforme comentários do item anterior, acompanhando o organograma da empresa distribuído através das atividades administrativas e financeiras no Time A e Operacionais nos Times B, C e D.

Uma interessante cadeia de *accountability* ocorre paralelamente através das Equipes de Alta Performance (EAP), utilizadas como forma de avaliação de desempenho das pessoas. Cada EAP é resultante da delegação de um processo, produtivo ou acessório, cujo coordenador possui a autoridade para gerir da melhor forma.

Todas as Equipes de Alta Performance – EAPs são avaliadas bimestralmente pelo acionista majoritário em vários requisitos, como por exemplo o Ciclo de Controle (como foi controlado) e o Ciclo de Aprendizado (o que foi aperfeiçoado).

3.2 Análise dos custos

A análise dos custos foi realizada considerando a delimitação da área de estudo, utilizando-se da segmentação de clientes escolheu-se o segmento de condomínios para ser testado no período de dois meses, abrangendo atividades rotineiras.

Nesta análise não serão considerados custos acessórios, como os materiais necessários para a confecção dos mesmos, por serem insignificantes em relação às despesas com pessoal.

3.2.1 Mapeamento das Atividades

A empresa, para o seu funcionamento, é constituída de diversas atividades operacionais e administrativas. O entendimento destas atividades e da forma como interagem entre si proporcionam a possibilidade de atribuir valores a cada atividade e o seu devido controle.

Para realizar o mapeamento das atividades no segmento de clientes condominiais partiu-se primeiramente da identificação destas atividades, realizadas com base na descrição das atividades constantes no Manual de descrição de cargos da empresa conforme quadro a seguir:

Time A	Atendimento de clientes; emissão de cheques e extratos; controle dos saldos bancários; recebimento de honorários e serviços; elaboração de contratos de constituição de empresas; alterações e consolidações tanto na Junta Comercial quanto no Cartório de Registros Especiais; gerenciamento de inscrições e alterações nos alvarás de prevenção contra incêndio, sanitário e de localização; gerenciamento dos processos de baixa e extinção de empresas; depósitos bancários; pagamentos via Internet; gerenciamento de entrega de documentos aos clientes; emissão das cobranças dos honorários; controle dos inadimplentes; assessoramento aos clientes; verificação e manutenção da escala de limpeza; compra de materiais de limpeza e de escritório; controle de cópias; gerenciamento dos fornecedores; elaboração de orçamentos de compras; serviço externo de atendimento ao cliente; gerenciamento do SICAF dos clientes.
Times B e C	Atendimento ao cliente; confecção de balancetes; digitação de documentos; cálculo de impostos; gerenciamento e entrega de declarações junto à órgãos públicos; assessoramento aos clientes; gerenciamento do processo de saída de clientes; rateio e contabilização de condomínios; confecção de livros contábeis e fiscais; emissão das cobranças dos condomínios; protocolo de documentos; registro e atualização do cadastro de clientes no programa de contabilidade e sistemas acessórios;
Time D	Realização dos processos de rescisão e admissão de funcionários para os clientes; cálculo dos impostos e contribuições incidentes sob a folha de pagamento; arquivamento de guias; gerenciamento e cálculo de férias e 13º salários; elaboração da folha de pagamento; protocolo de documentos; elaboração das declarações CAGED e RAIS.

Quadro 3 – Atividades retiradas do Manual de Cargos e Funções

Após, entregou-se uma cópia para cada responsável por aquelas atividades para que fosse testado o formulário de identificação das atividades incluindo ou excluindo as atividades executadas.

Outro critério utilizado para a delimitação das atividades foi a constatação de que algumas atividades ocorrem apenas esporadicamente, como o caso da entrada e saída de clientes, e também, aquelas atividades realizadas anualmente, como a confecção de declarações e alvarás.

