

CONTROLADORIA EMPRESARIAL

conceitos, ferramentas e desafios

ADRIANO LEAL BRUNI
SONIA MARIA DA SILVA GOMES

Organizadores



EDUPBA

CONTROLADORIA EMPRESARIAL

conceitos, ferramentas e desafios

UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA

Reitor

Naomar Monteiro de Almeida Filho

Vice-Reitor

Francisco José Gomes Mesquita



EDITORA DA UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA

Diretora

Flávia Goullart Mota Garcia Rosa

Conselho Editorial

Titulares

Ângelo Szaniecki Perret Serpa

Caiuby Alves da Costa

Charbel Ninõ El-Hani

Dante Eustachio Lucchesi Ramacciotti

José Teixeira Cavalcante Filho

Alberto Brum Novaes

Suplentes

Evelina de Carvalho Sá Hoisel

Cleise Furtado Mendes

Maria Vidal de Negreiros Camargo

Adriano Leal Bruni
Sônia Maria da Silva Gomes
Organizadores

CONTROLADORIA EMPRESARIAL

conceitos, ferramentas e desafios

Salvador
EDUFBA
2010

©2010, By Adriano Leal Bruni e Sonia Maria da Silva Gomes.
Direitos de edição cedidos à EDUFBA.
Feito o depósito legal.

Projeto Gráfico, Editoração Eletrônica e Capa
Rodrigo Oyarzábal Schlabitz

Revisão
Fernanda Silva Machado

Normalização
Sônia Chagas Vieira

Biblioteca Anísio Teixeira - Faculdade de Educação da UFBA

C764 Controladoria: conceitos, ferramentas e desafios / Adriano Leal Bruni e
Sônia Maria da Silva Gomes, organizadores. – Salvador: EDUFBA,
2010.
342 p. : il.

ISBN 978-85-232-0709-0

1. Controladoria. 2. Orçamento base-zero. 3. Orçamento-programa. I.
Bruni, Adriano Leal. II. Gomes, Sonia Maria da Silva.

CDD 658.151 – 22. ed.

Editora filiada à



EDUFBA
Rua Barão de Jeremoabo, s/n, *Campus* de Ondina,
40170-115, Salvador-BA, Brasil
Tel/fax: (71) 3283-6164
www.edufba.ufba.br | edufba@ufba.br

SUMÁRIO

PREFÁCIO	11
-----------------------	----

1 OS DESAFIOS DA CONTROLADORIA

objetivos do capítulo	15
origens da controladoria	16
definição de controladoria	16
objeto de estudo da controladoria	19
enquadramento científico da controladoria	20
subdivisões da controladoria	21
atividades e funções	22
a controladoria e o processo de gestão	23
ferramentas da controladoria	30

2 OS DESAFIOS DAS FUNÇÕES DA CONTROLADORIA

objetivos do capítulo	37
o suporte ao processo de gestão	38
conceitos fundamentais sobre controladoria	39
missão da controladoria	40
papel da controladoria	42
papel do <i>controller</i>	43
atribuições da controladoria	44
áreas de atuação da controladoria	45
estrutura da controladoria	46
perfil do <i>controller</i>	47
suporte à gestão estratégica	48
planejamento tático	50
suporte ao planejamento operacional	50
pré-planejamento operacional	51
planejamento operacional de médio, longo e curto prazo	51
suporte à gestão de custos e preços	51
custeio por absorção	52
custeio pleno	52
custeio variável	53
custeio ABC	53
suporte à gestão dos sistemas de informações	56
suporte à avaliação de desempenho	59

3 OS DESAFIOS DOS CONTROLES INTERNOS

objetivos do capítulo	63
conceito e importância dos controles internos	64
responsabilidade pela determinação do controle interno	65
características do sistema de controles internos	66
controles internos e interfaces com outras áreas	67
custos e benefícios relativos aos controles internos	70
controle interno e fraude	71
controles internos na área financeira	72
benefícios dos controles internos	75

4 OS DESAFIOS DA GESTÃO ORÇAMENTÁRIA

objetivos do capítulo	77
planejamento empresarial	78
planejamento estratégico	78
planejamento financeiro	82
orçamento	84
vantagens e limitações na adoção do sistema de orçamentos	89
tipos de orçamentos	92
controle orçamentário	93

5 OS DESAFIOS DO ORÇAMENTO BASE ZERO

objetivos do capítulo	95
orçamentos e necessidades gerenciais	96
objetivos do controle orçamentário	100
modalidades orçamentárias	102
comparativo OBH versus OBZ	104
as mudanças ambientais e as novas necessidades da gestão	106
o orçamento base zero	107
classificando os gastos	110
estabelecendo premissas	111
benefícios do uso do OBZ	112

6 OS DESAFIOS DA GESTÃO OPERACIONAL DE CUSTOS E

PREÇOS

objetivos do capítulo	115
entendendo a contabilidade de custos	116

classificação gerencial dos custos	116
métodos de custeio	117
custeio variável e tomada de decisão	120
custeio variável e formação de preço	121

7 OS DESAFIOS DOS CONTROLES BASEADOS EM CENTROS DE RESULTADOS

objetivos do capítulo	123
definindo o que é departamentalização	124
centros de custos	124
a necessidade de melhorar as informações de custos	125
centros de responsabilidade	128
centro de custos ou despesas	130
centros de receitas	132
centros de lucro	133
centros de investimento	133

8 OS DESAFIOS DO CUSTEIO DIRETO

objetivos do capítulo	135
a importância da visão gerencial dos custos	136
a margem de contribuição e o processo de tomada de decisão	139

9 OS DESAFIOS DA GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS

objetivos do capítulo	145
competitividade e gestão de custos	146
gestão estratégica dos custos	146
buscando reduzir os custos	148
análise da cadeia de valor	151
integração estratégica da logística	152
a criação de valor	153
a formação do preço	155
objetivos na fixação do preço	156
a composição do preço	157
valor do preço de venda	159
gestão dos custos com preços inflexíveis	161
gestão dos custos através do custo-meta	162
gestão de custos versus criação de valor	163

10 OS DESAFIOS DA FORMAÇÃO DOS PREÇOS

objetivos do capítulo	165
o processo de formação dos preços	166
métodos de formação de preços	168
precificação estratégica	173

11 OS DESAFIOS DA FORMAÇÃO ESTRATÉGICA DOS PREÇOS

objetivos do capítulo	179
conceitos de preço	180
a importância do preço do produto para as empresas	181
erros na definição de preço	182
o preço e o composto de marketing	182
preço e valor	185
processo de custeio-alvo	192

12 OS DESAFIOS DA CONTROLADORIA POR ATIVIDADES

objetivos do capítulo	195
a contabilidade e as novas demandas informacionais	196
a trajetória da nova contabilidade gerencial	200
grupo de pesquisa de Harvard	202
grupo de pesquisa do CAM-I	203
grupo de pesquisa ampliado	203
base conceitual do custeio baseado em atividades	204
o ABC de Cooper e Kaplan	205
o ABC de Johnson	208
CPA de Brimson	208
a leitura da CPA por Boisvert	209
a leitura ABC por Nakagawa	213
a leitura do ABC por Martins	213
síntese da base conceitual do ABC	214

13 OS DESAFIOS DO SISTEMA DE CONTROLADORIA POR ATIVIDADES

objetivos do capítulo	219
o sistema de controladoria por atividades	220
conceito renovado de gestão	220

gestão estratégica	221
gestão de processos	222
gestão da performance	224
a informação fornecida pelo SCPA	225

14 OS DESAFIOS DA CONTROLADORIA EM EMPRESAS DE SERVIÇOS

objetivos do capítulo	233
a natureza dos serviços	234
sistema de gestão estratégica de serviços	239
sistema de operações de serviços	243

15 OS DESAFIOS DO GERENCIAMENTO DAS ATIVIDADES EM SERVIÇOS

objetivos do capítulo	249
configurando o SCPA	250
premissas orientadoras do SCPA	250
descrição do sistema	252
componentes do SCPA	253
subsistema decisório	254
subsistema operacional	257
subsistema do ciclo contábil	264
procedimentos para implementação	267
fase um: criação do ambiente	268
fase dois: planejamento da implementação	269
fase três: execução	272

16 OS DESAFIOS DA CONTROLADORIA AMBIENTAL

objetivos do capítulo	273
as necessidades informacionais ambientais	274
responsabilidade social corporativa	275
modelos explicativos de responsabilidade social corporativa	279
a contabilidade ambiental	282
sistema de gestão ambiental e controles internos	285
elementos das demonstrações contábeis	286
plano de contas ambiental	294
divulgação de informações ambientais	295

17 OS DESAFIOS DA INTERNACIONALIZAÇÃO DA CONTROLADORIA

objetivos do capítulo	297
entendendo o desenvolvimento histórico da contabilidade	298
princípios contábeis	301
princípios contábeis no Brasil	301
princípios contábeis no EUA	303
princípios contábeis em países europeus	304
evidênciação das demonstrações contábeis	306
as normas e os organismos responsáveis	307
histórico da necessidade de harmonização	308
o processo de harmonização de padrões contábeis internacionais	313
Comissão de Valores Mobiliários	317
Comitê de Pronunciamentos Contábeis	319
Referências	321

PREFÁCIO

Este livro possui o objetivo principal de discutir um conjunto de tópicos relacionados à Controladoria, área do conhecimento com importância crescente no dinâmico mundo dos negócios. O texto apresenta desafios relevantes relacionados às diversas funções da Controladoria, envolvendo o processo de gestão de custos, a formação dos preços, a elaboração e o controle orçamentário, a gestão por processos e a nova gestão por atividades.

Os capítulos representam uma pequena amostra das nossas atividades acadêmicas relacionadas ao ensino e pesquisa sobre a Controladoria no âmbito da Administração de Empresas e das Ciências Contábeis. Alguns capítulos apresentam, de forma sintética, resumos de partes de trabalhos de alunos de cursos de pós-graduação. Outros capítulos trazem resultados de nossas próprias pesquisas. Ao todo, dezessete capítulos formam a estrutura do presente texto.

O Capítulo 1, *Os desafios da Controladoria*, conceitua a Controladoria, destacando seu papel, suas principais funções e seus desafios. São discutidas as principais funções e atividades da Controladoria, destacando a sua relevância para a gestão empresarial.

O Capítulo 2, *Os desafios das funções da Controladoria*, descreve as principais rotinas e atividades da Controladoria, destacando a importância do papel do *Controller*. O capítulo constrói uma análise da Controladoria em uma perspectiva funcional, enfatizando a sua contribuição ao suporte para o processo de gestão.

O Capítulo 3, *Os desafios dos controles internos*, discute uma das mais importantes demandas das atividades da Controladoria, correspondente à manutenção e ao aperfeiçoamento de bons controles internos. O capítulo destaca o conceito, a importância e os desafios associados aos controles internos.

O Capítulo 4, *Os desafios da gestão orçamentária*, aborda o planejamento orçamentário, apresentando a importância do orçamento e dos seus controles. O orçamento é visto como uma das mais efetivas ferramentas para a condução do negócio. Um controle orçamentário efetivo permite ajustar rotas e planos.

O Capítulo 5, *Os desafios do orçamento base zero*, fala sobre um tipo especial de orçamento, com mecânica de cálculos mais rigorosos e com uma mensuração mais precisa e justificada. O orçamento base zero tem se tornado uma ferramenta de gestão com uso crescente.

O Capítulo 6, *Os desafios da gestão operacional de custos e preços*, discute o processo de registro de informações de custos, destacando as particularidades relativas à decisão. Ressalta a pluralidade de significados da palavra custos, destacando os seus possíveis usos no contexto das Contabilidades financeira e gerencial.

O Capítulo 7, *Os desafios dos controles baseados em centros de resultados*, discute os aspectos relativos à departamentalização e à necessidade de melhorar as informações de custos. O texto apresenta como a gestão baseada em departamentos, centros de custos ou resultados contribui para a melhoria da performance da Controladoria nas organizações.

O Capítulo 8, *Os desafios do custeio direto*, aborda os desafios associados à análise da margem de contribuição e da ênfase nos custos variáveis ou diretos. Quando o suporte ao processo de tomada de decisão é enfatizado, o custeio direto destaca-se pela simplicidade e pela fuga em relação às possíveis armadilhas do rateio de gastos indiretos.

O Capítulo 9, *Os desafios da gestão estratégica de custos*, apresenta a associação entre a estratégia e os custos, enfatizando a importância da análise e da busca associadas à criação de valor. Pode-se afirmar que a rentabilidade ou os ganhos financeiros de uma operação dependem, substancialmente, das suas definições estratégicas e dos seus posteriores objetivos associados ao processo de gestão de custos.

O Capítulo 10, *Os desafios da formação dos preços*, conceitua a formação dos preços, discutindo os mecanismos mais usuais para a composição do preço de venda. A eficaz formação do preço de venda que representa uma das mais desafiadoras atividades da Controladoria é discutida neste capítulo.

O Capítulo 11, *Os desafios da formação estratégica dos preços*, discute a formação estratégica dos preços, enfatizando a análise do valor e das possibilidades de intervenção em sua percepção. Destaca a importância do conceito do valor percebido e dos condicionantes para a sua percepção.

O Capítulo 12, *Os desafios da Controladoria por atividades*, apresenta e discute as implicações associadas à Controladoria por Atividades, que desempenha um papel importante para medir a eficácia e a eficiência na utilização dos recursos pela entidade. O seu desafio estaria em descrever, localizar e quantificar os recursos consumidos pelas atividades no processo de geração de valor para organização.

O Capítulo 13, *Os desafios do sistema de Controladoria por atividades*, explica as características do sistema de Controladoria por atividades, discute o conceito renovado de gestão, explica a gestão estratégica, a gestão da performance e a gestão de processo.

O Capítulo 14, *Os desafios da Controladoria em empresas de serviços*, discute os principais fatores que o *Controller* deve considerar ao desenvolver um sistema de Controladoria para organizações de serviços, possuidoras de características especiais, como a intangibilidade dos resultados dos processos.

O Capítulo 15, *Os desafios do gerenciamento das atividades em serviços*, descreve os componentes do sistema de Controladoria por atividades e os procedimentos necessários à sua implementação, de modo a ser um instrumento útil à tomada de decisão, ao planejamento e ao controle dos gestores das empresas de serviços.

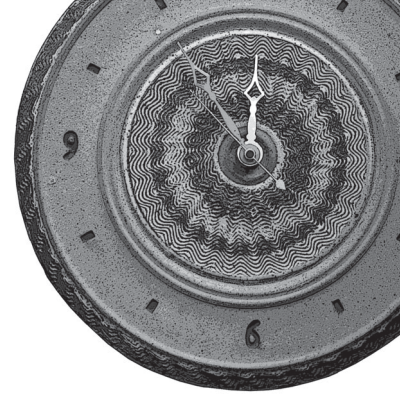
O Capítulo 16, *Os desafios da Controladoria Ambiental*, discute os desafios da Controladoria Ambiental e as necessidades de informações ambientais no processo de gestão empresarial. O capítulo ainda explica a responsabilidade social corporativa – RSC; descreve os modelos explicativos da RSC; conceitua a Contabilidade ambiental; identifica os elementos das demonstrações contábeis ambientais, incluindo a contabilização dos elementos das demonstrações contábeis ambientais.

O Capítulo 17, *Os desafios da internacionalização da Controladoria*, discute os desafios da internacionalização da controladoria. A integração dos diferentes mercados no contexto da globalização fez surgir novos desafios para a Controladoria e as demandas informacionais globalizadas provocaram a necessidade do desenvolvimento de regras uniformizadas, harmonizando interesses e objetivos regulamentares de diversos países.

A publicação deste livro pela Editora da Universidade Federal da Bahia (EDUFBA) busca contribuir para o ensino da Controladoria e de suas principais atividades. Esperamos que os capítulos aqui apresentados possam fomentar as discussões técnicas, pedagógicas e didáticas associadas ao ensino da Controladoria nos cursos de Administração e Ciências Contábeis, ampliando saberes, horizontes e sucessos.

Salvador, setembro de 2009.

ALB e SMSG



1

OS DESAFIOS DA CONTROLADORIA

Capítulo elaborado por Adriano Leal Bruni a partir da monografia apresentada por Juliana Sampaio, Julianne Gonçalves, Pedro Ivo Ramos, Victor Correia, Victor Mota.

É importante ter metas, mas também é fundamental planejar cuidadosamente cada passo para atingi-las.

Bernardinho

objetivos do capítulo

A Controladoria representa uma área do conhecimento com importância crescente no dinâmico mundo dos negócios. Este capítulo busca conceituar a Controladoria, destacando seu papel, suas principais funções e seus desafios. São discutidas as principais funções e atividades da Controladoria, destacando a sua relevância para a gestão empresarial.

Após a leitura do capítulo, você será capaz de entender a Controladoria, reconhecer as suas principais funções, saber identificar as suas atividades e ferramentas.

origens da controladoria

O surgimento do conceito de Controladoria deveu-se à necessidade aparente de controle por parte das organizações norte-americanas, de suas subsidiárias e filiais, no início do século XX. Devido ao processo de fusão ocorrido com muitas empresas, que proliferaram durante a Revolução Industrial, durante o século XIX, foram originados grandes conglomerados, os quais eram caracterizados por ter uma estrutura verticalizada em forte crescimento, organizada sob forma de departamentos e divisões. Com a formação desta estrutura tão complexa foi requisitado por parte dos acionistas e gestores um controle central em relação aos seus departamentos e divisões que se espalhavam rapidamente pelos Estados Unidos e outros países, seguindo a tendência da descentralização. (MARTINS, O., 2005)

Com a evolução contínua da necessidade de informações relevantes ao negócio e o aumento da complexidade da atividade empresarial, o conceito se amplia e, segundo Figueiredo e Caggiano (2004), a Controladoria acaba se focando em zelar pela continuidade e progresso da empresa, assegurando a otimização do resultado global. Surge, assim, a definição da missão da Controladoria, como área de atuação dentro das empresas.

definição de controladoria

A Controladoria, segundo Orleans Martins (2005), tem a finalidade de garantir informações adequadas ao processo decisório dos gestores, colaborando assim para a busca pela eficácia da empresa e de suas subdivisões, levando-se em conta o aspecto econômico. O que é reafirmado por Mosimann, Alves e Fisch (1999) que comentam que a Controladoria pode ser conceituada como o conjunto de princípios, procedimentos e métodos oriundos das ciências de Administração, Economia, Psicologia, Estatística e principalmente da Contabilidade, que se ocupam da gestão Econômica das empresas, com o fim de orientá-las para a eficiência. Já Borinelli (2006) faz um apanhado geral dos principais teóricos do assunto incluindo José Pereira, (1991), Mosimann, Alves e Fisch (1999), Almeida, Parisi e Pereira (2001), e Garcia (2003), tentando consolidar uma definição única, que leva em conta as ideias pré-existentes como complementares, ou seja, uma definição mais completa. Desta forma, Borinelli (2006) chega a seguinte conclusão: Controladoria é um conjunto de conhecimentos que se constituem em bases teóricas e conceituais de ordem operacional, econômica, financeira e patrimonial, relativas ao controle do processo de gestão organizacional.

Porém, apesar de a Controladoria ser conceituada através de um conjunto de princípios e apesar da nova tecnologia gerencial existente, Orleans Martins (2005) afirma que o modelo contábil-financeiro continua sendo a base de tudo, ou seja, o instrumento central, mas não único. O modelo contábil-financeiro é subdividido em três itens, conforme Figueiredo e Caggiano (2004): orçamento que é um instrumento direcional visando orientar a administração a atingir fins específicos, ou seja, objetivos empresariais; custos que são essencialmente medidas monetárias dos sacrifícios que a organização tem que arcar para alcançar esses objetivos; e finalmente, contabilidade que é o sistema de informação e mensuração de eventos que afetam a tomada de decisões. Desta forma, segundo Orleans Martins (2005), os princípios contábeis servem de referência para expansão, flexibilização e adaptação das novas realidades e situações empresariais. Não deixa de levar em conta outros instrumentos e técnicas provenientes de outras ciências de gestão, permitindo desta forma que cada empresa busque atender as necessidades da governança corporativa, ou seja, dos acionistas ou investidores.

Sell (2004) identifica de forma bem clara, o uso da Contabilidade pela Controladoria, que auxilia a gerência e aos superiores na administração do negócio, como forma de expansão, flexibilização e adaptação às novas realidades empresariais à medida que ele argumenta que a Controladoria (ou contabilidade gerencial) confecciona relatórios conforme as necessidades dos administradores, muitas vezes utilizando como fonte de informações dados contidos nos relatórios advindos da contabilidade financeira (ou contabilidade tradicional), em que os dados são transformados em uma linguagem mais concisa e clara para o administrador. Além disso, Sell (2004) vai mais longe e apresenta, no Quadro 1.1, as diferenças entre a contabilidade financeira (tradicional) e a gerencial (Controladoria), em que as duas formas de contabilização são comparadas referentes aos seguintes fatores: atuação, objetivos, custos, controle, relatório e restrições nas informações. Desta forma, Sell (2004) consegue esclarecer, com sucesso, as características natas de cada contabilidade, deixando de certa forma subentendido o grau de relação entre uma e outra.

Tópicos	Contabilidade Financeira	Contabilidade Gerencial
Atuação	Transforma dados financeiros e econômicos em registros contábeis, cuja fonte são documentos como notas fiscais, extratos bancários, contratos, etc.	Preocupa-se em como melhor gerenciar as fontes de informações da empresa, envolvendo todos os que participam do processo produtivo

Continua...

Objetivo	Preocupa-se com aspectos tributários exigidos pela legislação, pertinentes a cada ramo de atividade	Auxilia na gestão de recursos da empresa
Custos	Apura os custos dos serviços ou produtos	Aloca os custos a fim de compreender a dinâmica dos processos
Controle	Concilia contas patrimoniais e de resultado como forma de controle	Em termos de controle, incentiva a performance da empresa
Relatórios	Elabora as demonstrações financeiras exigidas pela Legislação	Transforma números em informações úteis à administração
Restrições nas informações	Segue os princípios contábeis geralmente aceitos	Segue as determinações julgadas importantes pelos administradores

Quadro 1.1: Diferenças entre contabilidade financeira e gerencial.

Fonte: Sell (2004).

É válido salientar, conforme abordado anteriormente, que o modelo contábil-financeiro, focado no Quadro 1.1, é a base para uma grande quantidade de informações para as atividades da Controladoria, mas não deve ser entendido como única fonte, visto que a Controladoria embeber-se-á de outros ramos da administração para tentar transmitir toda a realidade empresarial existente aos seus gestores.

A preocupação da Controladoria em englobar outras áreas, não só a contábil-financeira, é mostrada por Kaplan e Norton (1997) e Oliveira, Perez Júnior e Silva (2002) quando abordam a metodologia criada pelos últimos, o *Balanced Scorecard*, BSC.

O BSC consiste em metodologia disponível e aceita no mercado desenvolvida pelos professores da Harvard Business School, Robert Kaplan e David Norton, em 1992. Os métodos usados na gestão do negócio, dos serviços e da infraestrutura, baseiam-se normalmente em metodologias consagradas que podem utilizar a tecnologia da informação e os softwares de ERP como soluções de apoio, relacionando-a à gerência de serviços e à garantia de resultados do negócio, buscando sempre a maximização dos resultados através de desenvolvimentos de indicadores baseados em quatro perspectivas que refletem a visão e a estratégia empresarial: financeira, clientes, aprendizado e crescimento e processos internos.

Os autores argumentam que o objetivo dos sistemas de mensuração e avaliação de desempenho é traduzir a estratégia organizacional, por meio de um conjunto integrado de medidas financeiras e não financeiras, que abrangem do nível executivo ao nível operacional. Neste sentido, os objetivos do controle estratégico baseiam-se em comunicar ou transmitir as estratégias para toda a organização e receber o *feedback* operacional sobre o desempenho das estratégias formuladas e comunicadas pelas áreas afins.

Portanto, o sistema de gestão das empresas, que é vangloriado por ser grande responsável pela sustentabilidade da empresa, seria basicamente a maneira como os princípios, procedimentos e métodos são usados pela Controladoria para produzir informações para as diversas tomadas decisões dos gestores, abrangendo, além das áreas mais tradicionais como Administração, Economia e Contabilidade, outras tão bem importantes como Recursos Humanos, Ambientais, Tecnológicos, Regulatórios, Marketing etc.

objeto de estudo da controladoria

Com o conceito de Controladoria já estabelecido e esclarecido, surge a necessidade de elucidação do seu objeto de estudo. Segundo Borinelli (2006), o objeto de estudo seria o campo de aplicação, ou área de eficácia da Controladoria. Ou seja, qual seu foco. Para definição deste objeto, o autor segue a mesma linha de pensamento que definiu o conceito de Controladoria. Portanto, o autor agrega as principais definições dos principais autores da Controladoria: Guerreiro, Catelli e Dorneles (1997), Farias (1998), Mosimann, Alves e Fisch (1999), Francisco Fernandes (2000), Almeida, Parisi, Pereira (2001), Catelli e colaboradores (2001), Oliveira, Perez Júnior e Silva (2002), Regel (2003), analisam pensamento por pensamento, extraindo as informações coerentes e descartando as incoerentes, consolidando o objeto de estudo da Controladoria.

Borinelli (2006) conclui que o objeto de estudo da Controladoria são as organizações, ou seja, o modelo organizacional como um todo, os quais podem ser subdivididos em: a) processo (e o modelo) de gestão como um todo, especialmente em suas fases de planejamento e controle, com suas respectivas ênfases: gestão operacional, econômica, financeira e patrimonial; b) necessidades informacionais, consubstanciadas nos modelos de decisão e de informação; c) processo de formação dos resultados organizacionais, compreendendo o modelo de mensuração e o modelo de identificação e acumulação.

enquadramento científico da controladoria

Conforme a análise de Borinelli (2006), a Controladoria é um campo de estudos que se enquadra nas Ciências Factuais Sociais, visto que estas são todas as ciências que se dedicam a tornar inteligível a vida social em um de seus aspectos particulares ou em sua totalidade. Esta classificação se baseia em estudo anterior, que subdivide as ciências em: Ciências Formais, como a Lógica e Matemática; Ciências Factuais Naturais, como a Física, Química e Biologia; e Ciências Factuais Sociais, como a Antropologia Cultural, Direito, Economia, Política, Psicologia Social, Sociologia.

Identificado onde a Controladoria está posicionada no mundo das ciências, é válido descrever e abordar a inter-relação entre a Controladoria e as demais ciências. Mosimann, Alves e Fisch (1999), como já abordados anteriormente, já diziam que a Controladoria é oriunda das seguintes ciências: Administração, Economia, Psicologia, Estatística e principalmente da Contabilidade. Porém, ele apenas cita não chegando a oferecer nenhuma argumentação teórica em relação a esse assunto, que ofereça algum tipo de base para o aprofundamento do estudo. Porém, Borinelli (2006) vai mais longe, cita e explicita cada relação existente. Segundo ele, a Controladoria tem interface com a Contabilidade, Administração, Economia, Direito, Estatística, Matemática, Psicologia e Sociologia, conforme estabelece o Quadro 1.2.

- Contabilidade: encontra-se no fato de utilizar conceitos contábeis para identificar, classificar, registrar e sumarizar as transações e eventos decorrentes das operações de uma entidade. Essa sistemática irá produzir informações que serão utilizadas pela Controladoria para o controle do processo de gestão organizacional, ou seja, a Contabilidade fornece a matéria-prima para Controladoria;
- Administração: está no fato de que os conceitos de gestão presentes na Administração são empregados pela Controladoria para balizar os conhecimentos teóricos dos quais se utilizará para o controle do processo de gestão organizacional. Além disso, pode-se adicionar a concepção de que a Administração é uma área do saber que se ocupa, dentre outras coisas, da gestão dos recursos econômicos. Recursos estes que são mensurados, avaliados e controlados pela Controladoria, de forma que a gestão possa geri-los eficiente e eficazmente;
- Economia: há uma interface com a Controladoria devido à economia extrair o conceito de valor econômico, elemento essencial para avaliação dos ativos da empresa e na apuração de resultados, os quais são importantes pelo fato de exercer controle sobre o processo de gestão organizacional. Além disso, pode-se evidenciar a Economia na

Controladoria quando a última usa em suas bases teóricas conceitos econômicos para mensurar: os recursos utilizados, os bens produzidos e distribuídos, as necessidades e a renda;

- **Direito:** a interface ocorre na medida em que a Controladoria tem que conhecer e respeitar as relações jurídicas nas quais a organização está inserida, ou seja, deve levar em consideração as regras de conduta e organização emanadas do Direito. Desta forma, verifica-se que a Controladoria tem interface com, praticamente, todos os ramos do direito: Direito Comercial, Direito do Trabalho, Direito Civil, Direito Mercantil, Direito Tributário, dentre outros.
- **Estatística:** a ligação ocorre na medida em que a Controladoria exerce o controle no processo de gestão organizacional, ela recorrerá para buscar conceitos relativos à coleta, organização, descrição, análise e interpretação de dados que servirão para estudar, medir, quantitativamente, os fenômenos relacionados a tal controle. Além disso, para a Controladoria subsidiar para estudos de alternativas de decisões e para organização de processos ou sistemas de avaliação de desempenho, ela necessita de conceitos e instrumentos da Estatística;
- **Matemática:** a relação se dá na medida em que fornece conceito relativos a símbolos, métodos e valores numéricos para a base conceitual da Controladoria principalmente no controle de gestão onde são usados quantificações físicas e monetárias;
- **Psicologia:** a interface ocorre na medida em que a Controladoria inserir em suas bases conceituais elementos que norteiem o entendimento de como se decide e do efeito comportamental das respectivas decisões;
- **Sociologia:** a relação ocorre na medida em que a Controladoria precisa entender como a sociedade se organiza para poder oferecer seus subsídios, diversos tipos de informações, à luz dessa forma de organização.

Quadro 1.2: Interfaces com a Controladoria.

Fonte: Borinelli (2006).

subdivisões da controladoria

A Controladoria pode ser subdividida de duas formas: quanto à natureza da organização em que se aplica e quanto à eficácia da organização. Na primeira, considerando a forma como o mercado encontra-se segmentado, tem-se: Controladoria Empresarial, Controladoria Pública e Controladoria em Entidades do Terceiro Setor. Já quanto à eficácia, segunda forma, tem-se que: a organização deve ser considerada como um todo, ou seja, o objeto

maior, e esse ainda, subdividido em: o processo (e o modelo) de gestão, o processo de formação dos resultados organizacionais e as necessidades informacionais. Ao se levar em consideração a área de eficácia dentro de uma organização em que se aplica, ela apresenta características diferentes em alguns aspectos, como por exemplo, o modelo organizacional adotado, a forma como a gestão é disseminada e como os resultados são segmentados. Assim, no processo de aplicação dessas bases teóricas de Controladoria, é preciso definir de que forma estas serão inseridas no contexto organizacional. O que dependerá do arranjo organizacional de cada empresa. (BORINELLI, 2006)

Tung (1993), Roehl-Anderson e Bragg (2000) e Borinelli (2006), entre outros autores, também apresentam e destacam aspectos, formas e métodos que necessitam ser identificados e analisados no processo de aplicação de bases teóricas de Controladoria. Seguindo sua análise comparativa aos demais autores citados e destacados em sua tese, ele conclui que, quanto à área de eficácia dentro da organização tem-se a seguinte segmentação: Controladoria Corporativa e Controladoria de Unidade, esta podendo dividir-se em: Controladoria de Filial, de Planta, de Marketing, de Divisão, de Unidade de Negócio e Internacional.

atividades e funções

Segundo Borinelli (2006), a área do conhecimento da Controladoria se materializa dentro das organizações da seguinte forma, sinteticamente apresentada no Quadro 1.3. O autor destaca que as funções e atividades a seguir apresentadas são as que fazem parte da Controladoria, são sua essência, não sendo atividades específicas de uma organização. O que ocorre de diferente está relacionado à forma como essas atividades e funções serão distribuídas na organização, de acordo com as suas necessidades. Logo, essas atividades e funções não variam.

Função	Características
Contábil	Atividades relativas ao desenvolvimento da contabilidade financeira: gerenciar atividades de contabilidade, realizar o processamento contábil etc.
Gerencial-Estratégica	Prover informações de natureza contábil, patrimonial, econômica, financeira e não financeira ao processo de gestão como um todo.

Continua...

Custos	Registrar, mensurar, controlar, analisar e avaliar os custos da organização.
Tributária	Contabilidade Tributária: atender as exigências legais.
Proteção e Controle dos Ativos	Prover proteção aos ativos: selecionar, analisar e contratar opções de seguro.
Controle Interno	Estabelecimento e monitoramento do sistema de controles internos.
Controle de Riscos	Identificar, mensurar, analisar, avaliar, divulgar e controlar os riscos envolvidos no negócio.
Gestão da Informação	Conceber modelos de informações e gerenciar as informações contábeis, patrimoniais de custos, gerenciais e estratégicas.
Outras	Auditoria, tesouraria, processo de gestão e controle interno.

Quadro 1.3: Estrutura da Controladoria nas Empresas.

Fonte: Borinelli (2006).

a controladoria e o processo de gestão

A função do *Controller* vai além dos registros contábeis uma vez que provê habilidades interpretativas e analíticas, informações estatísticas e contábeis feitas sob medida para atender às necessidades gerenciais. O que representou o primeiro exemplo da importância da Controladoria no processo de gestão, seguidas das colocações, discussões e definições de autores com os quais Borinelli (2006) concordou integralmente no que diz respeito à importância da Controladoria no processo de gestão de uma organização. Ainda que, em alguns deles, tenha tratado mais da função do *Controller*, para Borinelli (2006), estas extrapolam o âmbito da Controladoria.

Nessa linha de pensamento, apresenta e analisa diversos posicionamentos de autores acerca do tema. Concluindo que “[...] é função da Controladoria dar suporte ao processo de gestão, haja vista que esta realiza atividades de produzir informações operacionais e estratégicas, as quais são de fundamental importância para o processo de gestão”. (BORINELLI, 2006, p. 142)

Mais adiante de sua análise, o autor apresenta o posicionamento de Marcelino Carvalho (1995), com o qual declara concordar integralmente com a visão de que a função da Controladoria diz respeito a coordenar o

processo de planejamento e controle, mas não de elaborar planos. Ou seja, gerar informações que subsidiem na direção, nos processos de tomada de decisões dos negócios da empresa: subsidia o processo de gestão da empresa.

Assim sendo, Borinelli (2006), em suas análises, busca identificar em quais e quantas etapas, encontra-se estruturado o processo de gestão, caracterizado, segundo ele, como uma das principais funções da Controladoria dentro de uma organização. Corroborando Orleans Martins (2005), destaca os aspectos definidos no Quadro 1.4.

- Planejamento: para determinar se os planos são consistentes ou viáveis, se são aceitos e coordenados e se realmente servirão de base para uma avaliação posterior;
- Coordenação: centralização de informações com a função de aceitação de planos sob o ponto de vista econômico e alertando à assessoria da direção sobre situações desfavoráveis ou sugerindo soluções para os pontos visualizados;
- Acompanhamento: para a contínua verificação da evolução dos planos traçados a fim de corrigir falhas e revisar o planejamento;
- Avaliação: com a finalidade de interpretar fatos e avaliar resultados por centro de resultado, por área de responsabilidade e desempenho gerencial.
- Informação: a qual é gerada pela tradução de um dado, o qual é administrado por bancos de dados que compreendem os sistemas contábeis e financeiros da empresa;
- Motivação: refere-se ao sistema de controle sobre o comportamento das pessoas envolvidas.

Quadro 1.4: Características estruturais da Controladoria.
Fonte: Borinelli (2006).

Já Figueiredo e Caggiano (2004) definem essas funções, com algumas alterações de nomenclatura, porém com significados semelhantes, como sendo referentes ao processo de gestão. Segundo eles o processo de gestão se estrutura nas tarefas do Quadro 1.5.

- Planejamento: é o processo de reflexão que precede a ação e é dirigido para a tomada de decisão futura;
- Organização: é o estabelecimento da estrutura e da forma da firma definir as responsabilidades e linhas de autoridade que se assemelharia um pouco ao que Orleans Martins (2005) definiu como coordenação;

- Controle: está ligado a função de planejamento, esta função compara tudo o que foi desempenhado com o estipulado e depois determina se o próprio plano deve ser modificado ou não, olhando sob a óptica de Orleans Martins (2005) define-se controle como duas funções: avaliação e acompanhamento;
- Comunicação: é a troca de fatos, ideias e opiniões, por duas ou mais pessoas. Esta função se aproximaria da informação, visualizando o sistema de informação como intermediário entre a troca destas variáveis;
- Motivação: traduz o envolvimento total da organização em busca de formas de melhorar a performance.

Quadro 1.5: Tarefas do processo de gestão.
Fonte: Borinelli (2006).

Para Figueiredo e Caggiano (2004), a Controladoria subdivide-se basicamente em: planejamento e controle, sendo o processo de gestão o grande responsável pela validação desta subdivisão. Sell (2004) afirma que o trabalho gerencial, que está inserido no papel da Controladoria, é um processo administrativo que envolve planejamento, organização, direção e controle voltados para resultados, o que se aproxima em muito das funções administrativas já discutidas anteriormente. Para tanto é necessário a atuação do *Controller*.

O *Controller*, segundo Mendes (2002), seria uma espécie de *almoxarife* da base de dados da empresa, em que se encontram além de dados, os critérios de mensuração, de valoração e de regras de decisão além de outros. Esta base irá controlar todas as vertentes de decisão da empresa sejam elas operacionais, econômicas ou financeiras. Já segundo Orleans Martins (2005), o *Controller* é o principal executor dos princípios e fundamentos da Controladoria, este profissional será responsável por constatar e considerar os pontos fortes e fracos da empresa em suas análises, identificar problemas atuais e futuros que venham afetar o desempenho da companhia e apresentar alternativas de solução e monitorar os gestores para que as políticas e objetivos estabelecidos no planejamento da empresa, bem como suas divisões, sejam cumpridos.

Por sua vez, objetivando a compreensão das atividades e funções da Controladoria, Borinelli (2006) estrutura o processo de planejamento e controle da seguinte forma: planejamento, orçamento, execução, controle, medida corretiva e avaliação de desempenho.

- Planejamento: estabelecimento de objetivos, metas e planos;
- Orçamento: transformação dos planos em orçamento operacional e financeiro;
- Execução: implementação dos planos;
- Controle: observação e mensuração o desempenho, comparando o real do esperado e analisando suas variações e suas causas;
- Medida Corretiva: sugestão, implementação e acompanhamento de medidas corretivas;
- Avaliação de Desempenho: atribuição de conceito ao desempenho medido.

Quadro 1.6: Atividades e funções da Controladoria.
 Fonte: Borinelli (2006).

Neste último posicionamento acerca da forma como a Controladoria é estruturada, em que foram apresentadas as divisões da Controladoria feitas por Orleans Martins (2005), Figueiredo e Caggiano (2004) comparativamente à defendida por Borinelli (2006), observa-se que esta última materializa o processo de gestão de maneira mais fundada e fundamentada em processos com maior embasamento teórico.

O fato de se concordar com o estudo e estrutura apresentados por Borinelli (2006) com mais afinco está diretamente relacionado com a forma com que ele visualiza as funções da Controladoria: com o foco nos resultados – planejamento, orçamento, execução, controle, medida corretiva e avaliação de desempenho – além de estas apresentarem uma sequência lógica desde o início e até o fim de cada etapa, assim como se caracterizarem por serem atividades fim.

Ao contrário do que foi apresentado por Orleans Martins (2005), ao defender informação como sendo uma etapa ou função da Controladoria, quando esta denota meio para execução do planejamento, funcionando como subsídio para as demais funções apresentadas. Ou seja, sem informação não se tem planejamento, orçamento, não se permite executar, controlar, medir nem avaliar.

Dentro dessa linha de pensamento, em que se coloca o modelo de Borinelli (2006) como teoria mais lógica do que seriam funções e divisões da Controladoria, destaca-se também a motivação apresentada no modelo de estrutura de Figueiredo e Caggiano (2004). Ou seja, neste considera-se a motivação aspecto determinante para que todas as etapas aconteçam, não

devendo então estar destacado como função específica e distinta das demais. Pois, para se planejar, executar, avaliar etc., é necessário ter motivação para desempenhar tais processos.

Borinelli (2006) estrutura ou divide o processo de gestão em planejamento, orçamento, execução, controle, medidas corretivas e avaliação de desempenho. As divisões podem ser apresentadas como:

- a) Planejamento: entende-se por planejamento como sendo “[...] um exercício organizacional que envolve análise, avaliação e escolha de alternativas de ações futuras da entidade, organizadas na forma de planos, para o alcance de um estado futuro objetivado [...]”. (BORINELLI, 2006, p. 146) Além desta, o autor ainda discute definições dentro da literatura, amplia seu conceito em estratégico e por fim chega ao conceito de planejamento dentro da função Controladoria. Esse conceito estratégico, segundo Borinelli (2006), consiste em: participar ativamente das escolhas das diretrizes e definição de objetivos estratégicos tomando decisões conjuntamente com os gestores das demais funções, contudo, sendo esta a coordenadora do processo; coordenar o processo de construção, como um topo, do plano a nível operacional; assessorar as diversas unidades com informações e aconselhamentos de caráter operacional, econômico, financeiro e contábil, e, consolidar os diversos planos das diversas unidades num planejamento único.
- b) Orçamento: segundo definição de Borinelli (2006, p. 152), orçamento é “[...] o processo organizacional de quantificação, detalhada, dos planos empresariais, em termos de recursos a serem consumidos e produzidos, na forma de custos, despesas, receitas, resultados e investimentos, para ser utilizado como direcionador das atividades dos membros da organização e, posteriormente, como elemento de controle”. Acerca do que seria o papel da Controladoria no processo de elaboração do orçamento de uma organização, Borinelli (2006) apresenta uma sequência de posicionamentos, alguns distintos, porém outros com linhas de pensamentos similares e, após intensas pesquisas acerca do assunto, descreve as seguintes atividades como sendo aquelas que representam e compreendem a função da Controladoria no processo de elaboração do orçamento:
 - Coordenar o processo de construção do orçamento;
 - Determinar as premissas e diretrizes orçamentárias, à luz dos planos estratégico, tático e operacional;

- Assessorar as demais funções e unidades da organização na elaboração dos seus respectivos orçamentos;
 - Consolidar os orçamentos das áreas, num orçamento global para toda a organização, em seus aspectos operacionais, econômicos, financeiros e patrimoniais, buscando a otimização do todo;
 - Avaliar os orçamentos em questão, com o intuito de verificar se atendem aos planos estratégico, tático e operacional.
- c) Execução: para Borinelli (2006), a fase de execução compreende o momento em que os gestores fazem os planos acontecerem: ações planejadas são implementadas. Assim sendo, no processo de gestão, esta etapa, que segundo Borinelli (2006) compreende o processo de implementação, concretização dos planos, materializa-se, para ele, através das seguintes atividades:
- Auxiliar as diversas unidades e funções organizacionais na aplicação dos recursos planejados;
 - Dar suporte às diversas unidades e funções organizacionais na implementação dos projetos;
 - Coordenar os esforços dos gestores das diversas unidades e funções organizacionais na consecução de seus objetivos assim como dos da empresa como um todo;
 - Fornecer apoio informacional sobre o andamento da implementação dos planos.
- d) Controle: “O controle é a etapa do processo de gestão em que se verifica se os objetivos, planos, políticas e padrões estabelecidos no planejamento foram obedecidos” (BORINELLI, 2006, p. 159) Seguindo a lógica do processo, depois de planejado, orçado e posto em prática, executado, tem-se neste momento a etapa de controle, que consiste em realizar o acompanhamento da execução no intuito de checar se tudo está caminhando de acordo com o que havia planejado. O que para Borinelli (2006), integram como atividades dentro da função de controle, as seguintes:
- Gerar informações que contemplem eventos planejados e realizados;
 - Gerar relatórios que apontem desvios em relação ao planejado;

- Interagir com as demais funções a fim de se identificar as causas dos desvios encontrados;
 - Exercer, efetivamente, o controle;
 - Garantir a eficácia do controle;
 - Revisar periodicamente;
 - Coordenar o processo de controle.
- e) Medidas Corretivas: dando seguimento ao processo de gestão, tem-se a etapa de medidas corretivas. Uma vez que algo que foi planejado, orçado e executado, e, nesta última etapa exista algo que não esteja de acordo com o que de fato deveria ser, tem-se, nessa etapa, a possibilidade de inserir no processo ações corretivas capazes de redirecionar ao futuro desejado. Assim sendo, tem-se, dentro deste processo, as seguintes atividades descritas por Borinelli (2006):
- Em conjunto com as outras funções e áreas organizacionais, identificar as possíveis e necessárias medidas corretivas a serem adotadas;
 - Avaliar o impacto dessas medidas;
 - Monitorar e avaliar essas medidas.
- f) Avaliação de Desempenhos: “O ato de avaliar, entendido num sentido genérico [...] é o exercício da análise e do julgamento sobre qualquer situação que exija uma apreciação de fatos, idéias, objetivos e, também, uma tomada de decisão a fim de se atingir uma situação desejada”. (PEREIRA, J., 1991, p. 75)

Nesta última etapa dentro do processo de gestão, Borinelli (2006) segue a mesma linha de análise das realizadas anteriormente, ou seja, analisando e verificando posicionamentos de outros autores, ele chega a seguinte conclusão no que diz respeito às atividades essenciais no processo de realização da avaliação de desempenho, a seguir descritas:

- Auxiliar no processo de escolha dos indicadores e parâmetros que compõem o desempenho;
- Mensurar o desempenho;

- Fornecer bases informativas para que os gestores procedam à avaliação e julgamento do desempenho;
- Participar do processo de avaliação de desempenho fornecendo opiniões que possam auxiliar a entidade na correta avaliação do desempenho.

ferramentas da controladoria

As ferramentas da Controladoria podem ser subdivididas e relacionadas com as principais atividades, levando-se em conta a divisão de processos da função de gestão, descrita por Borinelli (2006). Pode-se apresentar as seguintes ferramentas:

- a) Planejamento: Segundo Orleans Martins (2005), existem duas ferramentas que são utilizadas pelas empresas – planejamento estratégico e o planejamento operacional. O planejamento estratégico, seguindo a linha de Orleans Martins (2005), seria a identificação de fatores competitivos de mercado e potencial interno, para atingir as metas e planos de ação que se transformem em vantagem frente à concorrência. Para tanto a empresa deve levar em conta os seus principais números, estudar a concorrência analisando internamente e definir objetivos a serem alcançados que servirão de guia à empresa.

Conforme Orleans Martins (2005), a ferramenta planejamento envolve os seguintes passos: projeção de cenários; definição de objetivos a serem seguidos; avaliação das ameaças e oportunidades ambientais; detecção dos pontos fortes e fracos da empresa; formulação e avaliação de planos alternativos; e escolha e implementação do melhor plano alternativo.

Já o planejamento operacional, conforme aborda Orleans Martins (2005), define-se como a materialização prática para a realização das metas definidas no planejamento estratégico. Seria uma espécie de operacionalização do planejamento estratégico, ou seja, um plano destinado à execução do plano estratégico. Segundo ele, é neste momento que se estabelece as responsabilidades, recursos humanos, financeiros e materiais, bem como um cronograma de trabalho.

Orleans Martins (2005) busca em Catelli, Pereira e Vasconcelos (2001), a definição dos passos do planejamento operacional que, conforme eles, são: estabelecimento de objetos operacionais; definição dos meios e recursos; identificação das alternativas de ação; simulação das alternativas identificadas; escolha das alternativas e incorporação ao plano; estruturação e quantificação do plano; e aprovação e divulgação do plano.

O papel do *Controller* na formalização do planejamento estratégico é o de participar ativamente na escolha das diretrizes e objetivos estratégicos da organização e consolidar os diversos planos operacionais num planejamento global integrado. Como os empresários e gestores não têm o apuro técnico e o distanciamento necessário para o desenvolvimento e implementação prática do Planejamento, o *Controller* acaba tendo um papel essencial de auxílio da formulação desta atividade, conforme Orleans Martins (2005). O *Controller* acaba fazendo o papel de coordenador do plano operacional: assessorando as unidades e funções organizacionais com informações e aconselhamentos tanto operacional quanto financeiro, econômico e contábil. Sempre é válido ressaltar que nas micro e pequenas empresas tudo fica centralizado na figura do proprietário ou gestor.

- b) Orçamento: É neste momento em que a organização busca ligar de forma lógica o que foi determinado pelos gestores estratégicos com o que foi visualizado como possível pelos gestores operacionais, através do estabelecimento de números que darão inclusive referência para o sistema de controle usado na organização. Será com base neste agregado que se avaliará o resultado esperado com o resultado realizado.

Borinelli (2006) comenta que o orçamento é dividido em dois blocos: etapa operacional e etapa financeira. A etapa operacional representa os planos que viabilizam condições para estruturação de atividades da organização, integrando desta forma essas atividades as devidas operações. A etapa financeira corresponde à decodificação de todas as atividades, para uma linguagem comum, a linguagem monetária.

Conforme Orleans Martins (2005), que estuda as micro e pequenas empresas do varejo, o orçamento, geralmente, é representado por ferramentas como: orçamento de caixa, que seria uma espécie de projeção de fluxo de caixa, uma

demonstração de resultado orçada e um balanço patrimonial orçado.

Os *Controllers* atuam coordenando todo o processo, determinando as premissas que devem ser seguidas pelos gestores, assessorando-os em qualquer tipo de dúvida na construção dos resultados, consolidando todos os orçamentos, transformando-os em uma única linguagem lógica e avaliando-os para ver se eles realmente estão coerentes com o que foi requisitado.

- c) Execução: Conforme Orleans Martins (2005), a execução é a fase em que os planos são implementados, as ações se concretizam e as transações ocorrem. Seria a implantação dos planos operacionais que em consequência atenderiam ao estabelecido no orçamento e planejamento estratégico. O papel dos *Controllers* apenas seria de acompanhamento e monitoramento da execução por parte dos gestores operacionais, oferecendo apoio e assessoria quando requisitado para que os gestores venham alcançar tudo o que ficou pré-estabelecido.
- d) Controle: Prestes (2002) apresenta um enfoque todo especial em controles gerenciais para pequenas empresas de varejo. A decisão e definição dos principais tipos de ferramentas de controle para empresas do setor varejista, passa pelo desenvolvimento de um sistema de controle de gestão que deve ser baseado nos processos vitais: compra, venda e administração geral, no caso de varejo, buscando atender todos os pontos críticos destas empresas, processos estes que vão garantir a sustentabilidade financeira, econômica, patrimonial e social das mesmas. Segundo ele, as principais ferramentas de controle da gestão seriam: controle de capital de giro; controle de contas a receber; controle de contas a pagar; controle de estoque; controle de Fluxo de caixa; controle de custos e despesas.

Vale apenas observar que os índices de rotação que são colocados por Prestes (2002) também como ferramenta de controle, foram inseridos como parte dos controles: de contas a receber, a pagar e de estoque.

Para definir o que cada ferramenta controla, como ocorre o controle, assim como a forma de atuação da Controladoria no uso das suas atividades para com essas ferramentas e as especificidades das ferramentas, foi construído o Quadro 1.7, que sintetiza os assuntos.

Grupo de Ferramenta	O que controla?	Como controla?	Especificidade varejo
Controle de Capital de Giro	Controla os recursos destinados à manutenção das atividades operacionais. Para tanto são monitorados: tanto o ativo quanto o passivo circulante e suas interrelações	Através de acompanhamento de fluxo de caixa, conforme IEF e dos prazos médios de pagamento, recebimento e estocagem, segundo Prestes (2002, p. 34)	As empresas comerciais aplicam menos recursos em ativos permanentes e concentram as aplicações em circulante: estoques e constituição de créditos. Geralmente focam em contas a receber, a pagar e estoques
Controle de Contas a receber	Controla as vendas a prazo concedidas pela empresa, expressada pelo crédito dado aos clientes	Por meio de acompanhamento de inadimplência, prazo médio de recebimento, análise constante na concessão de novos créditos e acompanhamento de fluxo de caixa	As empresas costumam terceirizar o serviço de contratar serviços de factoring (descontos de duplicatas) e empresas de análise de crédito
Controle de Contas a Pagar	Controla as obrigações assumidas pelas empresas, derivadas de compras de mercadorias para revenda, impostos e outros custos variáveis e fixos. Portanto, controla dívidas de curto prazo a serem pagas pela empresa	Por meio do acompanhamento de fluxo de caixa da empresa e do prazo médio de pagamento	Com o fortalecimento das relações com os fornecedores os prazos de pagamentos das mercadorias são estendidos
Controle de estoque	Controla a armazenagem e saída de mercadoria para revenda	Por meio do uso das seguintes ferramentas: inventário de estoques, lote econômico de compras, ponto de pedido, método ABC e giro de estoques.	Muitas das empresas utilizam sistemas que dão baixa automática no estoque por se tratar de uma conta estratégica
Fluxo de caixa	Controla entrada e saída de dinheiro elucidando a real situação financeira da empresa	Por meio do método de fluxo de caixa prospectivo, em que serão discriminados todos os valores a serem recebidos e pagos num determinado intervalo de tempo	Geralmente encontra-se necessidade de capital de giro devido aos prazos concedidos aos clientes

Continua...

Controle de Custos e Despesas	Controla todos os gastos relacionados com atividade comercial	Deve-se contabilizar, classificar em custos, despesas fixas e variáveis e acompanhar periodicamente através de planilhas	O custo encontrado no varejo é basicamente o preço de compra da mercadoria a ser revendida e os gastos com frete envolvidos na compra e as comissões de vendas, os outros gastos são apenas despesas
Controle de preço de venda	Busca controlar as margens de lucro e de contribuição dos produtos	Deve-se comparar os preços dos produtos no mercado periodicamente e fazer o processo inverso de marcação de preço. Deve ser realizada em conjunto com o controle de custos	Na prática se aplica o preço sugerido pelo fornecedor.

Quadro 1.7: Ferramentas de controles e suas aplicações.

Fonte: Elaboração do autor.

A Controladoria perante as ferramentas apresentadas acima, conforme a estrutura desenvolvida e difundida por Borinelli (2006), deve coordenar todo o processo de controle. Portanto, o responsável pela Controladoria, apontará os principais desvios, descobrirá as causas desses desvios, cobrará ações corretivas por parte dos gestores operacionais, repassando assim as informações para os gestores estratégicos. Vale ressaltar que os *controllers* não irão executar os controles, quem executará serão os gestores operacionais. Uma outra observação a ser feita é que para as micro e pequenas empresas, empresas essas focadas no trabalho de Prestes (2002), o papel do *controller* é confundido com o do gestor, ou seja, representam a mesma pessoa que geralmente é o proprietário.

- e) Medidas corretivas: O processo de medida corretiva é algo que vem correlacionado com o controle, seria um tipo de consequência do controle segundo Borinelli (2006). Como o controle serve para garantir que tudo saia conforme o estabelecido, qualquer fuga desta conformidade acusada pelo controle deverá ser passível de uma ação corretiva, ou seja, seria uma medida que, segundo Borinelli, (2006) viria a corrigir os rumos e reposicionar as ações em direção a situação futura desejada.

O *Controller* tem um papel fundamental neste processo, visto que, além de auxiliar na identificação de possíveis ações, ele será responsável em monitorar tais ações a serem implementadas além de avaliar o impacto de tais medidas.