No Time A foram analisadas as seguintes atividades e subatividades:

Atividades	Subatividades
Cobrança	Honorários
Compras	Materiais
	Manutenção
Gerenciamento do Pagamento de Taxas, Impostos e Contribuições	Contribuição Assistencial
	FGTS
	INSS
	Outros Pagamentos
Orçamentos	Manutenção

Quadro 4 – Atividades e subatividades do Time A

O trabalho foi mais centrado nos Times B e C, pois além de oportunizar a análise de maior número de atividades, ainda foi possível a união por apresentarem atividades semelhantes conforme segue:

Atividades	Subatividades
Administração	Digitação das atas
	Elaboração de lista de presença p/ assembleias
	Elaboração da Planilha de Medição do Gás
Atividades referentes a Cobrança do Condomínio	Rateio de Cotas Condominiais
	Elaboração do Informativo Mensal
	Controle de Inadimplentes
	Cobrança Administrativa
	Impressão de Boletos Bancários
	Transmissão dos Arquivos de Cobrança
	Atualização de Condomínios em atraso
Cadastro Condôminos	Inclusão
	Atualização
Confecção de Livros	Caixa
	Razão
Digitação de Documentos	Livro Caixa
	Movimentação Bancária
Elaboração do Balancete Mensal	Análise Crítica
	Controle de Recebimentos
	Elaboração de Gráficos
	Fechamento
	Lançamentos Contábeis
Integração entre Programas	Folha de Pagamento/Contabilidade
Protocolo de Documentos	Balancetes, Guias e outros documentos

Quadro 5 – Atividades e subatividades dos Times B e C

No mapeamento das atividades do Time D constatou-se não serem tão relevantes para a análise visto que do universo de cinco condomínios, apenas três possuem empregados, reduzindo o número de atividades analisadas como demonstra o quadro abaixo:

Atividades	Subatividades
Atualização de guias	INSS
Cálculo de Impostos	Contribuição Assistencial
	Contribuição Sindical
	FGTS
	INSS
	PIS Folha
Confecção de Livros	Registro de Empregados
Elaboração de Declarações	CAGED
Elaboração da Folha de Pagamento	Mensal
	Adiantamento
	13º Salário
Movimentação de empregados	Registro de Férias
Protocolo de Documentos	Folhas de pagamentos, impostos e outros

Quadro 6 – Atividades e subatividades do Time D

A identificação das atividades permitiu que fosse estabelecida a formatação de um formulário para a coleta de dados conforme será visto no próximo item.

3.2.2 Coleta de Dados

Concluído o mapeamento das atividades passou-se à fase da coleta de dados onde o objetivo era verificar o tempo gasto na consecução de cada atividade relativa ao segmento escolhido. Para tanto, criou-se o formulário Distribuição das Atividades por Condomínio. O universo da pesquisa abrange cinco condomínios identificados pela numeração 1, 2, 3, 4 e 5.

A coleta de dados deu-se no período de 21 de setembro de 2005 a 21 de novembro de 2005, utilizando-se como padrão de medida de tempo o minuto. Para poder proporcionar valores mais próximos da exatidão, realizou-se uma revisão de acompanhamento na execução destas atividades.

De posse dos tempos coletados, obteve-se uma média dos tempos por atividade, possibilitando a verificação dos clientes mais rentáveis, bem como dos colaboradores mais produtivos.

Os valores medidos foram coletados por subatividades, mas para uma melhor visualização e estudo serão analisados por grupos de atividades.

3.2.3 Análise dos Dados

Os dados coletados podem e devem ser analisados de várias formas, a primeira análise que será demonstrada será a da rentabilidade do cliente.

Analisando o tempo gasto nos serviços prestados a cada condomínio, pode-se verificar que o condomínio 3 necessita de em média 14 h e 12 min para a execução de suas atividades com 41 unidades imobiliárias. No entanto, o condomínio 2 com 42 unidades imobiliárias, utiliza 7 h e 01 min, menos da metade do tempo do condomínio anterior, como mostra o quadro a seguir:

Condomínio	Tempo Médio Mensal (hh:mm)				
	1	2	3	4	5
Nº de unidades imobiliárias	32	42	41	7	9
Time A	00:01	00:07	00:36	00:23	00:01
Times B e C	07:46	06:01	12:46	03:58	03:04
Time D	01:13	00:53	00:49	00:00	00:00
Tempo total de execução	09:00	07:01	14:12	04:21	03:05

Quadro 7 – Tempo de execução do serviço por cliente

A questão levantada seria por que dois clientes de praticamente mesmo porte possuem uma discrepância tão grande em relação ao tempo de serviço. Na ânsia por respostas rápidas, poderia se dizer que o cliente 3 possui rentabilidade inferior ao 2 e, inclusive se poderia optar em prestar serviços apenas para o condomínio 2.