- f) Avaliação de desempenho: Para avaliação do desempenho da organização frente a tudo o que foi planejado e executado, cabe a formulação, definição e utilização de indicadores como forma de mensurar os resultados obtidos. Esses indicadores costumam ser comparados com indicadores médios do setor como parâmetro de definição daquilo que se considera como bom ou mal desempenho. Os *Controllers* são os principais atores neste processos, eles são os grandes responsáveis pela mensuração do desempenho, contribuindo ainda com auxílio na escolha dos indicadores e na avaliação de desempenho, inclusive fornecendo bases informativas para facilitação da análise dos gestores.

referência principal **(utilizada para a construção deste capítulo)**

SAMPAIO, Juliana et al. *Controladoria, usos e funções: uma análise no varejo de Salvador* (2007). 2007. 59 f. Monografia (MBA em Controladoria) – Programa de Pós-Graduação Lato Sensu, Universidade Salvador, Salvador, 2007.



2

OS DESAFIOS DAS FUNÇÕES DA CONTROLADORIA

Capítulo elaborado por Adriano Leal Bruni a partir da monografia apresentada por Ana Paula Pinheiro Salgado, Eliane Ribeiro Rosa, Rodrigo Britto Braga, Ruth Bendocchi Alves Sampaio e Tatiana Silva Marinho.

Aprende que, ou você controla seus atos ou eles o controlarão, e que ser flexível não significa ser fraco ou não ter personalidade, pois não importa quão delicada e frágil seja uma situação, sempre existem dois lados.

Autor desconhecido

objetivos do capítulo

A análise da Controladoria em uma perspectiva funcional enfatiza a sua contribuição ao suporte para o processo de gestão. Este capítulo destaca a importância das diferentes funções e atividades da Controladoria.

Ao final do capítulo, você deverá entender a missão e o papel da Controladoria nas empresas, reconhecer suas atribuições e estrutura, com-

preender o perfil do *Controller*, identificar as relações da Controladoria com os processos de planejamento, gestão de custos e preços, supervisão de sistemas de informação e suporte à avaliação de desempenho.

o suporte ao processo de gestão

A Controladoria atua como atividade meio para auxílio dos gestores no processo de tomada de decisão, buscou-se na literatura existente uma melhor definição sobre o que é a Controladoria e quais as suas principais áreas de atuação voltadas para a obtenção da excelência empresarial, por meio do auxílio ao processo de gestão.

Este capítulo busca sintetizar as atividades da Controladoria, enfocando aspectos como missão, funções, atribuições e principais atividades verificadas em termos empresarial e acadêmico. Objetivando seguir uma sequência lógica sobre a visão do que é Controladoria e em que etapas da administração esta atua, o texto foi formatado a partir da visão esquemática apresentada no Quadro 2.1.

Atividade	Caracterização	Autores que a apresentam
Suporte ao Processo de Gestão – Missão, Estrutura, Papel e Atribuições.	Fundamentação da atividade de Controladoria no processo de gestão, planejamento, execução e controle, bem como sua função como órgão apoiador no processo de tomada de decisão.	Kanitz (1976), Catelli (2001), Oliveira, Perez Júnior e Silva (2002), Anthony e Govindarajan (2002), Peleias (2002), Figueiredo e Caggiano (2004), Ribeiro Filho (2005).
Suporte à Gestão Estratégica – Planejamento Estratégico e Competitividade.	Contribuição da Controladoria no planejamento estratégico da empresa, na definição dos objetivos e metas de longo prazo. Posição situacional no mercado em relação aos competidores.	Nakagawa (1993), Porter (1996), Ward (1996), Catelli (2001), Oliveira, Perez Júnior e Silva (2002), Anthony e Govindarajan (2002), Figueiredo e Caggiano (2004).
Suporte ao Planejamento Operacional – Execução e Controle do Plano Orçamentário, de Investimentos e de Resultados.	Execução de atividades de planejamento de curto e médio prazo, desdobradas a partir do planejamento estratégico.	Mosimann, Alves e Fisch (1999), Catelli (2001), Oliveira, Perez Júnior e Silva (2002), Figueiredo e Caggiano (2004).

Suporte à Gestão de Custos e Preços.	Conceituação da gestão de custos e preços nas organizações e sua aplicabilidade nas empresas de saúde, como forma de otimização da relação preço - custo - benefício - lucratividade.	Anthony e Govindarajan (2002), Ribeiro Filho (2005).
Suporte à Gestão dos Sistemas de Informações.	Organização de um adequado e suficiente sistema de informações gerenciais que permita à alta administração conhecer os fatos ocorridos e os resultados obtidos.	Catelli (2001), Oliveira, Perez Júnior e Silva (2002).
Suporte à Avaliação de Desempenho.	Como atividade fundamental no processo de gestão empresarial, a avaliação de desempenho consiste na identificação do quadro situacional da empresa, através da análise de indicadores e emissão de relatórios comparativos entre o previsto e o realizado. Nesta atividade também são propostas medidas corretivas com vistas a alcançar os objetivos traçados no planejamento estratégico.	Catelli (2001), Oliveira, Perez Júnior e Silva (2002), Peleias (2002), Figueiredo e Caggiano (2004), Ribeiro Filho (2005).

Quadro 2.1: Atividades da Controladoria.

A visão demonstrada anteriormente procura dar um enfoque à atividade de Controladoria, como desempenhadora de função coadjuvante ao processo de tomada de decisão, fornecendo subsídios precisos para a obtenção da eficácia empresarial.

conceitos fundamentais sobre controladoria

Diante da complexidade crescente da atividade empresarial e da busca incessante por resultados positivos e eficácia organizacional, as empresas se viram diante da necessidade de obter informações mais aprofundadas sobre os diversos setores da organização administrada. Estas informações viriam prover os executivos de dados concretos sobre o andamento das diversas atividades da empresa, bem como sua integração para obtenção dos objetivos empresariais. A partir da necessidade identificada, surgiu a atividade de

Controladoria, visando suprir a carência das organizações relativo ao controle das diversas operações da empresa.

Na intenção de conceituar Controladoria, Mosimann, Alves e Fisch (1999) citam que esta reúne uma série de princípios, procedimentos e métodos oriundos das ciências humanas de Administração, Economia, Psicologia, Estatística e principalmente da Contabilidade, e ainda, que esta focaliza suas atividades na gestão econômica das empresas, com a finalidade de orientá-las para a eficácia.

Ribeiro Filho (2005) descreve a Controladoria como oriunda da função de tesouraria das grandes corporações do início do século XX. Afirma ainda que esta se responsabiliza pela consolidação e gestão dos sistemas de informação e também pela avaliação, pelo planejamento e pela assessoria ao processo decisório, constituindo-se assim como depositária dos valores organizacionais defendidas pelos proprietários e/ou acionistas da organização.

Na mesma linha de raciocínio, Kanitz (1976) ressalta que a função de Controladoria não se limita a administrar o sistema contábil da empresa. Esta atividade faz uso dos diversos campos de conhecimento das ciências humanas, para analisar e gerir um imenso volume de informações necessárias ao cumprimento de seu papel, que é o de apoiar o corpo gerencial na busca do objetivo maior da organização – a eficácia empresarial. Na busca de um melhor entendimento sobre eficácia empresarial, é importante destacar que o lucro é o seu maior representante e que a empresa, como um investimento, deve apresentar lucro para proprietários, acionistas e para a própria comunidade.

Ainda sobre o tema, Gibson, Ivancevich e Donnely (1988) dizem que do ponto de vista da sociedade, a eficácia é o grau segundo o qual as organizações atingem suas missões, metas e objetivos – dentro das restrições de recursos limitados.

Para que a organização atinja a excelência almejada, torna-se necessária a aplicação de métodos eficientes, a partir de uma análise mais detalhada das operações da empresa. Dessa forma, os administradores recorrem à técnica da Controladoria, que tem método próprio de trabalho, baseado num conjunto de princípios de aplicação flexível.

Eliseu Martins (2003) diz que a “Controladoria dá um passo essencial para entender o mundo empresarial atual”.

missão da controladoria

Definir a missão, seja de uma empresa ou de um órgão, constitui parte importante do processo administrativo. A partir da declaração formal da

missão, torna-se mais fácil compreender a razão de existência da empresa ou órgão, favorecendo a clarificação de seu posicionamento frente ao meio onde está inserida, facilitando inclusive o engajamento do corpo funcional aos seus propósitos.

Guerreiro (1989) destaca que um objetivo fundamental do sistema empresa, que se constitui na verdadeira razão de uma existência, que caracteriza e direciona o seu modo de atuação, que independe das condições ambientais do momento, bem como das condições internas, e assume um caráter permanente é a sua missão.

Figueiredo e Caggiano (2004) entendem que diante deste novo desafio, surge assim o órgão administrativo Controladoria, com a finalidade de, através de informações adequadas, auxiliar o processo decisório, colaborando com os gestores da busca da eficácia gerencial. A missão da Controladoria seria de zelar pela continuidade da empresa, assegurando a otimização do resultado global.

Peleias (2002) resume a função da Controladoria como a responsabilidade pela coordenação de esforços com vista à otimização da gestão do negócio e também pela criação, implantação, operação e manutenção de sistemas de informações que deem suporte ao processo de planejamento e controle.

Seguindo esta linha de raciocínio, Salgado e outros autores (2005) dizem que a Controladoria tem como função coordenar esforços junto aos gestores com vistas a garantir o cumprimento da missão da empresa, assegurando sua continuidade. O apoio dado ao processo de tomada de decisão, dar-se-á através da coleta e geração de informações relevantes, fidedignas e tempestivas, provendo aos gestores meios de alcançar um resultado global coerente com as metas traçadas, buscando desta forma, a eficácia empresarial e a sua sobrevivência.

De acordo com Oliveira, Perez Junior e Silva (2002), a Controladoria deve prestar assessoramento contínuo a administração executiva, no intuito de contribuir para o aprimoramento da empresa, por meio de críticas construtivas e inteligentes.

Esta assessoria deve ser dada através da conscientização de todos quanto à necessidade do aprimoramento contínuo, através do levantamento das atividades e processos, identificando a partir daí as oportunidades de melhoria e a conseqüente eliminação de falhas. Esta afirmativa pode ser melhor compreendida por meio da Figura 2.1.

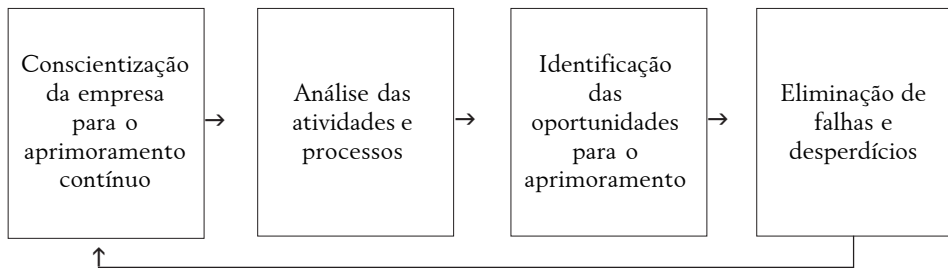


Figura 2.1: Ciclo de aprimoramento contínuo.

A Controladoria serve como órgão de observação e controle da cúpula administrativa. É ela que fornece os dados e informações, que planeja e pesquisa, visando sempre mostrar à cúpula os pontos de estrangulamento presentes e futuros que podem colocar em risco ou reduzirem a rentabilidade da empresa. O profissional atuante na área de Controladoria, o *controller*, tem experiência e conhecimento nas áreas financeiras, contábil e administrativa, mas também precisa conhecer marketing e economia e principalmente, estar acompanhando o mercado, seus concorrentes locais e externos, além de estar constantemente criticando o seu próprio negócio.

Na concepção de Tung (1993), a complexidade crescente da estrutura econômica provocou profundas mudanças na filosofia e prática da administração, relativas à aspectos científicos e éticos. A responsabilidade perante a sociedade agora norteia as ações de um administrador. Os conhecimentos técnicos, mais do que nunca, recebem destaque na condução da atividade administrativa. Ainda, o profissional de Controladoria deve ter como princípios norteadores a ética e a responsabilidade social em todas as atividades empresariais, iniciando-se desde o planejamento à obtenção do resultado final.

papel da controladoria

Com o aumento da complexidade das organizações empresariais, acentua-se cada vez mais a importância da Controladoria como instrumento capaz de proporcionar os elementos necessários à administração correta dos vários departamentos da empresa. Um sistema de Controladoria tem a função de avaliar e controlar o desempenho dos diversos setores da organização.

No mundo, estão emergindo diversas ferramentas e processos padronizados que, quando implantados, auxiliam sobremaneira a gestão empresarial. A atual competição dos negócios e as constantes mudanças nos di-

versos ambientes das empresas exigem a maximização do desempenho e do controle gerencial. Assim, a Controladoria exerce papel preponderante na empresa, apoiando os gestores no planejamento e controle de gestão, através da manutenção de um sistema de informações que permita integrar as várias funções e especialidades. Bahl e Livingston (2001, p. 27) relatam que “[...] o cenário do mundo dos negócios mudou, descobertas tecnológicas permitem, hoje, que as empresas se comuniquem de forma transparente, na velocidade da luz”.

Peleias (2002) diz que a Controladoria contribui para o processo de gestão empresarial provendo subsídios à etapa de planejamento, com informações e instrumentos que permitam aos gestores avaliar o impacto das diversas alternativas de ação sobre o patrimônio e os resultados da organização, à etapa de execução, por meio de informação que permitam comparar os desempenhos reais nas condições padrão e realizado e à etapa de controle, permitindo a comparação das informações relativas à atuação dos gestores e áreas de responsabilidade relativamente a planos e padrões previamente estabelecidos.

De acordo com Oliveira, Perez Júnior e Silva (2002), pode-se entender Controladoria como sendo o departamento responsável pelo projeto, elaboração, implementação e manutenção do sistema integrado de informações operacionais, financeiras e contábeis de uma determinada entidade, com ou sem finalidades lucrativas.

Riccio (1993) afirma que o papel de monitorar os paradigmas de qualidade é de responsabilidade da Controladoria, devendo esta informar e interagir proativamente com as demais funções organizacionais, baseado no princípio de que todos na organização são responsáveis pelo alinhamento da estratégia, pelos custos e pela qualidade e excelência operacional.

Assim, a Controladoria deve manter o conhecimento da organização no sentido de entender o seu funcionamento e, com isto, avaliar se as “partes” da organização estão agindo de acordo com os objetivos comuns e se os resultados atingidos em cada uma das áreas está atendendo à estratégia estabelecida. Dessa forma, o ponto de vista apresentado pelo autor está correto, uma vez que o sucesso da organização deve ser atingido pela composição de todas as ações realizadas na organização.

papel do *controller*

Figueiredo e Caggiano (2004) apontam o *Controller* como o gestor encarregado do departamento de Controladoria, tendo este o papel de ze-

lar pela continuidade da empresa, cumprindo-o através do gerenciamento de um eficiente sistema de informação gerencial.

Sua função não se limita a executar acertadas demonstrações contábeis, que relatam dados estáticos. Porém, devem, através destes dados traçar um prognóstico das atividades operacionais, procurando direcionar as ações para os objetivos traçados. Para Figueiredo e Caggiano (2004), o *Controller* deve buscar a interação entre as diferentes atividades da empresa, a fim de que juntas estas alcancem os resultados esperados.

Salgado e outros autores (2005), considerando as características das informações gerenciadas pelo *Controller*, afirmam que este se torna o profissional mais requisitado pelos gestores quando eles necessitam de orientações quanto à direção e ao controle das atividades empresariais. Ainda, o *Controller* tem com responsabilidade manter os gestores informados sobre os eventos passados, o desempenho atual e os possíveis rumos da empresa.

Conforme Beuren e Moura (2000), o *Controller* contribuirá para o processo de gestão empresarial exercendo suporte informacional ao planejamento, execução e controle, por meio de um sistema de informações eficaz e sinérgico entre os gestores, zelando pela maximização do resultado da empresa.

atribuições da controladoria

A fim de desempenhar seu papel, a Controladoria tem algumas funções primordiais que devem ser desenvolvidas. Mosimann, Alves e Fisch (1999) esclarecem que as funções da Controladoria são decorrentes do desenvolvimento empresarial, e que estas se dividem em funções essenciais e complementares. As funções chamadas essenciais podem ser subdivididas em controle organizacional, que tem por finalidade manter todas as partes da complicada estrutura organizacional em expansão de forma continuada, eficiente e econômica; mensuração do empreendimento – que tem o intuito de suprir a necessidade de reconhecer e descrever claramente a segmentação da empresa em suas várias atividades de receita e custo, e, conseqüentemente, suscitar o planejamento gerencial inteligente.

Complementando as funções essenciais, surgiram novas funções que se incorporaram à área de Controladoria, citadas também pelos mesmos autores: a) divulgação de informações a usuários externos à empresa, em decorrências das exigências legais; b) proteção do patrimônio, com o estabelecimento e manutenção de controles e auditoria interna, e garantia de cobertura apropriada para elementos patrimoniais segurados.

Heckert e Wilson (1963) citam cinco funções básicas da Controladoria, entre outras funções: a) planejamento: estabelecimento e manutenção de um plano operacional de curto e longo prazo, compatíveis com os objetivos globais; b) controle: desenvolvimento, teste e revisão por meios de padrões, medindo o desempenho real em confronto com os padrões; c) função de relatar: preparação, análise e interpretação financeira para uso da administração, preparação de relatórios para terceiros, conforme suas exigências; d) função contábil: contabilidade geral e de custos, instalação e custódia de todos os livros contábeis, os registros e formas requeridos para registrar as transações financeiras; g) outras funções relacionadas: supervisão e operações com impostos, auditoria independentes, seguros, desenvolvimento e manutenção de padrões, procedimentos e sistemas, entre outras.

áreas de atuação da controladoria

Contribuindo para a determinação das atividades a cargo da Controladoria, Ribeiro Filho (2005) lista como áreas de atuação da Controladoria as relacionadas no Quadro 2.2.

- Estruturação normativa para o funcionamento do ciclo de planejamento, orçamento, avaliação de desempenhos e resultados;
- Supervisão da preparação de relatórios de resultados das áreas e unidades;
- Direção ou orientação para a unidade de auditoria interna;
- Visitas às unidades e serviços para assistência e orientação no que diz respeito às questões orçamentárias, financeiras, contábeis e de custos;
- Implementação de programas de educação continuada para os colaboradores da unidade de Controladoria;
- Assessoria permanente ao dirigente máximo, com relação aos assuntos de sua especialidade.

Quadro 2.2: Áreas de atuação da Controladoria.

Kanitz (1976) atribui à dimensão da empresa o principal direcionador das funções de um *Controller*. No entanto, destaca que sua função básica consiste em gerenciar e até mesmo implantar, sistemas de: informação, motivação, coordenação, avaliação, planejamento e acompanhamento.

Neste sentido, Ribeiro Filho (2005) destaca que o *Controller* imprime uma liderança direta, devendo a unidade sobre sua coordenação planejar, executar e avaliar o conjunto de tarefas voltadas para direcionar a entidade rumo à eficácia organizacional.

De acordo com Anthony e Govindarajan (2002), o *Controller* tem papel de destaque na preparação de planos estratégicos e orçamentos. Entre suas atribuições cita a análise de relatórios, a verificação de sua acuracidade e atenta os executivos para itens que possam destoar dos objetivos traçados e que necessitem de ações remediadoras.

Para Figueiredo e Caggiano (2004, p. 13), “[...] o *Controller* tem como base direcionadora de suas funções a busca da eficácia organizacional”.

estrutura da controladoria

Sendo o foco da atividade de Controladoria assegurar o resultado da empresa, entende-se que esta deve atuar fortemente em todas as etapas do processo de gestão, no intuito de exercer com eficácia o pleno controle e reporte imediato na correção dos desvios porventura encontrados no planejamento. Embora tendo participação ativa no processo de apoio à gestão da empresa, a Controladoria não se furta às funções de execução, principalmente nas tarefas de caráter regulamentar, vinculadas normalmente aos aspectos contábeis societários e de legislação fiscal.

Nesta linha de raciocínio, a Controladoria poderia ser estruturada em duas grandes áreas: a) área contábil e fiscal: responsável pelas informações societárias, patrimoniais e fiscais, tais como: demonstrativos externos, controle patrimonial e securitário, gestão tributária, controle de inventários, etc.; b) área de planejamento e controle: abrangendo as funções de orçamentos, planejamento, projeções, simulações, custos e contabilidade. Além de ser responsável pelo acompanhamento do negócio, através de análises estatísticas para análise de mercado, análise ambiental, conjuntural e projeção de cenários, elaboração e acompanhamento de projetos e análise de investimentos. Para tanto, faz amplo uso dos sistemas de informações vinculado às operações, possibilitando ao *controller* participação no processo de planejamento estratégico.

No entendimento de Ribeiro Filho (2005), a vocação principal da Controladoria é a de assessoria, não apenas ao executivo chefe, mas a todos os gestores e equipes funcionais da organização, sem responsabilidade de execução direta. Esta percepção é ancorada na perspectiva de que o

direcionamento da organização para alcance da eficácia é de responsabilidade imediata do principal executivo desta, contando para isto com a assessoria de órgãos de apoio, como a Controladoria.

Corroborando com a afirmativa acima, Anthony e Govindarajan (2002) dizem que a Controladoria exerce função de assessoria no organograma. O *Controller*, como responsável pelo manuseio e controle dos sistemas de informações, faz uso destes a fim de coletar e reportar aos executivos as informações sobre os resultados alcançados, podendo inclusive recomendar ações visando à melhoria dos resultados. Porém, o uso destas informações é de responsabilidade dos executivos de linha.

perfil do *controller*

A fim de desenvolver sua função básica, que é orientar o principal executivo da empresa sobre o posicionamento atual das atividades e o direcionamento a que estas estão conduzindo a empresa, o *controller* deve ter amplo conhecimento do ramo de negócios em que a empresa está situada, bem como o domínio das informações financeiras e operacionais da organização.

Figueiredo e Caggiano (2004) listam como requisitos necessários para o desempenho da função de *Controller* as características apresentadas no Quadro 2.3.

- Bom conhecimento do ramo de atividade no qual a empresa está inserida, bem como as vantagens e desvantagens que afetam o setor;
- Conhecimento da história da empresa e seu enquadramento com os seus objetivos, suas metas e suas políticas. Conhecer quais são os seus problemas e as principais oportunidades;
- Habilidade de análise de dados contábeis e estatísticos e conhecimento de informática suficiente para propor modelos de integração dos diversos dados;
- Boa comunicação oral e escrita, haja vista sua necessidade de comunicar os fatos interna e externamente.
- Profundo conhecimento dos princípios contábeis e implicações fiscais que afetam o resultado empresarial.

Quadro 2.3: Requisitos para a função do *Controller*.

As características citadas pelos autores reforçam a afirmativa de que o *Controller* deve ter habilidades multifuncionais, com conhecimento abrangente na área contábil, financeira, econômica e administrativa.

Oliveira, Perez Júnior e Silva (2002) listam como conhecimentos exigidos pelo mercado: contabilidade e finanças, sistemas de informações gerenciais, tecnologia da informação, aspectos legais de negócios e visão empresarial, métodos quantitativos e processos informatizados da produção de bens e serviços. E ainda, habilidade em práticas internacionais de negócios, controles orçamentários, planejamento estratégico, além de possuir fácil relacionamento e capacidade de vender suas ideias e conceitos.

Ribeiro Filho (2005) relaciona como habilidades essenciais para atuação do *controller* as seguintes características: a) capacidade para supervisionar e atuar em todas as funções orçamentárias, financeiras, contábeis e gestão de custos; b) perfil para atuar em equipes multidisciplinares, especialmente no desenvolvimento e na manutenção de sistemas de informações gerenciais; c) habilidade para negociar projetos; d) capacidade de comunicação; e) liderança focada em resultados; f) persistência e flexibilidade; g) forte compromisso ético. O autor ainda sintetiza como requisitos técnicos para atuação eficaz do *Controller*: “[...] um forte conhecimento nas áreas de finanças, orçamento, contabilidade, tributos e sistemas de informações, além de ferramentas de apoio gerencial, a exemplo de métodos quantitativos aplicados e informática”. (RIBEIRO FILHO, 2005, p. 11)

suporte à gestão estratégica

No mercado livre, o objetivo das organizações é o maior lucro possível em conjunto com seu crescimento a longo prazo e com o bem-estar da coletividade. Assim, caberia às organizações determinar os desejos ou necessidades da coletividade e, depois, organizar-se para a produção e a comercialização. Como as necessidades e desejos dos seres humanos sofrem alterações permanentes, essa seria uma tarefa contínua.

Como um segmento do trabalho do *Controller*, ao planejamento é dado grande destaque, pois a partir de um bom planejamento é que será possível traçar metas e atingir os objetivos almejados. A partir do planejamento o *controller* irá avaliar as possibilidades da empresa e confrontá-las com a realidade externa, para então, traçar as metas, estabelecer os procedimentos para alcançá-las, elaborar o organograma com definição das responsabilidades de cada cargo da organização, estabelecer mecanismos de acompanhamento e medição dos resultados, desenvolver mecanismos de di-

vulgação eficiente, através de comunicação interna e um sistema de relatórios fidedignos.

De acordo com Oliveira, Perez Júnior e Silva (2002) a definição das metas e dos objetivos da empresa é papel da alta cúpula, e deve ser aplicada, utilizando-se de uma metodologia adequada, que é denominada planejamento estratégico. Nesta etapa, a melhor maneira de se conseguir uma boa formulação é provocar um envolvimento dos gestores de todas as áreas e de seus subordinados especialistas, levando-os a um pensar estratégico constante.

Salgado e outros (2005) entendem que é preciso ter um bom conhecimento da missão da empresa para poder participar da formulação de seu planejamento estratégico, pois se pressupõe um conhecimento adicional desses profissionais. O papel da Controladoria na formulação do planejamento estratégico é fornecer informações financeiras ou operacionais, capazes de auxiliar no processo de análise.

Assim como em qualquer processo que requer metodologia adequada, o Planejamento Estratégico também tem seus pontos fracos, sendo motivo de críticas por parte de alguns autores, pois há um receio de que esse venha a engessar a habilidade do gestor, daí a importância de utilizar-se da Controladoria, pois uma das suas atribuições é dar suporte ao planejamento estratégico e permitir ao gestor ter uma visão ampla da empresa, fazendo com que este exercite de forma contínua seu individualismo – necessário para garantir a sinergia de resultados na empresa.

À Controladoria cabe o monitoramento da empresa, utilizando-se de sua principal ferramenta, o planejamento estratégico, que, de acordo com Crozatti (1999), é um processo de gestão e a melhor maneira de desenvolvê-lo – para um melhor aproveitamento das oportunidades e pontos fortes – é fazê-lo em fases, pois se consegue, assim, diminuir o impacto das debilidades e pontos fracos encontrados no ambiente da empresa.

A definição das diretrizes estratégicas é muito importante e deve priorizar a habilidade do gestor de modo a evitar o engessamento de sua capacidade possibilitando através do planejamento estratégico a melhor maneira de alcançar o objetivo principal da empresa, projetando-a para um futuro melhor, com um aumento no seu nível de eficácia.

A estratégia, segundo Oliveira, Perez Júnior e Silva (2002), tem como principais pilares a determinação de metas e o conjunto de decisões, objetivos e políticas a serem adotados para que tais metas sejam atingidas. Geralmente estas são de longo prazo. Analisar bem o caminho a seguir, e qual objetivo estabelecer faz parte de uma boa estratégia. Esta é influenciada pela análise da situação e objetiva aproveitar oportunidades. Tanto os obje-

tivos quanto as diretrizes estratégicas são vantagens formuladas a partir da avaliação dos ambientes interno e externo.

planejamento tático

Racionalizar é primordial para a tomada de decisão e o planejamento – por ser uma técnica para alocar recursos provoca mudanças e inovação dentro da empresa, tem função administrativa, influencia na organização, direção e controle – funciona para orientar o processo decisório.