O fato é de que o método ABC, não é um simples sistema de custo. Este método influencia o questionamento de vários porquês para chegar a uma resposta mais próxima da realidade.

Realizando uma análise mais detalhada da situação, centrando nas atividades desenvolvidas nos Times B e C, tem-se a seguinte situação:

	Condomínio	Tempo Médio Mensal (hh:mm)	
		2	3
		Nº de unidades imobiliárias	42
Atividades Times B e C	Executor de tarefas	Alfa	Beta
	Administração	00:10	03:45
	Atividades referentes a Cobrança do Condomínio	02:23	02:27
	Cadastro Condôminos	00:00	00:35
	Digitação de Documentos	00:51	00:14
	Elaboração do Balancete Mensal	02:15	05:32
	Integração entre Programas	00:13	00:12
	Protocolo de Documentos	00:07	00:00
	Somatório	06:01	12:46

Quadro 8 – Tempo das atividades dos Times B e C por cliente/executor

Constata-se gargalos de produção nas atividades de administração, cadastro de condôminos e da principal atividade desenvolvida a elaboração do balancete mensal.

Dessa forma, percebe-se a facilidade em encontrar onde o tempo está sendo desperdiçado pois o nível de detalhamento pode ser maior se as subatividades forem observadas. No quadro abaixo serão demonstradas apenas as subatividades da “Elaboração de Balancetes”

		Tempo Médio Mensal (hh:mm)	
		2	3
Condomínios			
Nº de unidades imobiliárias		42	41
Executor de tarefas		Alfa	Beta
Subatividades Elaboração de BAM	Análise Crítica	00:21	00:52
	Controle de Recebimentos	00:20	01:50
	Elaboração de Gráficos	00:16	00:17
	Fechamento	00:55	00:40
	Lançamentos Contábeis	00:22	01:52
	Somatório	02:15	05:32

Quadro 9 – Subatividades da atividade principal

Neste momento pode-se confirmar a baixa produtividade do executor beta pois para registrar 41 recebimentos leva 1 h e 50 min enquanto Alfa demora 20 min para executar o registro de 42 recebimentos.

Se der continuidade à análise realizando o cruzamento do tempo com os custos de mão de obra, observa-se o desperdício de mão de obra qualificada na execução das atividades de administração, conforme exposto no seguinte quadro:

		Custo Médio Mensal (R\$) Mão de Obra				
		1	2	3	4	5
Condomínios						
Nº de unidades imobiliárias		32	42	41	7	9
Executor de tarefas		Gama	Alfa	Beta	Beta	Alfa
Atividades	Administração	0,00	0,76	17,05	0,00	0,00
	Atividades referentes a Cobrança do Condomínio	9,43	10,33	11,17	5,61	5,36
	Cadastro Condôminos	0,00	0,00	2,65	0,00	0,00
	Confecção de Livros	0,00	0,00	0,00	0,00	1,91
	Digitização de Documentos	5,11	3,67	1,06	1,33	0,00
	Elaboração do Balancete Mensal	9,52	9,75	25,19	11,10	5,97
	Integração entre Programas	0,43	0,97	0,95	0,00	0,00
	Protocolo de Documentos	1,99	0,54	0,00	0,00	0,00
	Somatório das colunas	26,48	26,02	58,07	18,03	13,24

Quadro 10 – Custo da mão de obra por atividade

Dentre as atividades de administração, encontramos a subatividade de digitação de atas que demanda uma média de 2 h 10 min mensais, custando R\$ 9,85, enquanto que se esta atividade fosse executada pela administração, considerando que demorasse o mesmo tempo, custaria R\$ 4,43.

Além destas evidências, o ABC pressupõe principalmente o questionamento das atividades como por exemplo:

- Por que a digitação das atas não é realizada pelo síndico?
- Por que os pagamentos dos impostos e outras taxas são realizados pelo escritório?
- O cliente solicitou que fosse dessa forma? Ou é mero companheirismo?

Atualmente a empresa adota ferramentas (EAPs) próprias para o controle das atividades da empresa incluindo o processo produtivo, os indicadores utilizados (número de balancetes entregues, número de lançamentos, etc). Porém estas, não permitem a identificação de problemas de produção como os vistos anteriormente.