Após a formulação da macroestratégia é preciso formular o planejamento tático, que restringe-se ao nível de área, tendo como responsável o gestor de cada uma delas, e nesta fase o produto é o estabelecimento das diretrizes táticas, planejado para o médio prazo.

O planejamento tático deve ter suas diretrizes em total harmonia com o planejamento estratégico buscando assim a eliminação de conflitos e priorizando sempre o resultado global.

Sendo a Controladoria a gestora das informações, essa exerce um papel importantíssimo na eficácia de todas as fases do planejamento operacional, sendo este um especialidade daquela.

suporte ao planejamento operacional

Detalhar operações específicas procurando sempre a máxima eficiência no uso dos recursos baseando-se nos objetivos e estratégias determinadas, é isto que representa o planejamento operacional. (OLIVEIRA; PEREZ JÚNIOR; SILVA, 2002)

Este planejamento pode ser dividido em pré-planejamento, planejamento operacional de médio, longo e curto prazo e é projetado através de métodos e normas para cada tarefa isoladamente com metas específicas. Para alcançar os objetivos traçados, ele utiliza-se de algumas técnicas entre elas o cronograma.

O planejamento operacional visa otimizar o desempenho da empresa, para isso prevê meios que possibilitem a realização dos objetivos, identifica e avalia, dentro das alternativas, aquela que encontra-se afinado com as metas e políticas da empresa. (FERNANDEZ, 1989)

É através do planejamento que se consegue um melhor controle das ações executadas, ou mesmo antes de elas acontecerem, pois é muito mais econômico e eficiente para a empresa evitar um possível erro do que corrigi-lo, para isso é importante que se tenha adequados modelos de simulação. Na

execução e controle deve-se ter mais atenção, visto que é nesta fase que confirma-se a eficácia das atividades. (CROZATTI, 1999)

pré-planejamento operacional

Nesta fase, a escolha das melhores alternativas ajudarão nas diretrizes estratégicas, objetivos e metas a serem estabelecidos. É importante que se analise as ações e simulações para uma melhor harmonização dessas, também nesta fase a participação dos gestores torna-se fundamental.

planejamento operacional de médio, longo e curto prazo

É neste processo gerencial que a otimização do desempenho leva em consideração o fator temporal, levando ao detalhamento as alternativas estabelecidas no pré-planejamento, definindo como serão atingidos os objetivos e prazos para o cumprimento das metas. De acordo com Catelli (2001, p. 61), o reconhecimento das variáveis internas e externas são imprescindíveis na consolidação e harmonização das alternativas.

suporte à gestão de custos e preços

Nos últimos anos, as empresas públicas e privadas passaram a demandar maiores gastos com desenvolvimento tecnológico, qualidade, marketing, atendimento ao cliente, entre outros, a fim de garantir sua própria sobrevivência. Em decorrência desta mudança organizacional houve considerável aumento dos custos, principalmente, dos custos indiretos. Diante deste cenário, a gestão de custos e preços se tornou um dos elementos-chave para a tomada de decisão. Os custos são essencialmente medidas monetárias dos sacrifícios com os quais uma organização tem que arcar a fim de atingir seus objetivos. Logo, estão relacionados às decisões da organização.

Conforme Eliseu Martins (2003), a palavra custeio pode ser definida como: “método de apropriação de custos”. Segundo Salgado e outros autores (2005), o método de custeio é o fundamento da Contabilidade de Custos ligado à decisão de como deve ser mensurado o custo dos produtos. E completa, dizendo que o método de custeio é um modelo de decisão, mensuração e informação. Na literatura especializada de Contabilidade existem diversos métodos de custeio. Mas, não há consenso entre os autores sobre a nomenclatura que deve ser utilizada para tais métodos. Neste caso, apresenta-se

uma resumida abordagem entre os métodos de custeio mais utilizados: o Custeio Pleno, o Custeio por Absorção, o Custeio Variável e o Custeio ABC (*Activity Based Costing*).

custeio por absorção

No custeio por absorção todos os custos diretos ou indiretos, isto é, todos os custos ligados à produção são acumulados como custos do processo e acrescentados ao valor do serviço final. Para Eliseu Martins (2003), o custeio por absorção consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção aos bens elaborados: todos os gastos relativos ao esforço de fabricação são distribuídos para todos os produtos feitos. Garrison e Noreen (2001, p. 226) definem o custeio por absorção como “[...] o método de apuração de custos que inclui todos os custos de fabricação – materiais, mão-de-obra e custos direto, fixo e variável – como parte dos custos de uma unidade concluída do produto”.

O método de custeio por absorção é o único método aceito pela legislação brasileira do imposto de renda e talvez por esta razão, seja o mais utilizado pelas empresas. Além disso, este método de custeio é consagrado pela Lei 6.404/76¹. Todavia, ao longo do tempo, o sistema de custeio por absorção demonstrou falhas na sua utilização para fins gerenciais, dentre elas a desconsideração ou falta de distinção clara entre custos fixos e variáveis. Estes são elementos de custos importantes no controle de produtividade e precificação do produto.

custeio pleno

No Método de Custeio Pleno, todos os custos e despesas de uma entidade são levados aos objetos (produto ou serviços) de custeio, com base em rateios. Segundo Ribeiro Filho (2005), no custeamento por absorção pleno, o objetivo é atribuir todos os gastos, sejam custos ou despesas de um período, a determinado objeto de acumulação. Além disso, alguns autores se referem ao custeio pleno como custeio por absorção total. Como exemplo, Guerreiro e Catelli (1995, p. 63) podem ser citados quando definem que “[...] o custeio por absorção total é como uma metodologia de custeio onde todos os custos e despesas operacionais são rateados às unidades individuais de serviços”.

¹ O capítulo que trata dos aspectos contábeis foi alterado pela 11.638/2007.

O Método de Custeio Pleno também é conhecido como RKW. A sigla representa as iniciais de um antigo conselho governamental para assuntos econômicos o *Reinhsckuratorium fuer Winrtschaftlichkeit* que existiu na Alemanha, o qual, segundo Eliseu Martins (2003): “[...] seria semelhante ao antigo Conselho Interministerial de Preços”.

Na área de saúde, o custeio pleno é muito utilizado. Sua utilização aqui no Brasil se deve, em parte, à influência do Conselho Interministerial de Preços o qual incentivou a divulgação de custos na área da saúde, já na década de 1970, como condição obrigatória para manter vínculo com a rede pública de prestação de serviços médico-hospitalares. Infelizmente, contudo, seu impacto foi mínimo diante da realidade da inflação galopante da época, e o interesse de custos no campo da saúde foi abandonado rapidamente.

custeio variável

Segundo Santos (1998), embora os estudos do custeio direto ou variável tenham sido iniciados entre 1905 e 1935, o primeiro artigo relevante que divulgou de forma sistemática o custeio variável e suas vantagens foi o de Jonathan N. Harris, intitulado: “O que lucramos no mês passado?”, publicado no *Naca Bulletin*, de janeiro de 1936. Mas, somente a partir dos anos 50 é que o custeio direto começou a receber atenção por parte dos pesquisadores e empresas como instrumento útil e relevante para tomada de decisões.

No custeio variável, somente os custos variáveis são alocados aos produtos ou serviços, uma vez que os custos fixos são considerados despesas do período, tendo seus valores alocados diretamente ao resultado.

O custeio variável é também chamado de custeio marginal ou ainda de custeio direto, visto que os custos variáveis, na sua maioria, são diretos. Em razão da obrigatoriedade legal de uso do custeio por absorção, o custeio variável é geralmente utilizado para fins gerenciais, como ferramenta de auxílio à administração para tomada de decisões.

custeio ABC

Como um sistema de custeio divulgado recentemente, especialmente no Brasil, o sistema de custeio baseado em atividades, ABC, é um custeio por absorção, mas o objeto de custeio não é o produto, e sim as atividades envolvidas na produção do produto ou na prestação de algum serviço.

De acordo com Andersen (1997), o ABC é uma metodologia que mensura o custo e o desempenho de atividades, recursos e objetivos de

custeio. Os recursos são atribuídos às atividades que são, na sequência, atribuídas aos objetivos de custeio. O custeio por atividade reconhece a relação causal existente entre os geradores de custos e atividades.

Para Ching (2001), o ABC é um método de ratear os custos de um negócio de departamento para as atividades realizadas e de verificar como estas atividades estão relacionadas para a geração de receitas e consumo dos recursos. O custeio ABC é adequado para organizações complexas, em que os produtos consomem os recursos de forma muito heterogênea. As entidades hospitalares parecem ser bons exemplos desse tipo de organizações.

Os benefícios do ABC seriam muitos. Segundo Cogan (1995), pode-se citar os seguintes benefícios: a) uma melhoria das decisões gerenciais, pois deixa-se de ter produtos *subcusteados* ou *supercusteados*; b) facilita a determinação dos custos relevantes; e c) permite que se tomem ações para o melhoramento contínuo das tarefas de redução dos custos dos *overhead*.

Andersen (1997) acrescenta os benefícios normalmente advindos do ABC apresentados no Quadro 2.4.

- Maior exatidão nos custos de produtos;
- Determinação dos custos de serviços;
- Determinação dos custos de clientes;
- Identificação dos custos por mercado ou de canais de distribuição;
- Determinação dos custos de projeto;
- Determinação dos custos de contratos;
- Determinação dos produtos, clientes ou canais a serem focalizados;
- Acompanhamento da rentabilidade de produtos, canais de venda, clientes etc;
- Apoio para a mensuração da análise do valor econômico agregado, EVA, do inglês *Economic Value Added*;
- Apoio para negociação de contratos;
- Apoio para aumentar a receita, ajudando os clientes a entender as reduções de custo como consequência da utilização de seus produtos e serviços;
- Apoio para custo-alvo;
- Apoio para *benchmarking*; e
- Determinação do montante de serviços compartilhados.

Quadro 2.4: Benefícios advindos do ABC.

Uma síntese sobre os sistemas de custeio pode ser vista no Quadro 2.5.

Método de Custeio	Vantagens
Custeio por absorção	Atender a legislação societária e fiscal.
Custeio variável	Auxílio a tomada de decisões: (i) ponto de equilíbrio (produto/empresa); (ii) margem de contribuição; (iii) escolha de mix de produtos e (iv) auxílio na formação de preços.
Custeio padrão	Controle: (i) preparação de orçamentos e (ii) análise das variáveis de preços e quantidade.
Custeio por atividade	(i) identificar reais fontes geradoras de custos; (ii) identificadores de performance; (iii) identificar processos fundamentais e (iv) identificar atividades que não agregam valor.

Quadro 2.5: Razões para se implantar um sistema formal de custeio.

Segundo Bruni (2008), um dos mais importantes aspectos financeiros de qualquer entidade consiste na fixação dos preços dos produtos e serviços comercializados. É completa, afirmando que o sucesso empresarial poderia até não ser consequência direta da decisão acerca dos preços. Porém, um preço equivocado de um produto ou serviço certamente causaria sérios danos ao negócio.

A gestão de preços é uma decisão através da análise de produtos e serviços, levando em consideração sua lucratividade e rentabilidade. Vale ressaltar que esta decisão está atrelada à análise dos custos.

Segundo Salgado e outros autores (2005), a Controladoria deve definir um modelo que compreenda: a) definição dos critérios e procedimentos, levando em consideração mercado específico e método de custeio adotado; b) definição de um modelo padrão que dê suporte a decisão e a definição dos preços a serem praticados; c) definição de um modelo para acompanhar e monitorar preços listados, praticados, calculados e da concorrência; d) análise da lucratividade e rentabilidade dos produtos e serviços, unitário e global; e) gestão da listagem dos preços.

Nagle e Holden (2003) citam que a fixação do preço é a última decisão que a empresa toma, porém é a mais importante. E complementam, afirmando que o preço não deve refletir os custos do produto ou serviço, mas o valor econômico que o cliente percebe nele.

suporte à gestão dos sistemas de informações

Atualmente, novos paradigmas influenciam os mercados e as organizações com a competitividade e com novas regras de gestão. Segundo Salgado e outros autores (2005), com a globalização proporcionada pelo avanço da tecnologia de informação e constituição de redes por parte das empresas, criou-se uma nova forma da organização, sobrevivendo em uma economia informacional ou global. Assim, os gestores procuram adaptar a realidade imposta com um gerenciamento de processos voltados a identificar e a ligar a dinâmica do mercado com as necessidades dos consumidores a quem desejam atender, necessitando, para isso, de informações claras, objetivas e tempestivas.

Nesse sentido, torna-se relevante estudar o papel da Controladoria servindo-se dos seus próprios instrumentos, interpretando-os para informar, orientar e guiar a administração no seu processo de gestão e tomada de decisões mais convenientes, e integrar o sistema de informações contábeis ao sistema de gestão empresarial.

As organizações estão em ambiente de constante mudança. Cada vez mais, necessitam de controles precisos e de informações oportunas sobre os seus processos para adequar as suas operações às novas situações. Os gestores devem ser os agentes revolucionários dessas mudanças. Tais necessidades ocorrem devido ao surgimento de novos paradigmas de gestão e de sistemas de informações cada vez mais eficientes, impostos pelo mercado, visando à satisfação dos clientes, uma vez que eles são os responsáveis pelo seu sucesso. De acordo com Salgado e outros autores (2005), os Sistemas Integrados de Gestão Empresarial (SIGE), unem e integram os sistemas operacionais e de apoio à gestão, por meio de recursos da tecnologia de informação, abrangendo todos os processos de negócios da empresa, departamento e funções.

Segundo Balloni (2005), os Sistemas de Informação têm substituído os procedimentos de trabalhos manuais por processos de trabalhos automatizados. Também o fluxo eletrônico de informações reduz os custos operacionais através da substituição do papel e rotinas manuais que acompanham o sistema. Essa melhora no fluxo de trabalho diminui os custos operacionais, melhora o serviço aos clientes, influencia fortemente na eficiência organizacional, pode conduzir a novos serviços organizacionais (inovação) e, finalmente, a uma melhor gestão dos conhecimentos da empresa por parte dos gestores, encorajando-os, por exemplo, o compartilhamento de informações, a criação ou inovação de novas capacidades de planejamento, organização, liderança e controle.

A informação e seus respectivos sistemas desempenham funções fundamentais e estratégicas nas organizações. Em sua totalidade, a informação apresenta-se, sob a ótica da vantagem competitiva, como um recurso estratégico chave. Para Balloni (2005, p. 3),

[...] o desafio gerencial central hoje é como utilizar a tecnologia da informação para projetar e realizar a gestão de empresas de forma ética, efetiva e competitiva. Os Sistemas de Informação são vitais para a gestão, organização e operação das empresas, exercendo impactos na estrutura organizacional, influenciando a cultura, as filosofias, as políticas, os processos e os seus modelos de gestão.

Portanto, a gestão da informação e o conhecimento dos Sistemas de Informação são essenciais para se criar empresas competitivas, gerenciar globalmente as corporações e prover os clientes com produtos e serviços de valor.

No mercado, os Sistemas de Informações Gerenciais são mais conhecidos como ERP, que é considerado o mais avançado Sistema Integrado de Gestão. Segundo Salgado e outros autores (2005), o ERP é considerado atualmente como a moderna solução de TI para os Sistemas de Informações Operacionais e de Gestão das organizações, tratando das informações de toda a empresa relacionadas com todo o seu fluxo produtivo, comercial e administrativo.

O ERP é desenvolvido de forma a propiciar melhorias necessárias a cada empresa, desde que não seja alterada sua arquitetura. Salgado e outros autores (2005), apresentam que o ERP é construído conforme uma estrutura tecnológica que permite uma série de adaptações, sem ferir sua arquitetura básica, para atender às necessidades de cada empresa, processo esse denominado parametrização. Além disso, o desempenho geral e adequado do ERP nas empresas depende, fundamentalmente do processo geral de parametrização, o que requer um estudo profundo das necessidades informacionais de todo o sistema empresa.

A parametrização é de fundamental importância para o sucesso da implantação e utilização do ERP, devendo ser feita sempre voltada para o objetivo e necessidades dos gestores e, principalmente, do negócio. Salgado e outros autores (2005) citam que a parametrização do ERP deve ser feita a partir das necessidades informacionais dos gestores sobre os eventos econômicos realizados pelas diversas áreas e atividades empresariais, considerando as características do negócio e da organização.

As estruturas empresariais e os respectivos níveis hierárquicos devem ser participativos e dinâmicos no interior das empresas, eliminando as barreiras ou divisões que separam a alta administração do corpo gestor e do corpo técnico. Esse dinamismo implica prover o alinhamento, a coerência ou a sinergia das informações, fazendo com que todos na empresa estejam envolvidos e direcionados ao negócio e à competitividade empresarial. Segundo Cruz (1998), nas empresas que passaram por atualizações recentes, por algum projeto de reengenharia, por exemplo, todos os funcionários, de qualquer nível da estrutura organizacional, têm a obrigação de decidir, ou seja, o processo decisório não é mais exclusivo das camadas superiores da organização.

No entendimento de Salgado e outros autores (2005), a Controladoria tem como missão dar suporte a todo o processo de gestão empresarial, fazendo uso do seu sistema de informação. O sistema de informação da Controladoria apresenta-se integrado com os sistemas operacionais e tem como característica relevante a mensuração econômica das operações para fins de planejamento, controle e avaliação dos resultados e desempenho dos gestores das diversas áreas de responsabilidade da empresa.

A principal função da Controladoria, como já foi citado, é a de fornecer informações para a tomada de decisões. Apesar de ser esta uma função bastante abrangente, compete a ela a formação de sistemas de informação, dentro de uma organização, que permitam relatar: a) a situação econômico-financeira da empresa; b) a performance das áreas operacionais; c) performance dos gestores das áreas; e d) o acompanhamento estratégico.

No entendimento de Balloni (2005, p. 10), os Sistemas de Informação desempenham três papéis vitais em qualquer organização: a) suporte de seus processos de negócios e operações: desde a contabilidade até a rotina de pedidos, os SI fornecem gerenciamento com suporte nas operações empresariais diárias. Uma vez que uma resposta se torna mais importante, a capacidade dos SI de reunir e integrar informações ao longo das funções de negócio está se tornando decisiva; b) suporte nas tomadas de decisões de seus funcionários e gerentes: do mesmo modo que os SI podem combinar informações para ajudar a gerenciar melhor os negócios, as mesmas informações podem ajudar os gerentes a identificarem e avaliarem os resultados de decisões anteriores. O SI ajuda os gerentes a tomar decisões melhores, mais rápidas e mais informadas; c) suporte em suas estratégias em busca de vantagem competitiva: os SI projetados em torno dos objetivos estratégicos da empresa ajudam a criar vantagem competitiva no mercado.

suporte à avaliação de desempenho

O processo de avaliação de desempenho no ambiente empresarial permite a constante verificação dos resultados obtidos, comparando-os a planos e padrões préestabelecidos, decorrentes das ações empreendidas pelos gestores no cumprimento de suas funções de organização e administração da entidade.

Mosimann, Alves e Fisch (1999), na tentativa de descreverem as várias etapas pelas quais o processo de controle se deve basear para uma perfeita avaliação de desempenho, relacionam as atividades apresentadas no Quadro 2.6:

- Estabelecimento de objetivos, metas e padrões que se refletem em procedimentos, normas de conduta, ética profissional e normas de trabalho, devendo estar sempre relacionados com a perfeita compreensão do resultado desejado. Os padrões devem ser expressos em alguma unidade de tempo, dinheiro, unidade física ou por meio de índices. As metas e os padrões devem ser introduzidos no sistema de informações;
- Observação do desempenho de maneira sistemática e coerente com os objetivos, metas e padrões estabelecidos, selecionando-se o que medir e como medir, com o intuito de alimentar o sistema de informações com os dados referentes às atividades realizadas;
- Comparação do desempenho real com o esperado, desde que haja limites determinados dentro dos quais essa variação pode ser aceita como normal ou excepcional (Princípio da Administração por Exceção) e emissão de relatórios de desempenho pelo sistema de informações, contendo as metas e os padrões estabelecidos, os dados sobre as atividades realizadas e as respectivas variações entre o planejado, o padrão de execução e o realizado;
- Comunicação do desempenho com as alternativas de ação em decorrência de variações relevantes. A ação subsequente escolhida poderá ter efeitos a curto e a longo prazos. A eficácia das ações depende de requisitos que devem ser preenchidos pelos relatórios enquanto instrumentos de comunicação, como: compreensão e aceitação dos gestores que os utilizam e daqueles cujos resultados estão sendo analisados; capacidade de antecipar e relatar desvios em tempo, para permitir ação corretiva antes que desvios mais sérios possam ocorrer; flexibilidade para permanecer compatível com as mudanças do ambiente organizacional; capacidade de transmitir os estímulos necessários a uma visualização fácil pelo gestor e de indicar as alternativas de ação corretiva possíveis, de maneira mais econômica;

- Ação corretiva correspondente às medidas ou providências adotadas para eliminar os desvios significativos detectados nos relatórios de desempenho. Esta atividade tem um papel fundamental, pois sem ela o controle torna-se um exercício sem substância. A ação corretiva pode levar à alteração dos padrões ou mesmo das metas de resultados estabelecidos para um determinado período;
- Acompanhamento da ação corretiva, pois um bom sistema de controle permite localizar possíveis dificuldades ou mostrar tendências significativas para o futuro. Essas informações alimentarão o processo de planejamento do próximo ciclo decisório, configurando o efeito de controle como um processo circular.

Quadro 2.6: Etapas pela qual o processo de controle se baseia para a avaliação de desempenho.

O encadeamento do processo de avaliação de desempenho pode ser visualizado conforme a Figura 2.2.

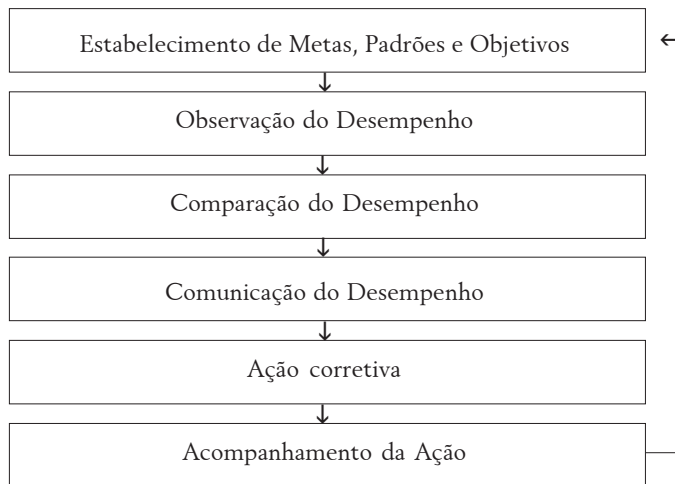


Figura 2.2: Processo de controle.

No entendimento de Ribeiro Filho (2005), o processo de avaliação de desempenho deve focar a potencialização das competências das equipes técnicas da entidade hospitalar, levando em consideração os seguintes pontos: a) apreciação dos resultados das unidades funcionais sob a perspectiva de um “clima de celebração”, em que os acertos são identificados e reforçados e os erros, também identificados, são visualizados como possibilidades de aprendizagem de todas as equipes, de maneira que não sejam repetidos;

b) comparação dos resultados alcançados com as metas previstas, oportunidades em que cada unidade funcional, através de seu gestor, explicitará as variações verificadas; c) identificação de possíveis restrições que possam comprometer os resultados dos próximos períodos, oportunizando o encaminhamento de soluções adequadas e tempestivas.

referência principal **(utilizada para a construção deste capítulo)**

SALGADO, Ana Paula Pinheiro et al. *Controladoria hospitalar: uma comparação entre entidade pública e privada na cidade de Salvador*. 2005. 92 f. Monografia (MBA em Controladoria) - Programa de Pós-Graduação Lato Sensu, Universidade Salvador, Salvador, 2005.



3

OS DESAFIOS DOS CONTROLES INTERNOS

Capítulo elaborado por Adriano Leal Bruni a partir da monografia apresentada por Andressa Beloso, Felipe Lima, Tatiana Sarli e Tércio Leite.

Tudo o que liberta o nosso espírito sem nos dar o controle de nós próprios é prejudicial.

Johan Wolfgang Von Goethe

objetivos do capítulo

Uma das mais importantes demandas das atividades da Controladoria diz respeito à manutenção e ao aperfeiçoamento de bons controles internos. Este capítulo destaca o conceito, a importância e os desafios associados aos controles internos.

Ao final da leitura do capítulo, você deverá entender a responsabilidade pela determinação dos controles internos, compreender as característi-

cas do sistema de controles internos e de suas interfaces com outras áreas, analisar os custos e benefícios relativos aos controles internos.

conceito e importância dos controles internos

No Brasil, somente agora as empresas começam a dar a devida importância aos controles internos. Ter um plano de organização dentro de uma empresa reduz a possibilidade de erros e irregularidades, ao mesmo tempo em que promove a eficiência operacional e fomenta o respeito e obediência às políticas administrativas fixadas pela gestão. (BELOSO et al., 2007)

Os controles internos são regularmente vistos como sinônimos de auditoria interna. Esta concepção, no entanto, é totalmente equivocada, pois a auditoria interna equivale a um trabalho organizado de revisão e apreciação dos controles internos, normalmente, executados por um departamento especializado. Estes, por sua vez, referem-se a procedimentos de organização adotados como planos permanentes de uma empresa. (ATTIE, 1998)

Segundo o Comitê de Organizações Patrocinadoras (*Committee of Sponsoring Organizations*), constituído por representantes do AICPA, do American Accounting Association, do Institute of Internal Auditors e do Financial Executives Institute, controles internos são um processo operado pelo conselho de administração, pela administração e outras pessoas, desenhado para fornecer segurança razoável quanto à consecução de objetivos nas categorias de confiabilidade de informações financeiras, obediência às leis e regulamentos aplicáveis, eficiência e eficácia nas operações. Sendo esta definição também adotada pela Norma Brasileira de Contabilidade – NBC T 11. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 200-)

O controle interno tem significado e relevância somente quando é concebido para garantir o cumprimento de um objetivo definido, quer seja administrativo ou gerencial. Esses objetivos envolvem a proteção de ativos, obtenção de informação adequada, promoção da eficiência operacional e estimulação da obediência e do respeito às políticas da administração. (CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DE SÃO PAULO, 1988)

A proteção dos ativos é uma das principais funções da administração. Eles devem ser protegidos contra qualquer solução indesejável, quer sejam erros não intencionais, como aqueles decorrentes de cálculos incorretos e contabilizações inadequadas, quer sejam irregularidades intencionais, como a realização de procedimentos indevidos ou sua omissão. As informações contábeis são, também, de fundamental importância para o processo decisório

e para a consecução dos objetivos da administração. Aliado a isso, relatórios gerenciais devem promover ações corretivas, que melhorem a eficiência operacional do controle interno. Para ajudar na eficácia dos controles internos, a administração deve estimular a obediência e o respeito às políticas traçadas para a organização. (CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DE SÃO PAULO, 1988)

Esses elementos, pela importância intrínseca de cada um, são essenciais para um controle interno adequado, pois uma grave deficiência de qualquer um deles comprometeria o funcionamento eficaz de todo o sistema. (ATTIE, 1998)

Dessa forma, o controle interno compreende todos os meios planejados numa empresa para dirigir, restringir, governar e conferir suas várias atividades com o propósito de fazer cumprir os seus objetivos. Os meios de controle incluem, mas não se limitam a: formas de organizações, políticas, sistemas, procedimentos, instruções, padrões, comitês, planos de contas, estimativas, orçamentos, inventários, relatórios, registros, métodos, projetos, segregação de função, sistemas de autorização e aprovação, conciliação, análise, custódia, arquivos, formulários, manuais de procedimentos, treinamento, etc. (ATTIE, 1998)

responsabilidade pela determinação do controle interno

A administração é responsável pelo planejamento, instalação e supervisão de um sistema de controle interno adequado. Qualquer sistema, independentemente de sua solidez fundamental, pode deteriorar se não for periodicamente revisto. O sistema de controle interno (ATTIE, 1998) deve estar sujeito à contínua supervisão para determinar se: a) a política interna presente está sendo corretamente interpretada; b) as mudanças em condições operativas tornaram os procedimentos complicados, obsoletos ou inadequados; e c) quando surgem falhas no sistema, são tomadas prontamente medidas eficazes e corretivas.