Enfim, o ABC fornece infinitas possibilidades de questionamentos, o que não implica o descarte dos controles já existentes. Um gargalo identificado na digitação de documentos pode ser comparado com o número de lançamentos efetuados por cada executor. A adoção do método ABC sem o descarte dos controles existentes seria o ideal para o momento.

3.3 Sistema de informações

A empresa utiliza como sistema de informações o software Empresário 3, considerado o melhor⁴ dos softwares de ERP – Enterprise Resource Planning pela revista Pequenas Empresas Grandes Negócios – edição de Junho de 2004.

O Empresário 3, conforme a revista citada anteriormente, se destaca sob três aspectos: robustez, integração e facilidade de uso. A robustez se deve à estabilidade proporcionado pela modelagem de dados e sua arquitetura. Integra em um único executável o controle de estoques, duplicatas, cheques, contas a pagar, formação de preços, orçamentos, resultados, fluxo de caixa e outros, além de permitir a entrada simultânea de dados por mais de uma pessoa.

Conforme Padoveze (2000; p.59) os Sistemas Integrados de Gestão Empresarial (SIGE) que também tem sido denominado de ERP, “[...] têm como objetivo

⁴ Foi avaliado como o melhor por ser o mais indicado para pequenas e médias empresas além de ser de fácil utilização e com preço acessível. A avaliação foi executada pelo Instituto de Tecnologia do Software.

fundamental a integração, consolidação e aglutinação de **todas** as informações necessárias para a gestão do sistema empresa”.

Padoveze (2000), ainda apresenta um quadro orientador, figura 14, para evidenciar os principais sistemas que devem compor um Sige com a proposta de acompanhar todas as operações e procedimentos necessários para a tomada de decisão:

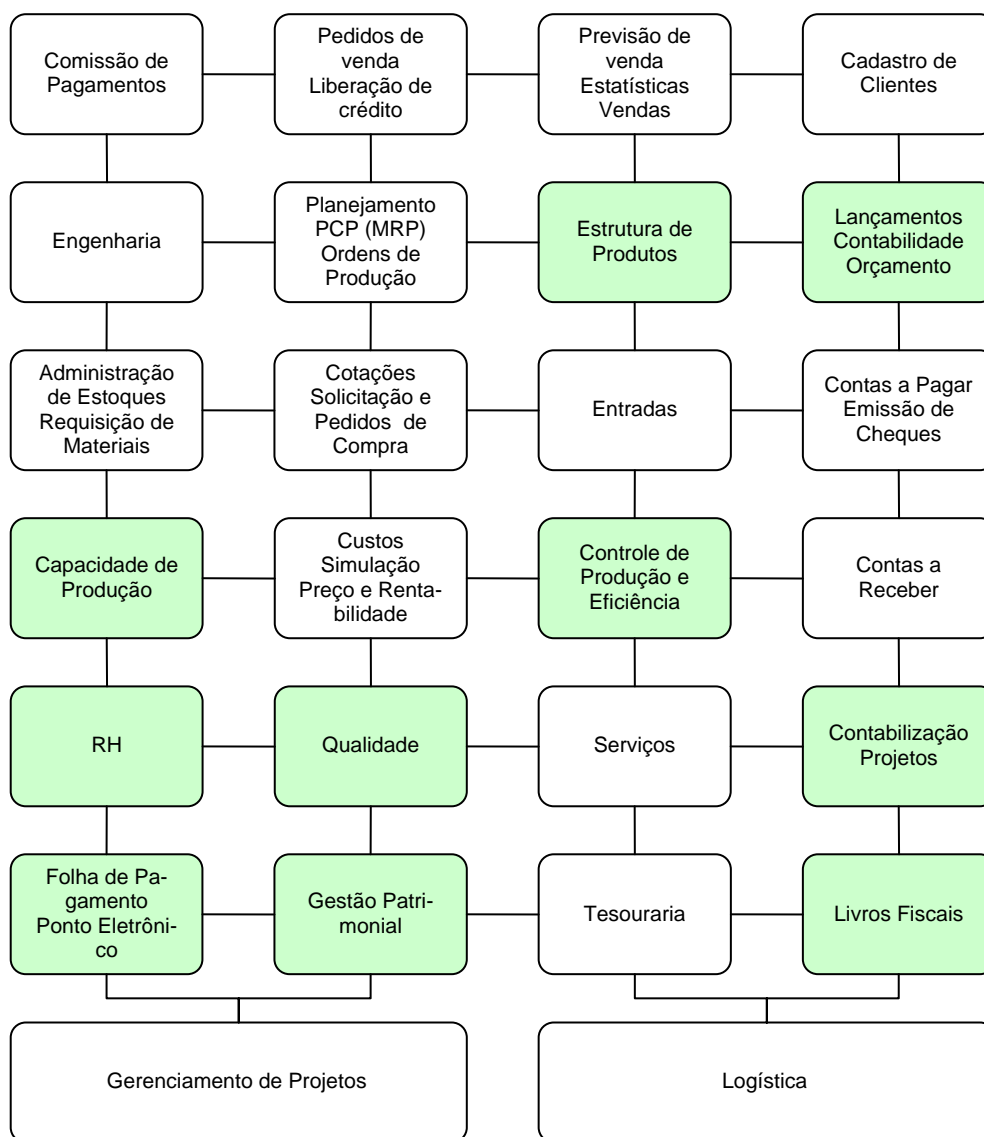


Figura 14 – Abrangência e subsistemas de um ERP

As áreas em verde são aquelas não contempladas pelo sistema adotado na organização. Embora a relação custo-benefício deste software seja bastante compensadora, este sistema não inclui os indicadores utilizados para análise de desempenho, servindo apenas como sistema de informações financeiras. Para um correto

gerenciamento de informações, faz-se necessário a adequação deste sistema ou a aquisição de novo *software* que integre os subsistemas para a gestão da empresa.

3.4 Sistema orçamentário

O sistema orçamentário utilizado pela empresa, tem origem no planejamento estratégico que ocorre através do Seminário Anual Estratégico com a participação de toda a força de trabalho e alguns clientes, onde são levantadas as oportunidades, ameaças, fortalezas e fraquezas.

Durante um dia inteiro, são levantadas as necessidades de todas as partes interessadas (acionistas, colaboradores, clientes, fornecedores e sociedade) e planejadas ações para a melhoria contínua. O resultado deste evento é a Árvore R&A (que poderia ser chamada de matriz devido ao seu formato) um resumo de todas as estratégias (não fornecidas pela empresa, portanto substituídas por “xxx”) pensadas, sendo estas devidamente orçadas, como demonstra o quadro abaixo:

Diretoria Geral	Coordenação	Metas				Item de Controle		Planos de Ação		
		Cód	Objetivo	Valor	Prazo	Unid	Nome	S/N?	REC?	APRV?
<i>Rizzatti</i>										
<i>Diretor Presidente</i>		xxx	xxxx	23,5	31/12/05	R\$ mil	xx	S	S	S
	<i>Márcia Bento</i>									
		xxx	xxxx	1,6	31/12/06	R\$ mil	xx	s	s	s
		xxx	xxxx	3,4	31/03/06	R\$ mil	xx	s	s	s

Quadro 11 – Planejamento estratégico da organização

O orçamento realizado, descrito na coluna laranja denominada valor, é uma previsão estática dos valores sem indexação e devida alocação aos times. Não há ocorrência de orçamento operacional, o orçamento refere-se apenas aos projetos derivados das oportunidades, ameaças, fortalezas e fraquezas levantadas. Como também não há nenhum tipo de controle para a verificação da realização dos valores orçados.

Não são utilizados pela empresa os demonstrativos orçados (Balanço Patrimonial, Demonstrativo do Resultado do Exercício e outros), a não ser o fluxo de caixa projetado para a semana.

A implantação de um orçamento geral torna-se inviável pela delimitação do estudo deste trabalho abranger apenas uma classe de produtos da empresa e a i-

identificação dos custos ser realizada apenas na mão de obra. A empresa poderá programar-se para a realização de um orçamento a partir dos dados estudados, utilizando o método ABC para realizar o orçamento por atividades, envolvendo a área operacional no controle orçamentário. Nesta linha, o recomendável, segundo Padoveze (1996), seria o orçamento base zero, que não parte de tendências do passado e sim realiza o questionamento dos “porquês” da realização de cada atividade.