As atribuições dos colaboradores ou setores internos da empresa devem ser claramente definidas e limitadas, de preferência por escrito, mediante o estabelecimento de manuais. As razões para se definirem as atribuições são, conforme Almeida (1995), dentre outras, assegurar que todos os procedimentos de controles sejam executados; detectar erros e irregularidades; apurar as responsabilidades por eventuais omissões na realização das transações da empresa.

O relatório do Comitê de Organizações Patrocinadoras conclui que todas as pessoas em uma organização têm alguma responsabilidade pelos controles internos e que, na realidade, fazem parte deles, tais como a administração, o Conselho de Administração e Comitê de auditoria, auditores internos e outros membros do quadro de pessoal da entidade. Auditores independentes e órgãos reguladores podem trazer informações úteis para os controles, mas não têm responsabilidade por sua eficácia. (BOYTON; JOHNSON; KELL, 2002)

A administração, em particular o principal executivo operacional, sob supervisão geral do conselho de administração e do comitê de auditoria, deve estabelecer controles internos eficazes, disseminando-os por toda a organização e tomando medidas necessárias para que funcionem eficazmente. Os auditores internos devem, periodicamente, examinar e avaliar a adequação dos controles internos e fazer recomendações para aperfeiçoamentos. Os demais membros do quadro de pessoal da entidade são responsáveis por comunicar a um nível mais alto da organização quaisquer problemas de não obediência aos controles ou de atos ilegais que venham a tomar conhecimento. (BOYTON; JOHNSON; KELL, 2002)

Pelo fato de serem operados por pessoas, os controles internos não são meramente um manual de políticas e um conjunto de formulários. Ele é o resultado da interação de pessoas em todos os níveis da organização. (ANTHONY, 2000)

características do sistema de controles internos

Para Attie (1998), as características de um eficiente sistema de controle interno compreendem: plano de organização, sistema de autorização e procedimento de escrituração, práticas salutareas e pessoal qualificado.

Um elemento importante em qualquer plano de organização é a independência das funções de operação, custódia, contabilidade e auditoria interna. A independência estrutural requer uma separação de funções, de tal forma que os registros existentes, fora de cada departamento, sirvam como controles das atividades, dentro do departamento. Porém, o trabalho de todos os departamentos deve ser integrado e coordenado, a fim de possibilitar fluxo suave de trabalho e eficiência total da operação. Além de apropriada divisão funcional das obrigações, deve ser estabelecida a responsabilidade e a delegação de autoridade que faça cumprir tais responsabilidades dentro das seções. (ATTIE, 1998)

Para que uma operação ou transação se concretize eficazmente, é necessário que haja aprovação em cada uma das etapas necessárias ou nos pontos vitais de controle para o cumprimento do programa de administração, segundo as responsabilidades determinadas. Um plano de contas cuidadosamente preparado facilita a preparação das demonstrações financeiras. Os formulários, as instruções relativas ao fluxo dos procedimentos de escrituração e as normas de aprovação são frequentemente incorporadas aos manuais de procedimentos. (IUDÍCIBUS; MARTINS; GELBCKE, 2000)

Os procedimentos adotados precisam conter os regulamentos necessários para a autorização das transações, seu registro e salvaguarda dos ativos. As práticas salutaras devem promover os meios para assegurar a integridade das autorizações, registros e custódias. Esse objetivo é, geralmente, conseguido através da divisão de funções e responsabilidades, de forma que nenhuma pessoa possa manejar completamente uma operação do início ao fim. Dessa forma, aumenta-se a probabilidade de descobrir erros ou fraudes. (ATTIE, 1998)

Além de um planejamento efetivo da empresa e da eficiência dos procedimentos e práticas instituídas, as pessoas que compõem as empresas precisam receber informações adequadas para a realização de suas tarefas e treinamentos apropriados no âmbito técnico, gerencial e operacional. (CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DE SÃO PAULO, 1988)

controles internos e interfaces com outras áreas

Os controles internos devem ser compreendidos em função das demandas de diferentes áreas, conforme destacado a seguir.

Contabilidade. A função da contabilidade como instrumento de controle administrativo é hoje bastante reconhecida. Um sistema de contabilidade que não esteja apoiado em eficiente controle interno é, até certo ponto, inútil, uma vez que não é possível confiar nas informações contidas nos seus relatórios. Informações contábeis distorcidas podem levar a conclusões erradas e danosas para a empresa. (ATTIE, 1998)

Pode-se dividir o processo de utilidade da informação contábil no controle da administração em três: planejamento, operação e apuração e análise do desempenho. Planejamento é o processo de decidir o que a organização vai fazer. O principal dispositivo formal para fazer planos da empresa é o orçamento, que é uma demonstração dos planos em termos financeiros, e daí incorporar dados contábeis. No exercício real das operações, usam-se os dados contábeis para transmitir planos e outra informação e para guiar a

organização no sentido em que a administração deseja que ela caminhe. À medida que as operações prosseguem, usam-se os dados contábeis na apuração e na análise do desempenho com o intuito de fazer melhores planos para o próximo período. (ANTHONY, 2000)

A contabilidade tem a finalidade precípua de promover os meios informativos e de controle com o intuito de coletar todos os dados ocorridos na empresa e que tenham, ou possam ter, impactos e causar variações em sua posição patrimonial. A contabilidade é o instrumento de medição e avaliação do patrimônio e dos resultados auferidos pela gestão da administração da entidade. (ATTIE, 1998)

A metodologia contábil consiste na captação, classificação, cálculos das operações caracterizadas pela documentação interna ou externa, para que, por sua vez, sejam registradas de forma permanente, armazenados e compilados de acordo com a natureza e homogeneidade dos eventos e fatos administrativos e segundo princípios contábeis e órgãos reguladores para uma melhor análise e interpretações das informações contidas nas demonstrações contábeis. (IUDÍCIBUS; MARTINS; GELBCKE, 2000)

O registro de forma permanente permite controle, a qualquer tempo, e consulta às informações que precisem ser extraídas, por qualquer motivo, e dar total visibilidade e transparência para fins legais, de controles fiscais e outras características imprescindíveis das ocorrências da organização. O produto final traduzido pelo sistema de informações e de controles internos está indicado nas demonstrações e informações financeiras que têm variados interessados, e se destinam não somente aos administradores, mas também a resguardar os interesses de terceiros como inventários, acionistas, fornecedores, órgãos fiscalizadores e outros. (ATTIE, 1998)

Processamento eletrônico de dados. Tecnologia da informação é um dos desenvolvimentos mais importantes da segunda metade do século XX. Programas de sistemas desempenham funções gerais exigidas pela operação do computador quando ele executa determinadas tarefas. (BOYTON; JOHNSON; KELL, 2002)

Neste sentido, Attie (1998) discorre que a monitoração dos controles internos nos processos eletrônicos de dados faz-se de tal forma importante, uma vez que, a área de processamento de dados detém uma substancial parte dos dados da entidade.

Para compreender controles internos em um ambiente computadorizado, é importante entender os benefícios e riscos de sistemas de tecnologia da informação. O uso adequado de sistemas integrados permite introduzir as

informações uma única vez no sistema e ajuda a garantir que elas sejam as mesmas durante todo o ciclo, permitindo protegê-las contra perdas, alterações e mau uso. Além das questões relativas ao controle interno, o uso eficiente de tais sistemas possibilita eliminar digitações redundantes, trabalhos e conferências de dados divergentes relativos a um mesmo ciclo. Porém, ter sistemas integrados não significa que as coisas irão sempre bem. Soluções mal projetadas ou mal implantadas multiplicam a velocidade de ocorrência de problemas e trazem novos complicadores para a empresa. Pessoas não autorizadas podem acessar funções de processamento e informações armazenadas no sistema. Transações e dados cadastrais podem ter sido inseridos incorretamente ou digitados duas ou mais vezes. Informações rejeitadas para processamento podem não estar sendo adequadamente isoladas, analisadas e corrigidas em tempo hábil. Transações legítimas podem ter sido perdidas, não processadas corretamente, ou processadas e impressas em período contábil errado. (BELOSO et al., 2007)

Boyton, Johnson e Kell (2002) afirmam que o auditor, profissional encarregado pela avaliação dos controles internos concernentes à área de tecnologia da informação, deve familiarizar-se com os componentes de hardware, software e métodos de organização e processamentos de dados, de maneira tal, que o possibilite na realização dos trabalhos de avaliação dos controles mantidos nesta área.

Preocupando-se com os aspectos pertinentes à área em questão, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) emitiu a *Norma Brasileira de Contabilidade - NBC T 11.2*, a qual aborda procedimentos e entendimentos para as empresas de auditoria, quando atuarem nesta área.

O objetivo e o escopo geral de uma auditoria não mudam em um ambiente de PED. Entretanto, a utilização de um computador muda o processamento, armazenamento e comunicação das informações contábeis, e pode afetar os sistemas de controles internos e contábeis utilizados pela entidade. Consequentemente, um ambiente de PED pode afetar: a) os procedimentos seguidos pelo auditor para obter um entendimento suficiente dos sistemas de controles internos e contábeis; b) a avaliação do risco inerente e do risco de controle por meio dos quais o auditor chega à avaliação de risco de auditoria; e c) o planejamento e execução dos testes de controle e aplicação de procedimentos substantivos adequados para alcançar o objetivo de auditoria por parte do auditor.

Auditoria independente. Conforme conceitua a NBC T 11 do CFC, a auditoria, independente das demonstrações contábeis, constitui o conjunto

de procedimentos técnicos que tem como finalidade a emissão de parecer sobre a adequação com que estas representam a posição patrimonial e financeira, o resultado das operações, as mutações do patrimônio líquido e as origens e aplicações de recursos da entidade auditada, consoante as Normas Brasileiras de Contabilidade e legislações específicas, no que for pertinente.

Assim, em acordo com a definição dada pelo CFC, a auditoria independente tem como foco a análise das demonstrações contábeis, sendo apurada através de procedimentos técnicos a veracidade dos números apresentados nestas demonstrações. Como resultado de procedimentos aplicados em uma auditoria de demonstrações contábeis, um auditor externo pode descobrir deficiências nos controles internos, principalmente naqueles relacionados com a elaboração e apresentação de relatórios financeiros, e naqueles relacionados com a obediência a leis e regulamentos.

De acordo com a NBC T 11, o auditor deve efetuar o estudo e a avaliação do sistema contábil e de controles internos da entidade como base para determinar a natureza, oportunidade e extensão da aplicação dos procedimentos de auditoria, porém a responsabilidade primária na prevenção e detecção de fraudes e erros é da administração da entidade, através da implementação e manutenção de adequado sistema contábil e de controle interno.

custos e benefícios relativos aos controles internos

Raramente um controle interno traz óbvio e explícito benefício em termos de custo. A pressão por benefícios força os administradores a evitar custos que não gerem retornos imediatos. Além disso, os administradores tendem a acreditar que o controle interno constrange o pessoal, particularmente aqueles que buscam realizar negócios agressivamente, citando, inclusive que controles internos são redundantes e não se aplicam aos funcionários de confiança. (ATTIE, 1998)

Pode-se esperar que controles internos forneçam apenas segurança razoável, não segurança absoluta, à administração de uma empresa, em razão de suas limitações inerentes e da necessidade de consideração dos custos e benefícios relativos de sua implantação. O custo dos controles internos de uma empresa não deve ser superior aos benefícios que deles se espera. Uma vez que uma mensuração precisa dos custos e benefícios geralmente não é possível, a administração deve fazer estimativas quantitativas e qualitativas e fazer julgamentos para avaliar a relação custo-benefício. Por exemplo, uma entidade po-

deria eliminar perdas por cheques sem fundos se somente aceitasse cheques administrativos ou cheques visados. Contudo, tendo em vista os possíveis efeitos adversos que isso teria sobre vendas, a maioria das empresas acredita que exigir identificação do emitente do cheque constitui segurança razoável contra esse tipo de perda. (BOYTON; JOHNSON; KELL, 2002)

controle interno e fraude

Bons controles internos previnem contra a fraude e minimizam os riscos de erros e irregularidades, no entanto, por si só, não são suficientes para evitá-los. Assim, por exemplo, a segregação de uma operação em fases distintas, confiadas a diversas pessoas, reduz o risco de irregularidades; mas não pode evitar que estas aconteçam, se as diversas pessoas que intervêm no processo se puserem de acordo para cometer um ato fraudulento.

A eficiência do sistema de controle interno deve permitir detectar não somente irregularidades de atos intencionais, mas também, erros de atos não intencionais. Por exemplo, a interpretação dos princípios contábeis de maneira errônea, a omissão por não utilizar um procedimento previsto na norma ou irregularidades decorrentes da má aplicação de uma norma ou procedimento. (ATTIE, 1998)

A fraude, entretanto, assume múltiplas modalidades, podendo ser classificadas em: a) não encobertas, em que o autor não considera necessário escondê-la devido ao controle interno ser muito fraco, como no caso de retirada de dinheiro do caixa sem sua devida contabilização; b) encobertas temporariamente, que são realizadas sem afetar os registros contábeis, como, por exemplo, retirar dinheiro proveniente das cobranças, omitindo o seu registro de modo que seu montante possa ser coberto com o registro de cobranças posteriores, e assim sucessivamente; c) encobertas permanentemente, nos quais os autores da irregularidade preocupam-se em alterar a informação contida nos registros e outros arquivos, para assim ocultar a irregularidade. Por exemplo, a retirada indevida de dinheiro recebido de clientes poderia ser encoberta, falsificando-se as somas de registros de cobranças, e assim sucessivamente até que se igualem os saldos devedores e credores. (ATTIE, 1998)

Embora os critérios que norteiam as práticas de bons controles admitam a honestidade como princípio, o gênio humano tem imaginado os mais diversos e ardilosos tipos de fraude, de contravenção, de atentado à boa fé, alterando a natureza dos fatos, ludibriando e violando os mais elementares princípios de moral. Para tanto, controles internos eficazes facilitam a detecção de fraudes e fortalecem o processo de sua eliminação. (BELOSO et al., 2007)

controles internos na área financeira

Para três grupos importantes do balanço patrimonial: disponível, contas a receber e contas a pagar, que se caracterizam pela intensa movimentação, devem ser destinados procedimentos eficazes de controle a fim de evitar fraudes. (LEITE, H., 1997)

De acordo com Beloso e outros autores (2007), a empresa tem a responsabilidade de buscar o aprimoramento de seus processos, de modo a garantir plena fidedignidade às informações financeiras e implantar uma metodologia para identificação, mensuração e gerenciamento dos riscos financeiros, contemplando os planos de pessoas, processos e ferramentas utilizadas.

O disponível é um conjunto de ativos líquidos que exige uma administração cuidadosa, pois esta é uma área crítica, onde erros e fraudes podem causar danos vitais à empresa. Os sistemas de controle devem ser rígidos e jamais podem partir do princípio geral de que todos são honestos até prova em contrário. Qualquer que seja o tamanho das fraudes, elas precisam ser evitadas porque conduzem a prejuízos consideráveis para as empresas, órgãos públicos, entidades e à sociedade como um todo. Além do mais, o disponível reúne os meios com os quais as empresas saldaram seus compromissos e realizaram seus investimentos produtivos. De grande importância para o controle do disponível são os relatórios diários de caixa, envolvendo mapas de recebimento, depósitos bancários efetuados, pagamentos realizados, saldos apurados, bem como, a reconciliação periódica dos saldos das contas bancárias com os saldos da contabilidade. (LEITE, H., 1997)

Contas a receber representam o grupo de créditos de uma empresa; a contrapartida do faturamento. Os controles internos aplicáveis às vendas a crédito quando são inadequados ou inexistentes, podem desencadear as seguintes dificuldades: a) mercadorias podem ser embarcadas a clientes cujos créditos não foram aprovados; b) despachos podem ser feitos a clientes sem notificação à seção de faturamento e, conseqüentemente, nenhuma fatura seria emitida; c) faturas podem conter erros relativos a preços, quantidades, cálculos, totais e descontos concedidos; d) importâncias lançadas no razão auxiliar de contas a receber podem não concordar com importâncias lançadas no razão geral. As conseqüências de tais falhas são desastrosas, pois a reputação da empresa pode ser prejudicada, fraudes por parte dos empregados são facilitadas e o resultado das operações será afetado por grandes perdas de créditos. A segregação de funções para diferentes departamentos ou pessoas envolvidas é muito importante, de forma que cada um seja responsável por

uma parte do processo. Essa subdivisão reduz a oportunidade para fraudes e erros acidentais que são descobertos rapidamente pela comparação de documentos e importâncias por seções independentes. (MOTTA, M., 1992)

O passivo de uma empresa consiste em obrigações que deverão ser pagas em dinheiro, bens e serviços, a curto ou longo prazo. O processamento de transações de compras e pagamentos proporciona inúmeras oportunidades para que empregados cometam fraudes ou a administração distorça saldos de contas do ciclo de gastos. Pessoas do setor de compras da entidade podem ver-se tentadas a aceitar “ofertas” de fornecedores para que comprem mais deles. Por isso, os componentes integridade e valores éticos do ambiente de controle são extremamente importantes. (BOYTON; JOHNSON; KELL, 2002)

Segundo Jund (2005), para atingir um grau de segurança adequado é indispensável que as ações, os procedimentos e as instruções sejam disciplinados e formalizados, através de instrumentos eficazes, claros e objetivos emitidos por autoridades competentes.

O relatório da Comissão de Organizações Patrocinadoras e a norma AU 319, Consideração de Controles Internos na Auditoria de Demonstração Contábil (SAS 78), identificam os seguintes cinco componentes inter-relacionados de controles internos: ambiente de controle, avaliação de risco, informação e comunicação, atividades de controle e monitoração.

O ambiente de controle influencia a consciência de controle das pessoas que trabalham nas organizações. É a fundação para os demais componentes de controles internos, fornecendo disciplina e estrutura (Norma AU 319.25)

Vários fatores compõem o ambiente de controle de uma entidade, entre os quais, integridade e valores éticos, comprometimento com competência, metas traçadas pelo conselho de administração, filosofia e estilo operacional da administração, estrutura organizacional, atribuição de autoridade e responsabilidade e políticas e práticas de recursos humanos (BOYTON; JOHNSON; KELL, 2002)

A avaliação de risco para fins de elaboração e apresentação de relatórios financeiros compreende a identificação, análise e administração dos riscos de uma entidade relevantes para a preparação de demonstrações contábeis que sejam apresentadas adequadamente de acordo com os princípios contábeis geralmente aceitos (Norma AU 319.25)

Documentos e registros representam um aspecto do sistema de comunicação e informação que fornece evidências importantes da ocorrência de transações. A comunicação envolve assegurar que as pessoas envolvidas no sistema de elaboração e apresentação de relatórios financeiros enten-

dam como suas atividades se relacionam com o trabalho de outras, dentro e fora da organização. (BOYTON; JOHNSON; KELL, 2002)

O sistema de informação e comunicação relevante para objetivos relacionados com elaboração e apresentação de relatórios financeiros, de que faz parte o sistema contábil, constitui-se dos métodos e registros estabelecidos para identificar, juntar, analisar, classificar e relatar transações da entidade e manter responsabilidades pelos correspondentes ativos e passivos. Comunicação envolve o fornecimento de entendimento claro dos papéis e responsabilidades referentes aos controles internos sobre elaboração e apresentação de relatórios financeiros. (Norma AU 319.34)

As atividades de controle são as políticas e procedimentos que ajudam a assegurar que as diretrizes da administração sejam realmente seguidas. Essas atividades, segundo Boyton, Johnson e Kell (2002), podem ser segregadas da seguinte forma: segregação de funções, controles gerais e de aplicativos de processamento de informação, controles físicos e revisões de desempenho. A segregação de funções envolve fazer com que indivíduos não realizem funções incompatíveis, como, por exemplo, a responsabilidade pela execução, registro, custódia de ativo das transações devem ser atribuídas a indivíduos ou departamentos diferentes. Os controles de processamento de informação dirigem-se aos riscos relacionados com a autorização, integridade e exatidão de transações. Esses controles têm grande importância para a auditoria das demonstrações contábeis. (Norma AU 319.34)

Monitoração é um processo que avalia a qualidade do desempenho dos controles internos ao longo do tempo. Envolve avaliação do desenho e da tempestividade de operação dos controles e a tomada de ações corretivas. Essas monitorações podem ocorrer por meio de atividades em curso, através, por exemplo, de reclamações recebidas dos clientes ou dos fornecedores que espelham fragilidades nos controles internos nas áreas de faturamento e pagamentos. Monitoração também pode ocorrer mediante avaliações periódicas separadas realizadas por auditores internos. (Norma AU 319.34)

Dentre todos os ativos que integram o patrimônio de uma empresa, o dinheiro em espécie é o de mais fácil manuseio e o de mais difícil identificação. Como as operações de caixa e de bancos representam uma grande porcentagem da totalidade das transações de uma empresa, e como oferecem maiores oportunidades de erros e irregularidades, é fácil depreender a importância de que se reveste, para a sua segurança a adoção de princípios avançados de controle interno nessa área. (BELOSO et al., 2007, p. 3)

benefícios dos controles internos

Os benefícios dos controles internos vão além das áreas financeiras, abrangendo as demais áreas de interesse da entidade e das pessoas que estão envolvidas no processo. Conforme Carlos Pereira (2001), parece razoável que o controle interno tenha como objetivo a potencialização do êxito do processo decisório, o que implica em maior geração de benefícios socioeconômicos. Nota-se que não foram explicitados somente objetivos financeiros, uma vez que se verifica nas organizações interesses diversos e que ultrapassam a barreira do retorno financeiro, econômico, social e ambiental. Essas visões com ligeiras diferenças gravitam, em última análise, na perspectiva do lucro como objetivo empresarial. Se mensurados corretamente, os lucros constituem a melhor medida de eficácia da empresa. Além dos níveis de eficácia da empresa, expressam as contribuições de suas áreas, atividades, eventos e transações para os resultados globais.

Maurício Motta (1992) discorre que os controles internos trazem, como benefícios, um plano de organização e todos os métodos e procedimentos referentes principalmente à eficiência operacional, e à obediência às diretrizes administrativas impostas pela administração. Afirma ainda que, a salvaguarda dos ativos já incorporados ou que ainda o serão, são exemplos de benefícios trazidos pelos controles internos, já que os benefícios sobre estes ativos são oriundos das ferramentas destes controles.

Assim, uma forte estrutura de controles internos pode ajudar a empresa a tomar melhores decisões operacionais e obter informações mais pontuais, conquistar (ou reconquistar) a confiança dos investidores, evitar a vazão de recursos, cumprir leis e regulamentos aplicáveis ou obter vantagem competitiva através de operações dinâmicas.

Àquelas companhias que se negam a implantar controles internos ou não monitoram os existentes podem se colocar em situações que acarretarão maior exposição à fraude, publicidade desfavorável, impacto negativo sobre o valor do acionista ou queixas ou outras ações judiciais impetradas por acionistas.

referência principal (utilizada para a construção deste capítulo)

BELOSO, Andressa et al. *Controles internos financeiros: o caso de uma empresa operadora de planos de saúde*. 2007. 39 f. Monografia (MBA em Controladoria) – Programa de Pós-Graduação Lato Sensu, Universidade Salvador, Salvador, 2007.



4

OS DESAFIOS DA GESTÃO ORÇAMENTÁRIA

Capítulo elaborado por Adriano Leal Bruni a partir da monografia apresentada por Antônio Rogério Reis, Marivaldo Boeloni, Maurício Alves, Patrícia Vilas Bôas e Ruan Carlos Sales.

Na estratégia, decisiva é a aplicação.

Napoleão Bonaparte

objetivos do capítulo

O orçamento e o seu processo de gestão representam importantes atividades associadas às práticas de Controladoria. Este capítulo enfatiza as interfaces do planejamento com a Controladoria, enfatizando os desafios da gestão orçamentária.

Após a leitura do capítulo, você deverá entender os objetivos dos planejamentos empresarial, estratégico e financeiro, compreender o orçamento, suas vantagens e limitações, identificar os tipos de orçamento e reconhecer a controle orçamentário.

planejamento empresarial

Segundo Welsch (1996), o planejamento envolve o estabelecimento dos objetivos e a organização das atividades necessárias a serem desenvolvidas para que sejam alcançadas as metas (objetivos) estabelecidas. Planejar significa decidir antecipadamente. Frezatti (2000) complementa, afirmando que decidir implica em optar por uma alternativa de ação em detrimento de outras disponíveis, ou seja, “controlar o seu próprio futuro”.

planejamento estratégico

Nas últimas décadas, como consequência, principalmente, dos avanços tecnológicos e da abertura comercial, as organizações foram se tornando mais complexas e mais competitivas. Assim, a necessidade do pensamento estratégico e de melhores tomadas de decisões nas organizações começou a ganhar maior importância para o desenvolvimento e sucesso das empresas. (ANSOFF; McDONNELL, 1993)

Para Luciana Gomes (2006), as melhores tomadas de decisão pelos gestores são possibilitadas pelo melhor conhecimento da realidade da empresa, que inclui o conhecimento do seu ambiente interno e externo. No ambiente interno, existem diversas técnicas para o conhecimento e desenvolvimento do negócio, mas a ferramenta primordial é o controle gerencial, porque facilita a obtenção da informação necessária para a análise contínua dos resultados pretendidos pela organização, planejamento de ações e eventuais correções de rumo. O controle gerencial gera ainda a informação para formular e validar a estratégia, bem como para adequar sua implantação.

As constantes mudanças no ambiente macroeconômico global contribuem para o crescente aumento da competitividade entre as empresas. Desta forma, o administrador precisa definir as diretrizes e imprimir esforços no sentido de maximizar os resultados financeiros e operacionais desejados pelos acionistas. Para atingir esse objetivo, o planejamento e controle da gestão precisam ser bastante eficazes, utilizando as mais modernas ferramentas de gestão, como o Planejamento Estratégico.

O planejamento estratégico é o conjunto de sistemas de planos operacionais reunidos com objetivos, orçamentos, estratégias e programas, às vezes chamado de “plano mestre”, utilizado pelas empresas para se estabelecer no mercado. Em um ambiente em que a dinâmica das mudanças exige constante evolução e adaptação das empresas, é extremamente necessário

estabelecer metas e traçar planos, como forma de balizar o caminho a ser percorrido por cada instituição. Planejar é uma estratégia que visa aumentar as chances de sucesso de uma empresa, em que os negócios globais vêm oscilando com muita frequência. O planejamento será tão eficaz quanto as premissas que foram nele incluídas.

Femenick (2006) afirma que para a realização de um bom planejamento, é necessário que a organização tenha pleno conhecimento e controle da sua estrutura interna e possa mensurar de forma realista as condições do ambiente em que se encontra. Alguns questionamentos devem ser efetuados no intuito de haver melhor compreensão no processo de planejamento: O que se deseja alcançar? Como será feito? Com que e por quanto será feito? Quando será feito? Por quem será feito?

Conduzir uma empresa segundo uma estratégia definida requer um bom entendimento das premissas e objetivos desta, bem como um bom entendimento do mercado e o tipo de exigência e demanda de seus clientes. Para que a estratégia de uma empresa tenha grande possibilidade de êxito, as decisões devem ter como referência uma análise olhando para “fora” da empresa (mercado de concorrentes), para dentro e para o “futuro”. É papel da alta administração definir diretrizes e metas a serem alcançadas nos processos da empresa.