Na delimitação deste trabalho, pode-se aplicar o custo padrão que, conforme Padoveze (1996) atenderá aos objetivos de determinação do custo correto, definição de responsabilidades e obtenção do comprometimento dos responsáveis por cada atividade e avaliação de desempenho e eficácia operacional.

Como já relatado anteriormente no capítulo 2, o custo padrão mais motivador seria o corrente, visto que o custo ideal pressupõe a capacidade máxima produtiva e, esta dificilmente é alcançada. O custo padrão corrente, conforme Padoveze (1996) é estabelecido como o ideal com a diferença de ser adaptado para permitir o seu alcance.

Com os dados coletados pode-se construir o padrão de mão-de-obra direta utilizando-se da quantidade de horas necessárias em todas as fases da elaboração do serviço, conforme quadro abaixo:

Média de horas necessárias de mão-de-obra	Horas/condomínio (hh:mm)
Time A	00:13
Times B e C	06:43
Time D	00:35
Horas estimadas de retrabalho (5%)	00:22
Tempo ocioso (9%)	00:40
Horas-padrão por serviço	08:35

Quadro 12 – Padrão de quantidade de horas de mão-de-obra

Portanto, em média se gastam 8 h e 35 min na consecução de um serviço para o ramo de condomínios. A partir deste dado, pode-se chegar ao custo padrão horário de mão-de-obra direta, como demonstra o próximo quadro:

	Custo/hora (R\$)
Salário médio por hora	3,38
Encargos sociais legais	0,96
Benefícios	0,20
Custo padrão de mão-de-obra direta	4,54

Quadro 13 – Custo padrão horário de MOD

Entretanto, o custo padrão foi calculado com base nos dados coletados formando o custo orçado para mão-de-obra direta. Para chegar ao custo padrão corrente, faz-se necessário encontrar o valor de produtividade máxima, ou seja, o tempo ideal de produção e excluir o percentual ideal de retrabalho e tempo ocioso.

3.5 Avaliação de desempenho

A empresa executa sua avaliação de desempenho através de indicadores constantes em cada projeto gerenciados pela metodologia EAP – Equipes de Alta Performance.

A EAP surgiu de uma nova tendência da administração para o gerenciamento de grupos de trabalho. Primeiro iniciou-se uma discussão sobre as diferenças de grupo e de equipe, observando-se as vantagens e desvantagens de um e outro. No final, chegou-se aos conceitos de “equipes situacionais” que são equipes que agem conforme a situação e de “equipes autogerenciáveis” que não possuem um líder permanente, sendo este escolhido conforme o projeto a ser implementado. Juntando estes conceitos à descentralização do poder, chega-se às “Equipes de Alta Performance” que são equipes multifuncionais formadas para gerenciar um processo. “É como se cada coordenador fosse responsável por um pedacinho da empresa”, desta forma todos se sentem donos do processo e tem autonomia para tanto.

Os indicadores das EAPs mais importantes, denominadas FCS – Fatores Críticos de Sucesso, são levados para a Reunião de Análise Crítica do Desempenho Global que ocorre nas terceiras segundas-feiras de cada mês com a participação de toda a força de trabalho. Estes indicadores, com pesos diferentes dependendo da atividade, são tabulados considerando a influência individual de cada colaborador e a influência do time em forma de percentual. Desta forma, distribui-se mensalmente um valor (atualmente R\$ 2.000,00) de acordo com o percentual atingido por cada colaborador compondo o PPR – Programa de Participação nos Resultados.

Nº SGI	SA	117.1	Contabilidade			117.2	118	122.1	122.1	122.1		136
Peso	1	5	7	1	8	1	2	2	1	1	2	
QUEM	2005	PGQP	BAM	PMBEP	R&A	Lanç	CI	PMSC	Ofício	Retorno	D-Olho	EAP
R&A	57,98	69,70	362,79	228,20	100,00	500,50	72,75	187,00	122,84	114,68		71,54
Time A	65,16	86,68	341,50	228,20	100,00	471,92	81,00	187,00		239,77	91,26	79,57

Quadro 14 – Análise de Desempenho FCS/PPR

Além desta avaliação de desempenho a empresa considera a avaliação 360º como forma de avaliar competências técnicas e comportamentais. O resultado desta

avaliação é formado pela média da auto-avaliação, da avaliação do superior imediato, dos subordinados e de seus pares. Estes dados analisados por uma psicóloga, que compara como a pessoa se vê e como ela é vista, servirão de embasamento para o *feedback* individual que é dado como oportunidade de melhoria. As competências técnicas são avaliadas conforme o seguinte quadro:

ÁREA	Nº	CARACTERÍSTICAS	PONTUAÇÃO			
			4	3	2	1
DESEMPENHO FUNCIONAL	1	Cumpre tarefas				
	2	Feedback e Avaliação				
	3	Exigente e Cuidadoso				
	4	Cumpre Padrão de Atendimento				
	5	Cumpre Tarefas Acessórias				
	6	Assiduidade e Horário				
	7	Conhecimento Prático				
	8	Conhecimento sobre Qualidade				

Quadro 15 – Avaliação 360º

As avaliações de desempenho utilizadas pela empresa não estão cumprindo com os seus objetivos. O cálculo da eficiência das responsabilidades assumidas não abrangem todas as responsabilidades; não há identificação de ações corretivas; não há orçamentos e previsões de desempenho sendo assim, impossível a comparação entre o realizado e o planejado.

O método de avaliação de desempenho deveria ser adequado a fim de representar o real desempenho da empresa, motivando através da distribuição de resultados reais (lucro) aos colaboradores que tiverem seu próprio desempenho comprovado. A análise do desempenho dos colaboradores poderá ser realizada com base nos padrões estabelecidos de produção e na rentabilidade da atividade executada.

Outra forma de análise estaria na melhor forma de cumprir o orçamento previsto por atividade, premiando as idéias mais criativas de redução de custos e otimização de resultados.

3.6 Modelo proposto

O modelo proposto foi elaborado com base na coleta de dados e informações ocorrida no período do estágio, seguida da análise e evidenciação de resultados apoiados em revisão bibliográfica. O quadro a seguir fará a distinção entre a situação encontrada na empresa e a situação atual:

Situação encontrada na empresa	Situação proposta
Organograma deficiente com o <i>controller</i> executando atividades administrativas com subordinação. Também foi encontrada linha de subordinação na função da psicologia organizacional. A atividade produtiva está separada em dois times (B e C) que realizam as mesmas funções.	Readequação do organograma promovendo a independência necessária ao <i>controller</i> para o desenvolvimento de suas atividades, atuando como órgão de <i>staff</i> bem como a psicologia organizacional. A inclusão da função diretor junto com os acionistas promoverá maior independência destes na gestão. A separação das atividades proporcionará maior produtividade e capacidade de gerenciamento.
O gerenciamento da produção não considera as atividades executadas, apenas o produto final.	Identificação das atividades e subatividades bem como o custo com a mão-de-obra direta para subsidiar a análise de custos através do ABC proporciona infinitas possibilidades de análise e gerenciamento de processos.
A utilização de um sistema de informações que não integra todas as informações necessárias para a tomada de decisão.	Adequação do <i>software</i> ou aquisição de um programa de ERP que contemple todas as necessidades da gestão.
Orçamento estático sem controle do realizado. Inexistência de orçamento operacional	Formalização de um sistema de custo padrão para orçar os custos operacionais.
Avaliação de desempenho não inclui o resultado operacional.	Adequação da avaliação de desempenho com base no custo padrão.

Quadro 16 – Modelo proposto

A proposta realizada buscou aprimorar os sistemas de controle a fim de desenvolver o gerenciamento com base em resultados e indicadores de desempenho que evidenciem a real situação da empresa.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

As alterações no organograma da empresa foi fator fundamental para dar o primeiro passo no novo modelo de decisão proposto. A independência do *controller* foi necessária para proporcionar condições na execução do planejamento e controle operacional. O agrupamento das atividades semelhantes agilizou os serviços desenvolvidos, promovendo a especialização dos colaboradores nas tarefas realizadas.

O mapeamento das atividades e a utilização do sistema ABC para custeio combinado com o programa de qualidade total já implantando na empresa, proporcionou oportunidades de questionamentos nunca antes realizados, bem como a eficácia e a eficiência em todos os procedimentos estudados.