Segundo Porter (1996), ter uma estratégia é fundamental para ser competitivo num mercado global. Assim o primeiro passo para o sucesso de um negócio é definir as estratégias certas, estabelecer políticas apropriadas e ter um sistema de gestão capaz de permitir a correta aplicação dos recursos financeiros.

Stoner e Freman (1992) destacam que seria melhor pensar no planejamento como uma locomotiva que puxa o trem das ações de organizar, liderar e controlar ou como a raiz principal de “uma magnífica árvore, da qual saem os ramos da organização”.

No processo de planejamento, Ansoff e McDonnell (1993) consideram que as empresas têm que tomar três tipos de decisões distintas, conforme apresenta o Quadro 4.1.

1) Estratégicas: voltadas para os problemas externos, incluindo tudo que se relaciona com a empresa e seu ambiente, tendo como objetivo alcançar a missão e visão definidas. Tais decisões devem preceder as demais;

2) Administrativas: têm o objetivo de estruturar os recursos da empresa para se obter os melhores resultados;

3) Operacionais: estão vinculadas à obtenção dos indicadores desejados pela empresa, como por exemplo, nível de produção, de preço, política de marketing etc.

Quadro 4.1: Decisões de planejamento.

Fonte: Ansoff e McDonnell (1993).

A decisão de desenvolver um planejamento estratégico traz inúmeras vantagens para as empresas, sendo as mais importantes citadas por Welsch (1996), conforme apresenta o Quadro 4.2.

- Coordenação de atividades: as atividades de uma empresa devem ser estabelecidas de acordo com o processo de planejamento, para evitar que uma atividade seja fator de não-atingimento de outra;
- Decisões antecipadas: a elaboração de um planejamento implica em decisões tomadas antecipadamente. Desta forma, é possível antever dificuldades e criar alternativas para superá-las, fazendo com que os objetivos da empresa sejam alcançados;
- Comprometimento *a priori*: a existência do planejamento traz a dimensão do comprometimento para o momento em que se detecta a necessidade e se determina quais ações devem ser desenvolvidas para que os objetivos sejam cumpridos;
- Possível maior transparência: o sistema de planejamento pode trazer maior transparência entre as áreas da empresa pelo fato de trabalharem e discutirem juntas as etapas;
- Definição de responsabilidades: o processo de planejamento implica na definição de responsabilidades e autoridades para as áreas da empresa. Dessa forma é possível cobrar resultados e avaliar o desenvolvimento das ações planejadas;
- Destaque para eficiência: uma vez estabelecido o planejamento estratégico da empresa, não apenas a avaliação financeira é implementada, mas todo o negócio. Desta forma, níveis de desempenho adequados devem ser perseguidos através da identificação e monitoramento de indicadores operacionais;
- Possível maior entendimento mútuo: a transparência decorrente do sistema de planejamento permite, aos executivos, melhor entendimento das áreas que não são da sua responsabilidade;
- Força a auto-análise: quando as áreas da empresa têm acesso ao planejamento podem avaliar os desafios que serão enfrentados e os investimentos necessários para que as dificuldades sejam superadas.

Quadro 4.2: Vantagens do planejamento estratégico.

Fonte: Welsch (1996).

Há pouco tempo, a maioria das empresas conseguia administrar e direcionar seus negócios empregando uma única estratégia. Caso a concorrência fosse estável e a mudança moderada, a abordagem apresentada era adequada. No entanto, à medida que a concorrência se intensificava no mercado globalizado, permanecer com uma única estratégia oferecia risco para uma gestão eficaz. (ABELL, 1999) Welsch (1996) comenta ainda que existem limitações importantes no desenvolvimento do processo de planejamento de uma empresa, conforme apresenta o Quadro 4.3.

- Baseia-se em estimativas: os cenários utilizados para a realização das projeções revelam tendências, fazendo com que a administração precise rever e ajustar as metas de longo prazo;
- Deve estar adaptado às circunstâncias: o planejamento deve refletir o ambiente, logo deve ser alterado sempre que as perspectivas também sofram mudanças significativas;
- A execução não é automática: ainda que totalmente finalizado, o planejamento só terá utilidade caso seja efetivamente adotado pelos funcionários da organização;
- O plano não deve tomar o lugar da administração: atividades não previstas no planejamento devem ser avaliadas pela administração e executadas, caso sejam necessárias à obtenção dos resultados desejados pela empresa.

Quadro 4.3: Limitações ao desenvolvimento do processo de planejamento.
Fonte: Welsch (1996).

A busca pela excelência, por parte das organizações, impõe a estas a necessidade de monitorar e avaliar os seus resultados. Para isso, é necessário determinar elementos que possam quantificar os resultados e compará-los com os objetivos traçados. Kaplan e Norton (1997) fazem uma analogia interessante entre a condução de um avião e a de uma organização, ao afirmarem que conduzir as organizações modernas em meio a um ambiente competitivo e complexo seria “no mínimo tão complicado quanto pilotar um avião a jato”, já que os executivos, assim como os pilotos, precisam de indicadores sobre vários aspectos do ambiente e desempenho organizacional, sem o que não teriam como manter o rumo da excelência empresarial.

planejamento financeiro

Numa economia cada vez mais globalizada, torna-se imprescindível a introdução de novas tecnologias, bem como inovadoras técnicas de gestão empresarial. Como comenta Hoji (2007), aos profissionais de finanças, não basta conhecer e dominar as técnicas clássicas de gestão financeira, exige-se também profundo conhecimento do ambiente em que o negócio está inserido.

Hoji (2007) comenta que planejamento e controle financeiro consiste em coordenar, monitorar e avaliar todas as atividades da empresa, por meio de relatórios, bem como participar ativamente das decisões estratégicas, para alavancar as operações. A gestão de riscos econômicos e financeiros ganhou ainda mais importância nos últimos anos.

Para Ross, Westerfield e Jaffe (2002), o planejamento financeiro estabelece o método a ser adotado pela empresa através do qual as metas financeiras devem ser atingidas. As várias interações possíveis entre decisões de investimento e níveis de endividamento devem ser analisadas no modelo de planejamento.

Gitman (2004) afirma que o planejamento financeiro é importante para o direcionamento, a coordenação e o controle das ações a serem tomadas pela empresa para alcançar os seus objetivos estratégicos.

A elaboração do planejamento financeiro inicia-se pelo planejamento de longo prazo. Este planejamento é feito para um período de dois a dez anos. Esta variação ocorre especialmente em função das incertezas operacionais da empresa e dos seus ciclos de produção. É no planejamento de longo prazo que se definem os investimentos em ativos permanentes, pesquisa e desenvolvimento, planos de produção e marketing, as fontes de financiamento e a estrutura de capital. (GITMAN, 2004)

Para Sanvicente (1997), o planejamento financeiro pode ser de curto ou longo prazo. No curto prazo são previstos, através da elaboração de orçamentos quantitativos, as unidades físicas, medidas de tempo e valores monetários. Este pode ser transformado em planos de longo prazo, de acordo com os diversos setores da empresa decorrentes do estudo do ambiente e dos objetivos incluídos no plano inicialmente desenvolvido para vários anos futuros.

Depois do planejamento de longo prazo, a empresa parte para a elaboração do planejamento de curto prazo. Nele são determinadas as ações financeiras de curto prazo, de um a dois anos, e os seus impactos na empresa. Normalmente o planejamento de curto prazo inicia-se com previsão das vendas. (GITMAN, 2004)

A elaboração da previsão de vendas, que é a informação base para a preparação de todo o planejamento de curto prazo, deve basear-se nas previsões internas. As previsões internas são elaboradas pela equipe de vendas, de acordo com o seu conhecimento do mercado e previsões externas como variáveis macroeconômicas e indicadores relacionados à atividade da empresa, como a evolução do PIB e a renda dos consumidores. (GITMAN, 2004)

Após esta etapa, elabora-se o planejamento da produção, no qual são levadas em consideração as necessidades de matérias-primas, mão-de-obra, os demais custos de produção e as despesas operacionais. Com estas informações, planejam-se os investimentos em ativo permanente necessários para a consecução dos objetivos, elabora-se o orçamento de caixa, o DRE projetado e o plano de financiamento de longo prazo. De posse de todas essas informações e do balanço patrimonial do exercício corrente, prepara-se o balanço patrimonial projetado. (GITMAN, 2004)

Ross, Westerfield e Jaffe (2002, p. 590) enumeram alguns elementos que devem constar em qualquer planejamento financeiro, independente do porte ou ramo de atividade da empresa. São eles: previsão de vendas, demonstrações projetadas, necessidade de ativos, necessidade de financiamento, variáveis de fechamento e premissas econômicas.

O planejamento financeiro, entretanto, possui algumas limitações, como, por exemplo, a indeterminação de algumas variáveis econômico-sociais, que afetam diretamente as decisões financeiras da empresa e a própria simplicidade do modelo, que muitas vezes utiliza premissas que não são estáveis, como porcentual de acréscimo de ativos em relação ao aumento das vendas. (ROSS; WESTERFIELD; JAFFE, 2002)

Todavia, os modelos de planejamento financeiro, mesmo com suas limitações, são fundamentais para ajudar a empresa a tomar decisões futuras de investimentos e financiamentos. Caso contrário, ela estaria envolvida em constantes mudanças sem que estivesse com um rumo a ser seguido e sem avaliar de forma objetiva o valor que está sendo gerado para os acionistas. (ROSS; WESTERFIELD; JAFFE, 2002)

Em resumo, Welsh (1996) afirma que o planejamento define quanto e com que serão gastos os recursos para obter o resultado esperado, podendo ser de curto ou longo prazo. O planejamento de curto prazo é um período compreendido entre seis meses a um ano, objetivando obter uma melhor utilização dos recursos existentes: físicos e monetários (orçamento periódico). O planejamento de longo prazo é para períodos superiores a um ano com o objetivo de se planejarem os recursos necessários, as possíveis fontes de

utilização por parte da empresa e a melhor alocação em termos de taxa de retorno do investimento a serem utilizados.

orçamento

Hoji (2007) afirma que administrar sem um guia é como andar no escuro, sem nenhum tipo de apoio. O planejamento orçamentário visa ao conhecimento antecipado de resultados e serve de guia para ações a serem executadas pelas unidades da empresa, definindo as responsabilidades pela gestão dos recursos e geração dos resultados de determinado período futuro.

Um orçamento é a expressão de um plano de ação futuro da administração para determinado período. Ele pode abranger aspectos financeiros e não financeiros desses planos e funciona como um projeto para a empresa seguir no período vindouro. Os orçamentos referentes a aspectos financeiros quantificam as expectativas da administração com relação a receitas futuras, fluxo de caixa e posição financeira. Do mesmo modo que as demonstrações financeiras são elaboradas referentemente a períodos passados, podem também ser preparadas para períodos futuros. (HORNGREN, FOSTER; DATTAR, 2000)

O orçamento pode ser definido como um plano dos processos operacionais para um determinado período. Ele é uma forma representativa dos objetivos econômico-financeiros a serem atingidos pela organização. Permite também a apuração dos resultados por área de responsabilidade, desempenhando papel de controle por meio dos sistemas de custos e contabilidade. O orçamento está unipresente no ciclo administrativo. Ele pode ser definido em termos amplos, como um enfoque sistemático e formal à execução das responsabilidades do planejamento, execução e controle. (LUNKES, 2008)

É através do orçamento que as empresas podem projetar seus novos investimentos, saber o que podem gastar, analisando e checando os acontecimentos passados e projetando os resultados futuros. O orçamento fortalece o modelo de gestão das empresas e torna mais fácil a identificação dos recursos financeiros para a realização dos investimentos. (SANTINI, 2004, p. 13)

O sistema orçamentário é um instrumento de planejamento e controle de resultados econômicos e financeiros. É um modelo de mensuração que avalia e demonstra, por meio de projeções, os desempenhos econômicos e financeiros da empresa, bem como das unidades que a compõem. (HOJI, 2007)

Hoji (2007) salienta ainda que, os orçamentos expressam, quantitativamente, as políticas de compras, produção, vendas, recursos humanos, qualidade, tecnologia e gastos gerais. Os responsáveis pelas unidades que compõem a empresa devem programá-los de acordo com os planos de ação e acompanhá-los com base em sistemas de informações gerenciais, e os eventuais desvios devem ser devidamente corrigidos ao longo do tempo.

Brookson (2001) afirma que o orçamento ajuda a coordenar as ações dos líderes de diferentes áreas, estabelecem um compromisso com os objetivos da empresa, conferem autoridade ao gestor de cada área para fazer despesas e fornecer metas claras de receita. O autor cita os objetivos do orçamento, conforme descrito no Quadro 4.4.

Objetivos	Descrição
Planejamento	Auxiliar a programar atividades de um modo lógico e sistemático que corresponda à estratégia de longo prazo da empresa.
Coordenação	Ajudar a coordenar as atividades das diversas partes da organização e garantir a consistência dessas ações.
Comunicação	Informar mais facilmente os objetivos, oportunidades e planos da empresa aos diversos gerentes de equipes.
Motivação	Fornecer estímulos aos diversos gerentes que atinjam metas pessoais da empresa.
Controle	Controlar as atividades da empresa por comparação com os planos originais, fazendo ajuste onde necessário.
Avaliação	Fornecer bases para avaliação de cada gerente, tendo em vista suas metas pessoais e as de seu departamento.

Quadro 4.4: Os seis objetivos principais do Orçamento.

Fonte: Brookson (2001).

A realização do orçamento em uma organização depende de alguns fatores: uma estrutura organizacional definida, com descrição de autoridade e responsabilidade em todas as fases da operação e uma contabilidade aberta e informatizada. Independente do tipo de orçamento adotado é fundamental que exista uma pessoa responsável por cada atividade ou centro de resultado para controlar e monitorar os custos e recursos sob sua responsabilidade. (LUNKES, 2008)

Femenick (2006) afirma que os objetivos gerais da organização devem seguir padrões realistas, para que seja possível explorar o potencial de cada departamento. Se os objetivos estiverem acima da realidade da empresa, desencorajará os esforços para alcançá-los. Se estiverem abaixo, não haverá necessidade de esforço, reduzindo as oportunidades de crescimento potencial. Desta forma, o orçamento deve efetuar a projeção de crescimento da empresa de forma integrada, levando em consideração as condições reais da organização.

Frezzatti (2000) comenta que uma abordagem adequada do planejamento de negócios é aquela que considera o orçamento como a forma de controle do resultado futuro. Planejar sem controlar significa desperdício de tempo e dinheiro. Significa que energia foi despendida pelos executivos decidindo o futuro, sem que se possa saber se os objetivos estão sendo atingidos. O controle orçamentário é fundamental para a avaliação do nível de cumprimento em relação ao que foi planejado. Essa etapa é imprescindível para que se possa redirecionar, enfatizar ou ajustar ações para atingir os objetivos previamente traçados.

Ainda segundo Frezzatti (2000), o controle orçamentário deve ser um instrumento que permita à organização entender quão próximos estão seus resultados em relação ao que foi planejado para um determinado período. A realimentação do planejamento corresponde a uma importante etapa, uma vez que o entendimento das variações permite aprimorar o processo.

De acordo com Goudek (2001), para que o controle orçamentário seja eficaz, a empresa deve seguir os *Dez mandamentos do controle orçamentário*, conforme apresenta o Quadro 4.5.

- 1) A direção da empresa deve considerar o controle orçamentário como essencial;
- 2) Os executivos responsáveis devem sentir entusiasmo pelo controle orçamentário;
- 3) O controle orçamentário é, em grande parte, um problema psicológico;
- 4) Antes da implantação do sistema orçamentário é necessário fazer uma análise crítica da empresa;
- 5) Deve haver um responsável por cada orçamento parcial;
- 6) Cada tarefa determinada no orçamento deve ter relação causal com as atividades da empresa;
- 7) O controle orçamentário deve abranger todas as áreas da empresa;

- 8) O controle orçamentário é essencial quando se quer uma base sólida para descentralizar a autoridade e as responsabilidades;
- 9) Sozinho o orçamento é estéril. Para atingir os seus objetivos ele deve vir acompanhado do controle orçamentário;
- 10) Para completar o controle orçamentário, é necessária a observação estatística.

Quadro 4.5: Dez mandamentos do controle orçamentário.

A estrutura básica do orçamento consiste na divisão entre o orçamento operacional e o financeiro, podendo ser apresentada conforme a Figura 4.1.

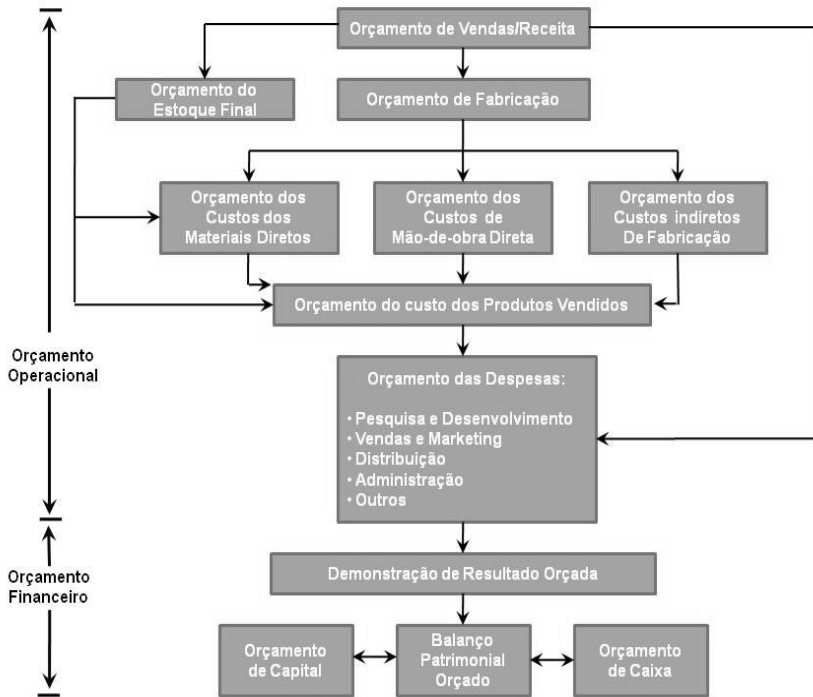


Figura 4.1: Exemplo de Orçamento Global.
Fonte: Adaptada de Horngren, Foster e Datar (2000).

Lunkes (2008) afirma que o período de duração do orçamento não é necessariamente um ano, período que é mais comum no Brasil. O ciclo de duração do orçamento depende do tipo da organização, suas necessidades de avaliação periódica e as condições do negócio. Sendo assim, o ciclo do orçamento deve ser o tempo necessário para prover uma meta atingível em con-

dições normais e que minimize o impacto sazonal da atividade. Ainda segundo Lunkes (2008), conforme ilustrado na Figura 4.1, a estrutura básica do orçamento é formada através das projeções financeiras do orçamento operacional.

O orçamento operacional é formado pelas etapas ou divisões apresentadas no Quadro 4.6.

- Orçamento de vendas: é composto pelas previsões de vendas de um período. Nele são estimadas as quantidades de produto ou serviço vendidas, o preço que será praticado, a receita que será gerada e os impostos incidentes sobre ela. O nível de detalhes pode ser ampliado com a inclusão de outras previsões como: clientes a serem atendidos, condições de vendas etc. O orçamento de vendas é uma peça-chave, pois serve de base para outros orçamentos;
- Orçamento de fabricação: é formado por todos os fatores de produção necessários para produzir a quantidade prevista no orçamento de vendas. Desta forma, é preciso prever a quantidade de material, o seu prazo de entrega, a capacidade de produção dos equipamentos, a disponibilidade de mão-de-obra, a área de armazenamento, a política de estoque, entre outros;
- Orçamento de custos de materiais: devem ser programados o momento adequado e o preço planejado para aquisição dos materiais necessários à produção. O estoque final desejado é um componente fundamental no processo de orçamento de matéria-prima, para que não haja escassez ou excesso de material para produção;
- Orçamento da mão-de-obra direta: é composto pelas horas necessárias de utilização de mão-de-obra para atender à fabricação desejada. Deve-se estimar a necessidade de recrutamento, treinamento e avaliação para que o quadro de funcionários esteja adequado à necessidade da produção;
- Orçamento dos custos indiretos de fabricação: os custos indiretos de fabricação envolvem todos os custos que não podem ser classificados como mão-de-obra direta e matéria-prima, tais como: depreciação, material de escritório, seguros, aluguéis, água, energia elétrica, dentre outros;
- Orçamento das despesas de vendas e administrativas: incluem todos os gastos necessários para a gestão das operações da empresa. As despesas podem ser classificadas como fixas ou variáveis. O orçamento desses custos pode ser realizado por departamento, para facilitar a análise e o controle.

Quadro 4.6: Divisões do orçamento operacional.

O orçamento financeiro é formado pelas divisões apresentadas no Quadro 4.7.

- Orçamento de demonstração do resultado: a demonstração de resultado do exercício é projetada a partir dos orçamentos operacionais. Com a determinação das receitas, despesas e impostos, chega-se à projeção do resultado final que a empresa deseja;
- Orçamento de caixa: tem como objetivo assegurar recursos financeiros necessários para atender à execução dos planos operacionais traçados pela empresa. Pode ser preparado através do fluxo de caixa;
- Orçamento de investimento: o gerenciamento do investimento é de fundamental importância para a concretização das metas operacionais determinadas pela empresa. É importante utilizar métodos de avaliação como o VPL, TIR ou Payback para verificar se o investimento realmente é vantajoso;
- Orçamento do Balanço Patrimonial: o balanço patrimonial é a última peça gerada no processo orçamentário. Pode ser projetado mensalmente ou apenas anualmente, com base em 31 de dezembro.

Quadro 4.7: Divisões do orçamento financeiro.

vantagens e limitações na adoção do sistema de orçamentos

Conforme Ishisaki (2003), a implantação, a manutenção e o aperfeiçoamento de um sistema de orçamento empresarial trazem uma mudança cultural que envolve todas as áreas da empresa e todos os níveis hierárquicos. A definição dos objetivos, metas e diretrizes é da alta administração, mas a elaboração dos planos deve ser de “baixo para cima”, pois, sendo assim, incentivam e motivam aqueles que devem executar os planos para cumprir as metas e objetivos de sua área.

Contudo, Tung (1993, p. 35) afirma que: “Apesar das ponderações feitas sobre os aspectos positivos do orçamento, entende-se que nem sempre a implantação do sistema orçamentário levará a empresa, necessariamente, a ser bem sucedida”.

Uma das situações que prejudicam a implantação de um eficiente processo orçamentário é a postura de alguns gestores. De acordo com Braga (1995), os comportamentos dos executivos podem ser descritos, conforme apresenta o Quadro 4.8.

- Ceticismo: não acreditam no orçamento, são *gerentes* de unidades operacionais, com muitos anos e com certo prestígio junto à alta administração. Esses gerentes irão simplesmente preencher os quadros orçamentários de forma mecânica, sem análise, atuando de forma dissociada dos orçamentos;
- Comodismo: não se esforçam para preparar os seus orçamentos, repassando os dados reais do passado, optando por projeções conservadoras;
- Derrotismo: tem boa vontade, mas carregam excesso de insegurança na preparação do orçamento, tais como: “Não sei nem por onde começar”; “Como vou adivinhar o que acontecerá no futuro?”; “Meus orçamentos vão furar completamente”;
- Pessimismo consciente: conhecidos também como “maquiavelismo”, subestimam dados relativos às receitas ou vendas e exageram nas projeções das despesas ou custos para obter vantagens sobre variações orçamentárias;
- Otimismo ingênuo: não preveem nenhum contratempo. Apresentam receitas ou vendas superavaliadas e as despesas ou custos subavaliados;
- Realismo motivado: dedicam muitas horas fora do expediente normal para preparar seus orçamentos. É um trabalho extraordinário para eles.

Quadro 4.8: Comportamentos dos executivos em relação ao processo orçamentário.

As vantagens do orçamento são apresentadas por Welsch (1996), que enumera, entre outras, as vantagens do planejamento orçamentário apresentadas no Quadro 4.9.

- Exige uma consideração antecipada das políticas básicas da empresa;
- Determina de forma precisa as responsabilidades funcionais de cada gestor na organização;
- Direciona o planejamento de cada gestão a estarem alinhados entre si;
- Fixa objetivos a todos os envolvidos na administração;
- Conduz a alta administração a fornecer subsídios para os gestores, com o objetivo a se alcançar os resultados desejados;
- Conduz à necessidade do planejamento de utilização dos recursos produtivos de forma mais econômica;
- Introduce hábitos de tomadas de decisões adequadas, cuidadosas e oportunas;

- Assinala pontos de eficiência ou insuficiência;
- Obriga a se fazer uma autoanálise periódica da empresa.

Quadro 4.9: Vantagens do planejamento orçamentário.

Lunkes (2008) descreve outras vantagens do planejamento orçamentário, associadas ao fato de forçar a comunicação, integração e participação ao longo da organização, obrigar os colaboradores a focar no futuro (e não apenas nos problemas diários) e motivar os colaboradores ao longo da organização. Além disso, as metas podem ser base para a remuneração variável.

Horngren, Foster e Datar (2000) consideram os orçamentos partes principais da maioria dos sistemas de controle gerencial. Se administrados de forma inteligente, impõem ao planejamento, incluindo a implementação de planos; fornecem critérios de desempenho; e promovem a comunicação e coordenação dentro da empresa.

As limitações podem ser maiores ou menores dependendo do processo orçamentário utilizado pela empresa. Contudo, as recentes evoluções dos métodos orçamentários visam solucionar algumas das limitações. (LUNKES, 2008)

Segundo Welsch (1996), não se deve supor que a elaboração do orçamento seja perfeita e isenta de falhas. É necessário que os gestores tenham consciência das limitações do planejamento e controle orçamentário. Welsch (1996) elenca algumas limitações do orçamento, relatadas no Quadro 4.10.

- Os orçamentos baseiam-se em estimativas, sujeitos a erros maiores e menores, dependendo da sofisticação do processo de estimação;
- O plano de resultados não garante o resultado projetado. Ele deve ser continuamente monitorado e adaptado às circunstâncias;
- A execução do orçamento não se processa automaticamente. Os gestores devem se sentir responsáveis por alcançar ou superar as metas estabelecidas. É fundamental que haja o envolvimento e a conscientização de todos;
- O orçamento é apenas um instrumento de planejamento e controle, ele não substitui o administrador.

Quadro 4.10: Limitações do orçamento.

Hoji (2007) acrescenta que algumas limitações ao orçamento, relativas ao custo de implantação e manutenção do sistema, não permitem sua utiliza-

ção plena por todas as empresas, os atrasos na emissão de dados realizados prejudicam significativamente a implementação de ajustes em tempo hábil e as dificuldades de implementação de ajustes geram desconfiânças em relação a resultados projetados.

Boisvert (1999a) complementa outras limitações ao orçamento, relativas ao uso excessivo das tendências históricas para o estabelecimento dos objetivos, à aplicação de percentuais de cortes gerais nos custos, sem uma prévia análise, e à incapacidade de adaptar-se ao ambiente em constantes mudanças e consequentemente à modificação das metas estabelecidas.

tipos de orçamentos

Segundo Rogério Fernandes (2005), o projeto orçamentário tem tratamento diferenciado de acordo com as necessidades de cada empresa. Suas previsões podem atender a períodos diferentes e a controles também diferentes.

De acordo com Lunkes (2008), o orçamento evoluiu ao longo dos anos acompanhando as tendências das teorias de gestão. Apesar da definição, objetivos e características básicas dos tipos de orçamento serem as mesmas, existem alguns aspectos e procedimentos particulares na elaboração e operação de cada um deles.

- a) Orçamento Empresarial: a história do orçamento empresarial confunde-se com a história do orçamento. Ele teve origem na administração pública e ganhou relevância por volta da década de 1950. Ele se baseia na análise dos objetivos e planos estratégicos da empresa para estabelecer as premissas de vendas, a produção, as despesas de vendas e as administrativas e os orçamentos financeiros;
- b) Orçamento Contínuo: o orçamento contínuo pode ser usado conjuntamente com qualquer outro tipo de orçamento. A sua grande diferença é que um novo período é acrescentado na medida em que um se encerra. Normalmente ele é elaborado em doze meses, e assim que um mês se encerra outro é acrescentado. Por ser um orçamento atualizado periodicamente, ele é normalmente mais preciso. Este tipo de orçamento é bastante adequado a empresas com ciclos de produtos curtos;
- c) Orçamento Base Zero: a grande diferença do orçamento base zero (OBZ) para os demais tipos de orçamento é que o OBZ do ano anterior não é utilizado como base para a elaboração do

orçamento do ano seguinte. No orçamento base zero, todos os gastos devem ser justificados e aprovados, o que o torna bastante burocrático e eleva muito o seu tempo de elaboração, tornando-se oneroso para a empresa. Contudo, ele apresenta algumas vantagens muito grandes se comparado com os demais tipos de orçamento: força os gestores a refletir sobre a operação e identificar oportunidades de melhoria; aumenta o envolvimento das pessoas e melhora sensivelmente a motivação e o interesse no trabalho; cria uma atitude questionadora em lugar de assumir as práticas do passado; chama atenção para os excessos e duplicidade entre atividades; concentra-se nas reais necessidades; proporciona melhor acompanhamento entre o orçado e o realizado;

- d) Orçamento Flexível: o orçamento flexível incorpora dois princípios básicos: os centros de responsabilidade com o controle e o cálculo de custo por produto e a separação entre custos fixos e variáveis, por nível de atividade. Este tipo de orçamento é muito útil para planejar os mais vários cenários. Para a sua utilização é fundamental o conhecimento detalhado dos custos da empresa, especialmente os indiretos;
- e) Orçamento por Atividade: o orçamento por atividade surgiu do Custeio Baseado em Atividades. Ele propõe a construção do processo orçamentário a partir da alocação dos recursos por atividades desenvolvidas pelas empresas. Nesse caso, para a sua elaboração é necessário definir previamente um conjunto de ações relativas aos processos, recursos, atividades, tarefas e direcionadores, bem como as inter-relações entre eles. Ele centraliza a atenção no custo das atividades necessárias à fabricação e venda de bens e serviços.

controle orçamentário

Welsch (1996) sinaliza que a finalidade fundamental da elaboração de um orçamento é assistir à administração no desempenho de suas funções básicas de planejamento e controle, mais especificamente, na obtenção do lucro.

Meyer (1972) afirma que o controle orçamentário ocorre com o capitalismo, em que cada um vê nele o que lhe interessa. Meyer (1972) afirma ainda que o controle orçamentário está apoiado em previsões, função das condições internas e externas da empresa e é por meio dele que são desig-

nadas aos gestores as atribuições em valor e em quantidades (se possível), devendo efetuar comparação entre as previsões e as realizações, identificando os desalinhamentos, porventura, existentes.

Para Sanvincente (1997), não faz sentido elaborar planos para uma empresa de forma geral sem que haja um acompanhamento adequado de sua evolução, observando a direção das metas e objetivos nele estabelecidos. Salienta, ainda, que não há sentido falar em controle sem que os resultados realizados possam ser comparados a algo efetivamente desejável e expresso através dos planejamentos orçamentários de receitas, despesas e recursos.

Hoji (2007) define o controle como sendo o acompanhamento na execução de atividades e comparação periódica no desempenho efetivo do planejado. Assim como Meyer (1972), Hoji (2007) considera que a função de controle envolve a geração de informações para tomada de decisões e correção de eventual desvio no desempenho ao orçamento originalmente projetado.

Segundo Welsch (1996), o planejamento e controle de resultados pode ser definido como um enfoque sistemático e formal quanto a colocar em prática a distribuição do planejamento entre os gestores, sua coordenação e controle. Welsch (1996) considera, ainda, que o controle do orçamento envolve a preparação e utilização de: objetivos globais e de longo prazo da empresa; plano de resultados a longo prazo, desenvolvido em termos gerais; plano de curto prazo de acordo com os diferentes níveis relevantes de responsabilidade (divisões, produtos, projetos etc.); e, sistema de relatórios periódicos de desempenho, por níveis de responsabilidade.

referência principal **(utilizada para a construção deste capítulo)**

REIS, Antônio Rogério et al. *Orçamento empresarial: um estudo de caso em empresa de telecomunicações*. 2008. 56 f. Monografia (MBA em Controladoria) – Programa de Pós-Graduação Lato Sensu, Universidade Salvador, Salvador, 2008.



5

OS DESAFIOS DO ORÇAMENTO BASE ZERO

Capítulo elaborado por Adriano Leal Bruni a partir da monografia apresentada por Carla Castro, Daniela Porto, Marcus Perdiz, Rafael Castro e Simara Camargo.

Não se pode planejar o futuro pelo passado.

Edmund Burke

objetivos do capítulo

Os orçamentos e o atendimento às necessidades gerenciais nas empresas fazem parte das rotinas da Controladoria. De forma relativamente recente, uma modalidade particular de orçamento vem ganhando relevância. Essa modalidade é o orçamento base zero, que assume a necessidade de efetuar novas projeções, sem considerar necessariamente o passado e os seus registros históricos.

Este capítulo discute os aspectos relativos ao orçamento base zero. Ao final da leitura do capítulo, você deverá compreender as mudanças ambientais e as novas necessidades da gestão, entender os aspectos

conceituais relativos ao orçamento base zero e sua comparação com o orçamento incremental ou de base histórica, analisar premissas e benefícios associados ao uso do orçamento base zero.

orçamentos e necessidades gerenciais

A necessidade de orçar é tão antiga quanto a humanidade. Os homens das cavernas precisavam prover a necessidade de comida para longos invernos; com isso desenvolveram práticas antigas de orçamento.

O estudo formal do orçamento remontaria à década de 1920. Zdanowicz (1983) relata que, em 1919, o orçamento foi utilizado pela primeira vez por Brown, gerente financeiro da Du Pont de Nemours, uma empresa privada nos Estados Unidos e, em 1921, o Congresso norte-americano aprovou a obrigatoriedade do orçamento público.

Em verdade, a gestão organizacional vem tendo saltos de qualidade desde a Revolução Industrial no Século XIX. Essa evolução na gestão proporcionou diversas técnicas na elaboração dos orçamentos, partindo do orçamento tradicional. Surgiram então o Orçamento de Desempenho; o Sistema de Planejamento, Programação e Orçamento (PPBS), o Orçamento Base Zero; o Orçamento-Programa; dentre outros.

O orçamento coordena comparativamente as despesas e receitas de uma organização, dentro de um período limitado (geralmente, mensal ou anual). O orçamento, na verdade, deriva do processo de planejamento organizacional; ou seja, a organização (pública ou privada com ou sem fins lucrativos) deve estabelecer objetivos e metas, materializados em um plano de atividades futuras. Pode assumir diversas formas, mas normalmente reflete a empresa em termos financeiros, para o devido acompanhamento e avaliação da gestão.

Welsch (1996) define orçamento como um plano administrativo que abrange todas as fases das operações para um período futuro definido. É a expressão formal das políticas, planos, objetivos e metas estabelecidas pela alta administração para a empresa como um todo, bem como para uma de suas subdivisões. Associa-se o orçamento às funções administrativas, abrangendo o planejamento, execução, controle, avaliação, motivação e coordenação.

O orçamento é composto de três estágios básicos, apresentados como preparação, elaboração e monitoração, ilustrados na Figura 5.1. Inicialmente, é preciso saber o que fazer para que o orçamento seja útil à sua empresa. Na elaboração, deve-se reunir informações sobre os objetivos da organização, suas limitações e as influências externas e internas capazes de afetar o negó-

cio, para posteriormente, alocar os recursos suficientes e testar os números do orçamento, de maneira a alcançar as metas propostas da forma mais eficaz: monitorando os resultados e analisando os erros. Seguir esse modelo, não garante o sucesso, mas pode ajudar a aumentar a qualidade do trabalho. Como em todos os modelos, deve-se ajustar o processo orçamentário para que se adapte às necessidades e ao ambiente da empresa.

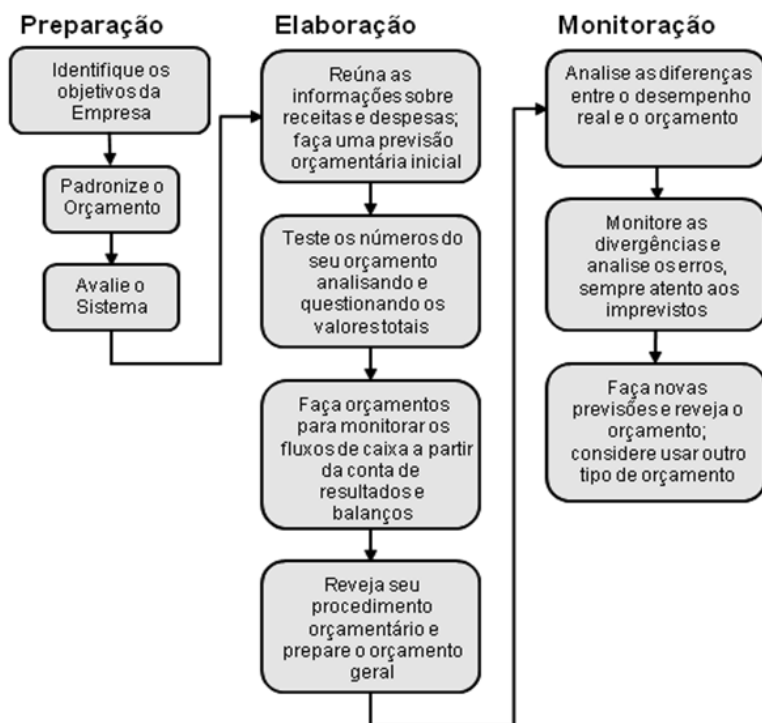


Figura 5.1: Estágios do Orçamento.

É de fundamental importância que o plano orçamentário seja elaborado com critérios baseados em dados concretos, onde as previsões se aproximem ao máximo da realidade, pois no orçamento, deve estar inserido todo um programa de projetos e atividades, evidenciando com clareza o que se pretende executar.

Para Regina Gomes (2000), todas as organizações têm que se adaptar a um meio em que a alocação de recursos constitui um desafio cada vez mais sério, com as empresas enfrentando uma queda nos lucros, custos cada vez maiores e pressões cada vez mais fortes para manter os preços baixos. Para alocar efetivamente recursos limitados, um processo orçamen-

tário tem que dar, ao mesmo tempo, a resposta a três perguntas: onde, como e quanto gastar o dinheiro da empresa eficazmente.

Todos os membros da administração, dos níveis mais elevados até os mais baixos, obrigam-se a participar da fixação destes objetivos e a planejar a mais econômica utilização de mão-de-obra, matéria-prima, instalações e recursos de capital. Com o orçamento, são sinalizados pontos de eficiência e ineficiência do desempenho, que devem ser trabalhados na busca do aperfeiçoamento das atividades da empresa.

O orçamento, segundo Moreira (1989), seria um conjunto de planos e políticas que, formalmente estabelecidos e expressos em resultados financeiros, permite à administração conhecer, *a priori*, os resultados operacionais da empresa e, em seguida, executar os acompanhamentos necessários para que esses resultados sejam alcançados e os possíveis desvios sejam analisados, avaliados e corrigidos.

Boisvert (1999a) apresenta uma série de vantagens para o orçamento, relacionadas à obrigação de efetuar reflexões sobre a política de base; melhorar a organização, uma vez que atribui responsabilidades precisas a cada função; verificar os progressos ou o não cumprimento dos objetivos; levar os gestores a focalizar nas oportunidades e na cautela para tomada de decisão; favorecer a conscientização dos custos na utilização dos recursos.

O planejamento orçamentário corporativo está baseado na flexibilidade e na capacidade para responder a mudanças, na monitoração da situação financeira, em se evitar os gastos por impulso e principalmente proteger-se contra as consequências financeiras de eventos imprevistos. Visa ao conhecimento antecipado de resultados e serve de guia para ações a serem executadas pelas unidades da empresa, definindo as responsabilidades pela gestão dos recursos e geração dos resultados.

O orçamento é uma parte importante da estratégia global da empresa, pois viabiliza a implementação de atividades e programas planejados pela organização. Por isso, deve estar alinhado sempre à visão estratégica e antes de atribuir os números financeiros, a empresa deve estudar o ambiente onde atua e entender se a estrutura está adequada ao mercado, seja através do produto ou do serviço requerido pelo cliente, novas tecnologias, concorrentes, produtos substitutivos, parceiros, seja pelos processos internos e seus requerimentos para atingir a visão estratégica.

Para Brookson (2001), o orçamento deve ser iniciado de forma única, de modo que tudo o que se faça na empresa esteja focado na estratégia e valores que norteiam as ações da empresa para cumprir as metas e objetivos traçados. A estratégia da empresa é a visão de onde ela quer estar e o que deseja

alcançar em um futuro determinado, o que inclui a definição dos objetivos gerais esperados e das linhas de ação. Após a definição da Estratégia Corporativa, as empresas devem pensar a longo prazo com o auxílio de planos estratégicos e operar a curto prazo com base em planos de negócios.

Conforme ilustrado no Quadro 5.1, o ciclo do orçamento é composto pelos planejamentos de curto e longo prazo ocorrendo sempre o controle através de análises gerenciais e avaliação do previsto *versus* realizado. O orçamento corresponde à implementação tática dos planos de negócios e dos processos de controle da empresa definidos no planejamento de longo prazo. O ciclo de orçamento é definido visando os objetivos da organização, por isto faz-se necessário um estudo do ambiente e dos recursos que a empresa dispõe, por meio dos seus pontos fortes, fraquezas, oportunidades e ameaças (análise SWOT), conforme destacado no Quadro 5.1.

Estágio	Ações a empreender
Planejamento de Curto Prazo	Prepare programas e planos de ação. Compile os orçamentos anuais. Reaja às mudanças do mercado. Reavalie continuamente os planos.
Planejamento de Longo Prazo	Determine os objetivos de negócios da empresa. Analise opções estratégicas, de mercado e de produtos. Avalie os pontos fortes e as fraquezas da empresa. Defina as necessidades de recursos físicos, financeiros e humanos.
Controle	Prepare relatórios gerenciais. Avalie as divergências entre o real e o planejado. Decida como corrigir as divergências. Empreenda medidas corretivas eficazes.

Quadro 5.1: Ciclo de orçamento, planejamento e controle de negócios.

Fonte: Brookson (2001).

Existem duas classificações do orçamento quanto à sua amplitude (CASTRO et al., 2008):

- a) Orçamento operacional ou de curto prazo: envolve todo o plano de operações da empresa, com a discriminação de receitas, despesas e custos. Compõe-se dos orçamentos de vendas, produção e despesas operacionais, que são instrumentos de apoio, e dos instrumentos essenciais, que são orçamento de caixa, a demonstração do resultado do exercício projetado e o balanço patrimonial projetado.

- b) Orçamento de capital ou de investimento ou estratégico de longo prazo: analisa as alternativas de investimento de que dispõe a empresa para implantar ou expandir a sua capacidade de produção ou comercialização. Esta é parte integrante de um estudo denominado viabilidade técnica, econômica e financeira.

Após entendimento da necessidade da Gestão Orçamentária, deve-se pontuar princípios para elaboração do orçamento que, segundo Castro e colaboradores (2008), podem ser apresentados conforme o Quadro 5.2.

- Orientação para objetivos: o orçamento deve se direcionar para que os objetivos da empresa sejam alcançados eficiente e eficazmente;
- Envolvimento dos gestores: todos os gestores devem participar ativamente dos processos de planejamento e controle, para obtermos o seu comprometimento;
- Comunicação integral: compatibilização entre o sistema de informações, o processo de tomada de decisões e a estruturação organizacional;
- Expectativas realísticas: para que o sistema seja motivador, deve apresentar objetivos gerais e específicos, que sejam desafiadores, mas passíveis de serem cumpridos;
- Aplicação flexível: o sistema orçamentário deve permitir correções, ajustes, revisões de valores e planos;
- Reconhecimento dos esforços individuais e de grupos: o sistema orçamentário é um dos principais instrumentos de avaliação de desempenho.

Quadro 5.2: Princípios para elaboração do orçamento.

Portanto, o orçamento não é apenas prever o que vai acontecer e seu posterior controle. O ponto fundamental é o processo de estabelecer e coordenar objetivos para todas as áreas da empresa, de forma tal que todos trabalhem com sinergia em busca do alcance das metas.

objetivos do controle orçamentário

O orçamento deve e pode reunir diversos objetivos empresariais, os genéricos da corporação e os específicos de cada departamento, permitindo uma maior interatividade, participação e delegação de responsabilidades en-

tre todos os gestores envolvidos, evitando um processo ditatorial com uma única direção.

Para Boisvert (1999a), o orçamento deve permitir elaborar os planos a curto prazo; estimar os recursos associados aos planos; estabelecer um plano de investimento; desenvolver um plano de produção; planejar as compras e estabelecer os orçamentos financeiros. Para o autor, conforme o ciclo administrativo, planejar extrapola o contexto organizacional por meio de avaliações do impacto das decisões atuais a longo prazo; executar exige a coordenação e integração dos esforços entre as áreas que precisam trabalhar juntas para implementação do orçamento, motivando e avaliando os gestores e empregados; controlar significa o orçamento ser um meio eficaz de fornecer as medidas para avaliar a performance da empresa e acompanhar o êxito da estratégia ou aplicação de ações corretivas.

Segundo Lunkes (2008), além do apoio ao planejamento, execução e controle, o orçamento traz outras vantagens, tais como o fato de exigir a definição prévia de objetivos, diretrizes, políticas e medidas de desempenho para as unidades de responsabilidades; forçar a comunicação, a integração e a participação ao longo da organização; obrigar os colaboradores a focar o futuro e não se ater a problemas diários da organização; formar uma estrutura com atribuição de responsabilidades; proporcionar uma visão sistêmica das operações, identificando e eliminando as restrições e os gargalos, gerando maior eficiência e economia nas operações; motivar os colaboradores ao longo da organização, podendo as metas ser a base para a remuneração variável.

Castro e colaboradores (2008) estabelecem seis propósitos gerais que devem estar contidos no plano orçamentário, conforme o Quadro 5.3.

- Orçamento como sistema de autorização: após sua aprovação, passa a ser um meio de liberação de recursos para todos os setores da empresa;
- Um meio para projeções e planejamento: ajudando os estudos para períodos posteriores;
- Um canal de comunicação e coordenação: revela os dados do cenário aprovado e das premissas orçamentárias;
- Um instrumento de motivação: na linha de que o orçamento é um sistema de autorização, ele permite um grau de liberdade de atuação dentro das linhas aprovadas, sendo um instrumento importante para o pós-processo motivacional;

- Um instrumento de avaliação e controle: utilizado como instrumento de avaliação de desempenho dos gestores e controle dos objetivos setoriais e corporativos;
- Uma fonte de informação para tomada de decisão: contendo os dados previstos e esperados, é uma ferramenta essencial para decisões diárias sobre os eventos econômicos de responsabilidade dos gestores.

Quadro 5.3: Propósitos gerais do plano orçamentário.

modalidades orçamentárias

Lunkes (2008) dividiu os tipos de orçamento em seis formas diferentes, que seguem os conceitos, características, inovações e tendências de acordo com o contexto do negócio. Os orçamentos podem ser:

- a) **Empresarial:** ênfase na projeção dos recursos baseado na estrutura organizacional. É um plano projetado para atender a um nível de atividade do próximo período;
- b) **Contínuo:** como o próprio nome diz, tem como ênfase a revisão contínua. Assim, a ideia é revisar e reprojeter mensalmente mediante o abandono progressivo do mês encerrado e a adição do mês futuro equivalente. Deve-se fazer a análise do que deu certo e do que deu errado durante o período e de como poderia ser feito diferentemente no período futuro, além de analisar e detalhar a receita e as despesas controláveis e elaborar as estimativas para o período futuro. Ao criar esse comportamento proativo no lugar de reativo, os gestores e funcionários terão uma postura de autocorreção dos problemas orçamentários. O orçamento contínuo tem três grandes vantagens em relação aos outros processos orçamentários: facilidade em orçar períodos menores, de forma contínua e no menor tempo; incorporação de novas variáveis; e resulta em um orçamento mais preciso e detalhado;
- c) **Flexível:** projetado para cobrir uma gama de atividades, por isso a sua elaboração está baseada no adequado conhecimento dos padrões de comportamento dos custos fixos e variáveis. O orçamento flexível pode ser usado para preparar a empresa antes que algum evento aconteça, orçando para os vários níveis de atividade, o que ajuda aos gestores a lidarem com as incertezas do ambiente. Na implementação do orçamento flexível, precisa-

se saber o que cada empregado e cada máquina produz. Somente assim, a empresa é capaz de medir eficazmente quanto e como determinado recurso em particular é gasto ou consumido. Isso mostra que o orçamento pode ser construído em vários níveis de volume e que os custos e despesas podem variar nos diferentes níveis de fabricação e vendas. O importante no orçamento flexível é a possibilidade de identificar de onde vêm as diferenças, se elas foram causadas pela variação do preço, volume etc., ou foram causadas por eficiência ou ineficiência no uso dos materiais, mão-de-obra, entre outros. Para tomar as decisões acertadas, é preciso ter claras as causas dessas variações, para então determinar ações que venham a corrigir tais distorções. A flexibilização faz dobrar a responsabilidade de todos sobre as decisões de mudanças no orçamento, as correções das ineficiências, mediante critérios mais realistas de alocação dos custos e não baseados em volume de vendas;

- d) Por atividade: de acordo com Nakagawa (1994), o Custeio Baseado em Atividades, ABC, tem “[...] como pressuposto que os recursos de uma empresa são consumidos por suas atividades e não pelos produtos que ele fabrica”. Assim, o ABC direciona os recursos indiretos às atividades e aloca os custos das atividades aos produtos e serviços por meio de direcionadores de atividades. Segundo Cokins (1999), o ABC tem três funções principais: ampliar o entendimento sobre os custos, dar apoio à tomada de decisão e ajudar no planejamento preditivo. Permite determinar quais custos indiretos devem ser apropriados a um produto ou serviço, de acordo com seu tipo de atividade e os respectivos recursos consumidos nessa atividade. O ABC analisa os produtos ou serviços produzidos, que atividades são exigidas para produzir esses produtos ou serviços e que recursos precisam ser orçados para executar essas atividades. Ou seja, estima a demanda de atividades da empresa e traduz isso em demanda de recursos;
- e) Orçamento base histórica: é uma prática orçamentária muito comum, pois utiliza dados passados para projeções de situações futuras, acrescentando ou subtraindo uma porcentagem. Na execução deste orçamento, sempre existirão eventos passados que não se repetirão e que não serão reproduzidos no orçamento. Da mesma forma, existirão eventos futuros que não terão um passado em que possam ser baseadas novas estimativas; e

- f) Orçamento base zero: tem como filosofia romper com o passado, pois os dados anteriores podem conter ineficiências. Para isso, sempre que se elaborar o orçamento, deve-se rediscutir toda a empresa e questionar cada gasto, cada estrutura, buscando a real necessidade dele. Com isso, o gestor deve preparar um pacote de decisões para cada atividade ou operação, analisando custos, finalidades, alternativas, medidas de desempenho, consequências de não executar a atividade e benefícios. É um orçamento que se apoia na relação custo *versus* benefício, descrevendo finalidades e valores das despesas variáveis para cada atividade, a partir de uma base zero. Isso significa que terá que justificar completamente todas as despesas. De acordo com Camargo e Campos (2006), as principais características e objetivos do OBZ são: analisar o custo-benefício de todos os projetos, processos e atividades, partindo de uma base zero; focalizar objetivos e metas das unidades de negócio cujos recursos são consequência do caminho ou direção planejada; assegurar a correta alocação de recursos com base no foco e nos fatores-chave do negócio; aprovar o nível de gastos após a elaboração, com base em critérios previamente definidos; desenvolver forma participativa, com intensa comunicação entre as áreas; fornecer subsídios decisórios inteligentes para a gestão.

comparativo OBH versus OBZ

O Orçamento Base Histórica, de acordo com Brookson (2001), é um método simples que parte dos resultados reais do ano anterior e então acrescenta ou subtrai uma porcentagem. O problema é que os valores do ano anterior podem estar errados; além disso, esse sistema não costuma levar a uma boa alocação de recursos nem considera mudanças graduais de custos não aparentes, perpetuando práticas ineficientes. Esse método é também chamado de orçamento “com base no ano anterior”

Já o Orçamento Base Zero, para Brookson (2001), apoia-se na relação custo *versus* benefício e o seu foco é na descrição da finalidade e valor de cada despesa variável para cada atividade, a partir de uma base zero, ou seja, sem uso do histórico. Isso significa que o gestor ou usuário terá que justificar completamente o gasto orçado.

	OBH	OBZ
Ponto de Partida	Orçamento do ano anterior ou orçamento do ano em curso	Zero. Não se baseia em nenhum gasto anterior
Base do Orçamento	Ano anterior, com um valor somado ou subtraído	Módulos baseados em atividades
Total Orçado	Geralmente uma soma simples	Faixa de valores
Deve ser conhecido por	Função ou departamento específico	Toda a empresa
Pessoas envolvidas	Apenas o gerente e o dono	Grupos Interfuncionais
Tempo Trabalho	Podem ser significativos	Frequentemente substanciais
Frequência	Geralmente anual	Periodicamente ao longo dos anos
Alternativas	Só uma breve menção	Sujeitas a análise detalhada
Prioridades	Geralmente não são citadas	As obrigatórias e as desejáveis

Quadro 5.4: Comparativo OBH versus OBZ.

Fonte: adaptada de Lunkes (2008).

Lunkes (2008), ao comparar os métodos, relata que a ideia principal do OBZ é envolver todos os empregados, buscando empenho e comprometimento com os resultados do negócio. Além do que o OBZ cria uma atitude interrogativa em lugar de assumir práticas decorrentes do passado. Em tempos em que a pressão sobre as empresas é grande, o OBZ apresenta uma grande vantagem em relação aos demais métodos: a possibilidade de melhorar continuamente.

Para Lunkes (2008), o orçamento é a etapa do processo do planejamento estratégico em que se estima e determina a melhor relação entre resultados e despesas, para atender às necessidades, características e objetivos da empresa. Ao atribuir a cada resultado uma probabilidade, calcula-se o valor esperado e monta-se cenários com faixas, incluindo a melhor, a mais provável e a pior situação, para dessa forma confeccionar o orçamento.



Figura 5.2: Como orçar corretamente.
 Fonte: Adaptada de Brookson (2001).

as mudanças ambientais e as novas necessidades da gestão

O ambiente empresarial mundial vem passando por modificações profundas com extrema velocidade. O fenômeno da globalização encurtou as distâncias e exige organizações ágeis e competitivas. Para sobreviver, as empresas são obrigadas a adotarem, sistematicamente, novos métodos de trabalho, que possam aumentar a sua competitividade, tornando-se um diferencial e, assim, fazer frente a uma concorrência cada vez mais acirrada.

Para obter esse diferencial, as empresas têm que investir, adotando novas tecnologias produtivas, estratégias de marketing agressivas e ferramentas administrativas para auxiliar na gestão do negócio, a fim de ofertar produtos com qualidade e preço diferenciados.

Algumas dessas ferramentas administrativas tornaram-se indispensáveis na gestão das organizações. Dentre elas pode-se citar o planejamento (ordenação das atividades para atingir objetivos definidos, encontrando uma forma de fazer melhor e mais rápido) e o orçamento (racionalização dos recursos disponíveis – humanos, financeiros e materiais – vendendo produtos mais baratos, conseqüentemente).