A empresa pode verificar a produtividade dos colaboradores envolvidos no processo produtivo como também analisar a rentabilidade de cada cliente, inclusive estendendo para as demais atividades. A medição das horas trabalhadas interferiu diretamente no gerenciamento do processo.

O sistema de informações utilizado pela empresa não possui a integração necessária para ser denominado como um sistema SIGE ou ERP. O planejamento da implementação de um novo sistema deve inclusive, prever o sistema de custeio baseado em atividades.

O sistema orçamentário proposto deve acompanhar a mesma evolução do sistema de custos e de informações a fim de possibilitar os parâmetros de comparação. Caso não haja a possibilidade de implantação destes sistemas em toda a empresa, pode-se optar pela implantação parcial sem desconsiderar os métodos de controle existentes.

A avaliação de desempenho proposta deve representar, através de indicadores, o desempenho produtivo em comparação ao padrão estabelecido ao mesmo tempo em que pode incentivar a rentabilidade da atividade através da distribuição de resultados, como forma de envolvimento das pessoas em torno de um objetivo único.

O modelo de decisão proposto deve levar em consideração as informações obtidas dos sistemas anteriores para o levantamento de alternativas criativas para a solução de problemas.

Decisões tomadas com base em indicadores confiáveis minimizam as margens de erro, além de propiciar vantagens competitivas em relação à concorrência. A elaboração de orçamentos com a finalidade de testar seus resultados em uma data base futura proporciona a orientação necessária para a continuidade da empresa.

O tema abordado na empresa não foi esgotado, pois foi aplicado em apenas um segmento de clientes com enfoque no custo de mão-de-obra direta, oferecendo ainda, oportunidades para futuras pesquisas e estudos de caso em outros segmentos e com outros custos. A área financeira sofrerá muitas melhoras com o sistema orçamentário, mas ainda poderá ser explorada em pesquisas.

A preparação para uma nova era na gestão de empresas certamente iniciará por empresas de contabilidades que exercerão papel principal nas mudanças comportamentais dos gestores. Somente com a disponibilização de ferramentas de apoio à decisão é que será possível gerir empresas com margens de lucro cada vez menores.

Caberá a controladoria assumir o “leme” das empresas e direcioná-las em “águas mais tranqüilas”.

5 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

CHING, Hong Yuh. **Gestão baseada em custeio por atividades: ABM – activity based management**. São Paulo: Atlas, 1995.

FARIA, Nivaldo Maranhão. **Organização do trabalho**. São Paulo: Atlas, 1984.

FIGUEIREDO, Sandra. **Controladoria: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 1997.

FRANCO, Hilário. **Contabilidade geral**. 22. ed. São Paulo: Atlas, 1989.

HORNGREN, Charles T; DATAR, Srikant M.; FOSTER, George. **Contabilidade de custos, v. 1: uma abordagem gerencial**. 11. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

NAKAGAWA, Masayuki. **ABC: custeio baseado em atividades**. São Paulo: Atlas, 1994.

NAKAGAWA, Masayuki. **Gestão estratégica de custos: conceitos, sistemas e implementação**. São Paulo: Atlas, 1991.

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

NOGAS, Cláudio. **Controladoria: gestão, planejamento e aplicação**. Curitiba: Ligo Franco, 2004.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. São Paulo: Atlas, 1996.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Sistemas de informações contábeis: fundamentos e análise**. São Paulo: Atlas, 2000.

PEREZ JÚNIOR, José Hernandez. **Controladoria de gestão: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 1995.

PROMISYS SOLUÇÕES EM INFORMÁTICA E GESTÃO LTDA. **Empresário 3: o grande administrador da sua empresa**. São Paulo, 2001. Versão 3.0.49. 1 CD. Sistema operacional Windows.

RIZZATTI CONTABILIDADE E ASSESSORIA LTDA. **Manual de descrição de cargos**. 2.ed. Santa Maria, 2004. 24 p.

RIZZATTI CONTABILIDADE E ASSESSORIA LTDA. **Relatório de Gestão: pequenas e microempresas – Convênio SEBRAE/FPNQ**. Santa Maria, 2005. 58 p.

SILVA, Antônio Carlos Ribeiro da. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2003.