Não se deve entender orçamento como um levantamento de despesas, controle de gastos e corte de custos de uma atividade produtiva. Um orçamento bem elaborado auxilia o gestor nas tomadas de decisões, pois quantifica a necessidade de recursos a serem aplicados em um projeto, define metas de investimento e retorno, avalia os progressos obtidos e define ações corretivas para alcançar as metas estabelecidas.

Na elaboração dos orçamentos tradicionais, é comum encontrar falhas que comprometam sua eficácia, ausência da identificação dos problemas e áreas de potencial de lucro em que deve concentrar seus esforços, a

definição das metas fica restrita à alta administração, gerando uma falta de participação e comprometimento dos colaboradores da empresa. Essas projeções orçamentárias são sempre baseadas nos dados de exercícios anteriores, não se atentando às mudanças que ocorrem no cenário atual. Isso faz com que as empresas continuem a cometer as mesmas falhas do passado e não consigam atender as novas necessidades do cenário mercadológico.

O Orçamento Base Zero, OBZ, é uma modalidade orçamentária elaborada sem levar em consideração o que ocorreu nos períodos anteriores. É normalmente usado, também, quando se abre uma empresa, em função dela ainda não possuir um histórico de receitas e despesas. Os objetivos do OBZ são: gerar comprometimento e transparência, através da participação de todos os colaboradores, proporcionando uma melhor gestão dos ativos através da separação do orçamento em grupos de custos. Seu foco é a redução dos custos, através do levantamento minucioso das necessidades e justificativa dessas em todo início de período, de revisões e avaliações das despesas propostas, de corte dos gastos excedentes nos processos administrativos e de produção. Com esse procedimento, a empresa maximiza suas oportunidades de ganhos com uma melhora significativa dos seus resultados.

O Orçamento Base Zero dá aos gestores informações que o auxiliarão na geração e análise de PDCA, determinando áreas com potencial de melhorias de suas operações e racionalização de seus custos. Exige também, o estabelecimento de metas e objetivos para cada área da organização, oferecendo medidas de desempenho, de modo que os sistemas de controle e de relatórios da administração possam indicar variações tanto de orçamento quanto de performance.

Em um cenário cada vez mais desafiador, a necessidade das empresas de terem um controle rigoroso de seus custos e receitas é cada vez mais fundamental. Nesse sentido, estudos mostram que a implantação do OBZ nas organizações tem trazido resultados de redução de custos da ordem de até 25%, conseqüentemente aumentando a rentabilidade.

o orçamento base zero

O Orçamento Base Zero, OBZ, é uma metodologia gerencial para o planejamento e controle orçamentário de uma organização. Serve como instrumento de questionamento das atividades existentes e de reflexão para a criação de outras mais eficazes. Tendo como objetivo a redução de custos da empresa, pode ser aplicado a todas as organizações, públicas ou privadas, de qualquer porte. Ao contrário do que era costume, o orçamento não

deve partir do nível de operação e de despesas até então utilizados, mas de uma análise sistemática e prospectiva dos recursos necessários.

Para Lunkes (2003), nos orçamentos tradicionais, geralmente não há metas bem definidas e o envolvimento na elaboração do orçamento, restringe-se apenas a alta administração, ou seja, não há uma participação efetiva dos funcionários da empresa. Essas projeções sempre são feitas considerando-se os orçamentos dos anos anteriores e isso normalmente gera como resultado, as mesmas falhas e perpetuação dos erros.

Os responsáveis pelo centro de custo frequentemente cometem alguns equívocos que podem comprometer a alocação de recursos no orçamento da sua área. O primeiro destes equívocos é que ele considera o nível de gastos do último exercício necessário, o que não é obrigatoriamente verdade. Agindo dessa forma, superestima o orçamento, de forma que as metas de gastos estabelecidas sejam fáceis de serem atingidas.

A partir daí, cabe ao setor de orçamentos propor cortes de custos e despesas que considere indispensáveis, para que, na proposta orçamentária, a empresa atinja os resultados estabelecidos no seu plano estratégico. Esse corte horizontal de gastos em uma determinada porcentagem – orçar gastos por cima – produz um orçamento inflacionário, alocação ineficiente de recursos, além de não motivar, não produzir sinergia e não mobilizar o espírito de colaboração entre os membros da empresa. É nesse ponto que o Orçamento Base Zero tem a vantagem de ser uma solução negociada de baixo para cima, obtida por consenso, transparência e alta motivação.

Segundo Lunkes (2003), a finalidade principal é proporcionar maior transparência, permitir uma melhor gestão dos ativos, segregar os custos, compartilhar ou não as responsabilidades e separar o orçamento em grupo de custos. É um instrumento que visa à redução dos gastos e das despesas, objetivando um aumento do resultado da empresa. O enfoque desse orçamento nas despesas deve-se ao fato de que as empresas gastam indiscriminadamente com seus processos administrativos e de apoio à produção, tendo nesses processos grande possibilidade de ganho, desde que bem orçados.

O OBZ é uma ferramenta de gestão focada em resultados e foi criado em 1969, metodologia desenvolvida na *Texas Instruments* por Peter Pyhrr, e tem como principal característica o corte de custos e eliminação de estruturas “inchadas”. O objetivo inicial da ferramenta OBZ, desenvolvida por Pyhrr (1981), era ser um processo orçamentário que obrigasse a organização a identificar e analisar o que seria feito como um todo, estabelecer metas e objetivos, tomar as decisões operacionais necessárias e avaliar as alterações de responsabilida-

des e cargas de trabalho – não depois do processo orçamentário, mas durante esse processo e como parte integrante dele. (PYHRR, 1981)

Para Pyhrr (1981), o surgimento do OBZ deve-se a três problemas comuns no orçamento empresarial, que consistem em não terem sido estabelecidos alguns objetivos e metas; ou os objetivos e metas, tal como a direção os entendia e previa, não eram realistas à luz do valor final orçado; algumas decisões operacionais que afetavam as quantidades necessárias não tinham sido tomadas e; as quantidades do orçamento não eram estritamente alocadas de acordo com as alterações de responsabilidade e de carga de trabalho. A expressão “Base Zero” vem do conceito básico de reavaliar todos os programas e gastos do ano. No OBZ, o orçamento anual não considera o histórico dos períodos anteriores, conseqüentemente, não perpetua práticas ineficientes.

Para Moojen (1978), o OBZ é uma técnica de elaboração orçamentária que atua principalmente de baixo para cima. É a partir dos níveis hierárquicos inferiores da estrutura organizacional que sobem constantemente os dados e sugestões que permitem às chefias nos níveis superiores avaliar as necessidades operacionais dos seus respectivos setores e fazer recomendações sobre linhas alternativas de ação e de alocação de recursos. Com base nesses elementos, os altos chefes ficam em condições de otimizar suas decisões, firmar ou confirmar cursos de ação e, sobretudo, proceder à alocação dos recursos necessários à execução dos mencionados projetos e atividades.

Castro e colaboradores (2008) descrevem que, na prática, o OBZ é mais do que um simples processo de orçamento. O OBZ é um processo de gestão que liga efetivamente os processos de planejamento, orçamento e controle para produzir processos de planejamento e controle operacionais fundamentados.

A metodologia do OBZ tem as seguintes características: a) baseia-se no exame detalhado dos gastos; b) define metas de redução específicas para cada gerência de acordo com seu desempenho comparado às melhores práticas; c) propõe desafios compatíveis com o potencial de ganho de cada área; d) estabelece uma sistemática eficaz de acompanhamento e controle dos gastos.

No OBZ, é preciso substituir o conceito de que o orçamento será igual às operações passadas, com ligeiros acréscimos, por uma visão de como posso fazer mais por menos e com qualidade. Sua elaboração inicia com a criação de pacotes de gastos e a definição de seus respectivos gestores. Seu produto final será um mapa de oportunidades de redução de despesas, refletidas no orçamento anual elaborado para toda a organização. Para obter esse mapa de oportunidades, são empregadas comparações sistemáticas entre as áreas, agrupadas de acordo com seu perfil de gasto. Nesta comparação são identificadas as melhores práticas (*benchmark*).

O processo de acompanhamento das despesas define responsabilidades claras para avaliação do “Previsto” *versus* “Realizado”. Assim sendo, todos os desvios são tratados e analisados através de relatórios visando a clara compreensão das causas dos desvios e o desenvolvimento de um plano de ação para eliminá-las. Nesse sentido, faz-se necessário criar um modelo orçamentário de acordo com o ramo de atividade da empresa.

A Figura 5.3 retrata o foco que se deve ter em uma empresa comercial e é composto de três parcelas: a) receitas que representam as vendas resultantes do volume *versus* preço; b) custo da mercadoria vendida que é o valor investido na aquisição do estoque; c) outros gastos que são os desembolsos realizados para manter a estrutura empresarial, permitindo a obtenção do resultado final.

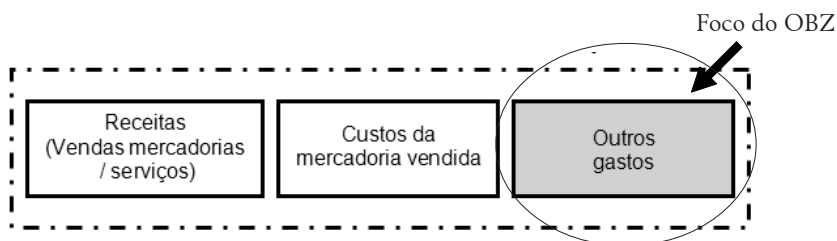


Figura 5.3: Foco do OBZ.

O ponto forte do OBZ na composição do orçamento para uma empresa de varejo é a parcela “Outros Gastos” que é composta das seguintes despesas: Publicidade e Propaganda; Viagens e estadas; Distribuição e Estocagem; Pessoal; Imóveis; Materiais; Honorários e Serviços de Terceiros; Veículos; TI e Telecomunicações; Manutenção e Conservação Predial.

classificando os gastos

É importante classificar criteriosamente os custos, para fazer orçamento que constitua uma base sólida para análises e decisões administrativas. Deve-se analisá-los segundo duas grandes divisões, que os classificam em custos fixos ou variáveis, diretos e indiretos.

- a) Custos Fixos e Custos Variáveis. Os custos podem ser analisados segundo o modo pelo qual eles se relacionam com o volume de vendas. Os que não se alteram quando o volume de vendas cresce (ou diminui) são fixos, como os das áreas financeira e

administrativa ou os de aluguel e manutenção predial. Os que se alteram segundo o volume de vendas são variáveis, como os de mão-de-obra de produção e da matéria-prima. Custos fixos gradativos são os que se mantêm fixos até que a capacidade do item seja alcançada, quando então outro custo fixo é acrescentado.

- b) Custos Diretos e Custos Indiretos. Um custo direto incide apenas sobre um produto ou serviço, enquanto um indireto incide sobre vários. Por esse motivo, os indiretos são chamados às vezes de custos compartilhados. Você deve saber alocar custos indiretos a produtos e serviços. Por exemplo, terá de decidir quanto do custo da administração geral será atribuído a cada item. Isso afeta a lucratividade de cada produto e pode ser usado pela administração para avaliar a viabilidade financeira dos diversos itens.

estabelecendo premissas

O orçamento base-zero consiste em solicitar que os gerentes justifiquem em detalhes suas necessidades de recursos, e a transferência para eles, gerentes, do ônus da prova que justifique os gastos propostos. Para isto, o OBZ parte de premissas, como as relatadas no Quadro 5.4.

- sobrevivência: o orçamento deve assegurar a sobrevivência da empresa no pior cenário e ser capaz de aproveitar as oportunidades advindas dos melhores cenários;
- eficiência: o orçamento é uma técnica de alocação eficiente de recursos;
- comunicação apropriada: linguagem exclusivamente contábil, ou seja, todos os valores que estarão compondo a base orçamentária serão obtidos na escrituração contábil e nos balancetes dos exercícios anteriores;
- valores registrados: valores históricos, isto é, todos os valores obtidos serão históricos, ou seja, em nenhum momento sofrerão qualquer tipo de atualização monetária e;
- correção: garantir a correta alocação dos lançamentos contábeis (contas *versus* centro de custos), ou seja, garantir a correta alocação dos gastos e despesas na escrituração contábil, evitando assim, distorções dos valores orçados quando confrontados com a realização das despesas.

Quadro 5.4: Premissas do OBZ.

benefícios do uso do OBZ

O OBZ gera elementos importantes para a continuidade da organização, entre eles: fornece informações detalhadas relativas ao dinheiro necessário para se realizar os fins desejados; chama a atenção para os excessos e para a duplicidade de esforço entre os departamentos; concentra-se nas quantias necessárias para os programas, e não no aumento (ou diminuição) percentual em relação ao ano anterior; especifica prioridades dentro dos departamentos, entre divisões e comparações entre diversas unidades da empresa, se houver; permite a determinação, por uma auditoria de desempenho, de verificar se cada atividade ou operação teve o desempenho prometido; e pode ser avaliado, também, o desempenho dos empregados e, com o envolvimento necessário dos gestores de todos os níveis da organização, inculcar-lhes um maior senso de responsabilidade por seus orçamentos e pelas tarefas pelas quais se comprometeram para conseguir a aprovação de seus orçamentos;

Os benefícios do OBZ podem ser apresentados em três categorias:

- a) Melhores planos e orçamentos: associados à identificação, a avaliação e a justificativa de todas as atividades propostas (e não apenas os aumentos ou a redução do nível operacional atual) promovem uma alocação mais eficaz de recursos porque os responsáveis pelas diferentes funções avaliam a necessidade de cada uma delas e pensam em diferentes maneiras de executá-las; à combinação do planejamento e do estabelecimento de objetivos, do orçamento e das decisões operacionais em um só processo que exige investigação detalhada de toda atividade, resulta numa orientação integrada para toda a organização, em busca de uma alocação de recursos mais eficaz; à identificação de qualquer duplicação de esforço entre áreas, o que pode permitir a eliminação ou centralização dessas funções; às revisões das premissas durante o ciclo orçamentário não exigem uma revisão completa de todos os esforços orçamentários;
- b) Benefícios posteriores com um novo comportamento: relativos à tendência a continuar validando detalhadamente suas operações, sua eficiência e eficácia de custo; à motivação dos funcionários pela obtenção de reconhecimento, de acordo com os benefícios obtidos em relação ao planejamento; à identificação imediata de atividades mal executadas e administradas, por todo o processo de

OBZ e por quaisquer revisões de acompanhamento; à permissão do responsável do OBZ pode tomar qualquer medida necessária para eliminar os problemas identificados; e

- c) Desenvolvimento da equipe administrativa: relacionados ao desenvolvimento da Equipe através da avaliação de processos, operações, eficiência, eficácia de custos; à possibilidade de planejamento de tarefas; ao maior nível de comprometimento dos integrantes da equipe para alcance de metas.

referência principal **(utilizada para a construção deste capítulo)**

CASTRO, Carla et al. *Orçamento base zero: uma análise de sua implantação em empresa de varejo*. 2008. 86 f. Monografia (MBA em Controladoria) - Programa de Pós-Graduação Lato Sensu, Universidade Salvador, Salvador, 2008.



OS DESAFIOS DA GESTÃO OPERACIONAL DE CUSTOS E PREÇOS

Capítulo elaborado por Adriano Leal Bruni a partir da monografia apresentada por Nailton Alício de Santana, Hermano Torres Ferraz e Bruno Cezar de Souza Pinto.

A estratégia sem tática é o caminho mais lento para a vitória. Tática sem estratégia é o ruído antes da derrota.

Sun Tzu

objetivos do capítulo

A gestão operacional ou de curto prazo de custos e preços representa uma das mais constantes atribuições da Controladoria. A depender dos objetivos envolvidos, muitas são as interpretações possíveis dos custos e diversos são os procedimentos envolvidos na formação dos preços.

Este capítulo discute aspectos relativos ao registro e classificação dos custos, bem como ao uso gerencial das informações de custos. Ao final do capítulo, você deverá entender os propósitos dos métodos de custeio, especi-

almente do custeio variável e a sua relação com a tomada de decisão e a formação do preço de venda.

entendendo a contabilidade de custos

A contabilidade de custos derivou da necessidade de avaliar o dispêndio financeiro empregado na produção de determinados bens, surgida com o desenvolvimento das empresas industriais, reforçada pelo fato de suas composições passarem a envolver processos complexos, totalmente diferenciados do que ocorria no processo artesanal, no qual o artesão executava todo o processo produtivo. É o ramo da contabilidade responsável pelo controle dos gastos incorridos na entidade, com a finalidade de gerar relatórios que evidenciem o destino destes gastos e ofereçam embasamentos para a gestão da empresa.

Para Fagundes (2004, p. 7), a contabilidade de custos “[...] centra sua atenção no estudo da composição e no cálculo dos custos, também observa o resultado dos centros ou dos agentes do processo produtivo. A contabilidade de custos tem como característica ser de caráter interno”. O mesmo autor acrescenta que a Contabilidade de Custos não se aplica somente às indústrias, sendo que é possível calcular custos comerciais, de serviços, agrícolas etc.

classificação gerencial dos custos

No processo de apuração dos custos observam-se algumas diferenças entre os componentes, daí pode-se separá-los em grandes classes de acordo com alguns critérios de variabilidade e identificação com produto ou serviço. Desta forma, classificam-se os custos como sendo: variáveis, fixos, diretos e indiretos, todos serão devidamente conceituados e exemplificados no decorrer deste trabalho.

Custos variáveis. Os custos variáveis são aqueles que variam de acordo com a quantidade produzida, ou seja, têm relação diretamente proporcional com o volume de produção. Para Eliseu Martins (2003, p. 93), “[...] quanto maior a quantidade fabricada, maior o seu consumo”. Exemplos: matéria-prima, material de embalagem, combustível das máquinas. Desta classe de custos vale ressaltar que em caso de capacidade ociosa, estes são os custos a serem considerados em uma análise de preço promocional, como forma de aumentar a margem de contribuição geral do negócio.

Custos fixos. Os custos fixos são os que não variam de acordo com as quantidades produzidas, independem do nível de atividade ocorrida na empre-

sa em que eles ocorreram. Exemplos: depreciação das máquinas e equipamentos, aluguel do prédio, manutenção. Fess (2001) adverte que o custo fixo em relação ao custo unitário do produto é variável e que o contrário ocorre ao contrapor o custo variável com o unitário. Quanto maior for a quantidade produzida, menor será o efeito do custo fixo sobre o custo unitário, tendo em vista que a base de rateio será submetida à divisão por um número maior de unidades produzidas. Já no que diz respeito aos custos variáveis, o efeito será constante no custo unitário, pois para cada unidade produzida será necessário o consumo da mesma quantidade dos insumos variáveis, desta forma quanto mais se produz, mais se gasta e ao dividir pela quantidade produzida, o valor encontrado será sempre o mesmo. No caso do custo fixo, considerando a capacidade instalada, quanto maior for o volume da produção, maior será a distribuição destes custos entre as unidades produzidas.

Custos diretos. Os custos diretos são os gastos que podem ser facilmente identificados aos produtos, pois fazem parte do mesmo ou tem relação direta no seu processo produtivo. Exemplo: matéria-prima, embalagens, mão-de-obra empregada na linha de produção. Dessa forma observa-se que “os custos diretos são aqueles custos (ou despesas) que podem ser facilmente identificados com o objeto de custeio. São custos diretamente identificados com seus portadores. Para que seja feita a identificação, não há a necessidade de rateio”. (FESS, 2001, p. 58) Acrescenta Peres (2006) que os custos que permitem uma fácil alocação são chamados de custos diretos.

Custos indiretos. Ao contrário dos diretos, os custos indiretos não podem ser diretamente associados ao produto e necessitam de rateios para serem apropriados a eles. Passarelli e Bomfim (2003, p. 119) acrescentam que “[...] com base nesses rateios, estimamos o quanto a cada produto deve arcar do custo de manutenção, de depreciação, do custo do pessoal que não trabalha diretamente sobre o produto, dentre outros custos não atribuíveis aos mesmos”.

métodos de custeio

Ao se trabalhar com a Contabilidade de Custos, a preocupação com o usuário e a sua perspectiva quanto à informação de custos que deseja receber torna-se imprescindível. Ao surgir, por ocasião da revolução industrial, a Contabilidade de Custos atendia a necessidade básica de valoração dos estoques, porém, com o passar dos anos além desta função básica a contabilidade de custos adquire uma outra, tão importante e essencial quanto a primeira: auxiliar na tomada de decisão. De acordo com Fagundes (2004,

p. 47), “método significa caminho pelo qual se chega a um certo resultado. E, na Contabilidade de Custos, método também tem este significado, ou seja, de que maneira será possível atender aos objetivos do sistema e como suprir as necessidades dos usuários”.

Geralmente, dois grandes métodos de custeio ou de acumulação de custos podem ser empregados: o custeio por absorção e o custeio direto ou variável.

Custeio por absorção. O método de custeio por absorção, utilizado pela maioria das empresas, possui como características básicas a apropriação de todos os custos ou gastos produtivos incorridos no processo produtivo aos produtos, buscando atender, de um modo geral, as normas da contabilidade financeira e fiscal. Para Passarelli e Bomfim (2003, p. 73),

Custeio por absorção significa a apropriação aos produtos fabricados pela empresa, de todos os custos incorridos no processo de fabricação, quer estejam diretamente vinculados ao produto, quer se refiram à tarefa de produção em geral e só possam ser alocados aos bens fabricados indiretamente, isto é, por meio de rateio.

O rateio corresponde ao processo de divisão dos custos indiretos e os critérios definidos para sua realização nem sempre alocam os custos da melhor forma, fato que pode ocasionar equívocos, caso a informação gerada venha a ser utilizada para a tomada de decisão.

Custeio variável ou direto. A contabilidade de custos surgiu da necessidade das empresas de atribuir valores aos seus estoques, conforme visto anteriormente, e com o passar do tempo, as operações ficaram cada vez mais complexas, a tecnologia desenvolveu-se, os mercados tornaram-se mais competitivos, as empresas já não podiam mais formar o seu preço partindo do custo total, propiciado pelo custeio por absorção. A administração passou a precisar planejar os seus custos e o seu mix de produtos de acordo com as regras ditadas pelo mercado. Diante de tamanha mudança de ambiente, a contabilidade de custos firmou-se como ferramenta eficaz de apoio à tomada de decisão, nesse aspecto o método de custeio variável atende a esta nova realidade, pois, apropriado ao custo dos produtos apenas custos e despesas variáveis, reconhecendo os custos e despesas fixas como resultado do período. Na visão de Tonin (2004), o modelo de custeio variável supre as principais falhas do método de custeio por absorção. Seu conceito é simples não envolvendo a alocação de custos com base em critérios arbitrários. Livre dos custos fixos, não se faz necessário à utilização de critérios de rateio e, assim, o custo de produção deixa de estar sujeito às distorções

causadas por eles. O principal pilar do custeio variável é a apuração da margem de contribuição resultante da subtração dos custos variáveis da receita líquida de venda. Para Cunha (2003, p. 4), “a margem de contribuição destina-se a mostrar quanto sobrou da receita direta de vendas – depois de deduzidos os custos e as despesas variáveis de fabricação – para pagar os custos periódicos (fixos)”. Assim, a apuração da margem de contribuição possibilita uma visão confiável de o quanto cada produto está contribuindo para cobrir os custos fixos e despesas e gerar lucro.

A margem de contribuição possibilita uma visão estratégica de cada produto. Neste sentido, Flávia Motta (2000, p. 31) afirma que “[...] através da margem de contribuição é possível analisar a viabilidade de produção de um produto. Se este índice for positivo, o produto é viável, caso seja nulo ou negativo, a produção do produto não traz benefícios à empresa”.

O custeio variável, por considerar apenas os custos diretamente identificáveis aos produtos, possibilita maior facilidade de percepção e gestão por parte dos gestores do processo produtivo. Nesta perspectiva de aplicabilidade nas mais diversas decisões estratégicas da empresa, este método de custeio responde algumas questões importantes e norteadoras. Santana, Ferraz e Pinto (2007) apresentam algumas destas questões no Quadro 6.1.

- Qual a margem de contribuição de determinado produto?
- Fabricar ou comprar?
- Aceitar ou não uma encomenda especial?
- Deixar ou não de produzir uma linha de produto?
- Qual a melhor forma de maximizar o lucro diante de um fator limitante?
- Qual o ponto de equilíbrio?
- Qual a margem de segurança?
- Qual o nível de alavancagem operacional da operação?

Quadro 6.1: Questões respondidas pelo custeio variável.

Portanto, para as empresas industriais onde o volume dos custos variáveis é representativo, considerando a necessidade da tomada de decisões rápidas e de curto prazo, o custeio variável apresenta-se como método eficiente, por demonstrar uma posição real do desempenho dos produtos na relação direta entre custos variáveis, receita, cobertura dos custos fixos e geração de lucro.

custeio variável e tomada de decisão

Uma das principais vantagens da utilização do método de custeio variável é a possibilidade do cálculo do Ponto de Equilíbrio, PE, assim como da Margem de Segurança. O PE pode ser conceituado como o nível de vendas, em unidades físicas ou de valor, no qual a empresa opera sem lucro ou prejuízo. (WERNKE, 2005) Desta forma, nada mais é do que a quantidade ou o valor de vendas suficientes para cobrir todos os custos e despesas sem gerar lucro, digamos que, neste ponto, a entidade opera com resultado nulo. Dependendo da necessidade de informação, pode ser calculado de três diferentes formas, apresentadas como o contábil, o financeiro e o econômico.

Crepaldi (2002) conceitua os três tipos de PE no Quadro 6.2.

- 1) Ponto de Equilíbrio Contábil (PEC): é obtido quando há volume (monetário ou físico) suficiente para cobrir todos os custos e despesas fixas, ou seja, o ponto em que não há lucro nem prejuízo contábil;
- 2) Ponto de Equilíbrio Financeiro (PEF): é representado pelo volume de vendas necessárias para que a empresa possa cumprir seus compromissos financeiros;
- 3) Ponto de Equilíbrio Econômico (PEE): ocorre quando existe lucro na empresa e esta busca comparar e demonstrar o lucro da empresa em relação à taxa de atratividade que o mercado oferece ao capital investido;

Quadro 6.2: Pontos de equilíbrio.

O PEC representa o volume de vendas necessárias para que não haja prejuízo, o PEF representa o volume de vendas necessárias para que a empresa não tenha prejuízo e consiga honrar com seus compromissos de financiamento e, finalmente, o PEE estabelece o volume de vendas ideal para que a empresa atinja um índice de lucratividade mínima desejável. O ponto de equilíbrio pode ser apurado, nos seus três tipos, considerando que pode ser observado na visão quantidade e valor:

A Margem de Segurança, por outro lado, possui uma relação muito estreita com o Ponto de Equilíbrio, pois consiste no volume de vendas excedente em relação à quantidade necessária para o alcance do ponto de equilíbrio, podendo ser considerado como o nível em que as vendas podem cair sem que a empresa gere prejuízo. No conceito de Wernke (2005), a margem de segurança representa o volume de vendas que supera as vendas calculadas no

ponto de equilíbrio. Torna-se importante o conhecimento deste conceito, visando um controle mais detalhado sobre o andamento das vendas, o empresário poderá determinar níveis de risco em que toda a equipe de vendas entrará em alerta, podendo tomar atitudes antecipadamente no sentido de recuperar as vendas perdidas até aquela data.

custeio variável e formação de preço

Quando se fala em formação de preço faz-se necessário considerar uma série de fatores que podem influenciar na decisão de compra a ser tomada pelo consumidor, sobretudo quanto à sua percepção de valor em relação ao produto ofertado. Mas o processo de formação de preço tem como objetivo gerar um valor monetário que não comprometa a atratividade do bem e que seja suficiente para cobrir os custos diretos de produção, os custos fixos e remunerar o capital empregado na estrutura produtiva.

São muitos os métodos de precificação de produtos e mercadorias, Zuccolotto e Colodeti Filho(2007) relacionam quatro métodos: a) Método Baseado no Custo das Mercadorias; b) Método Baseado nas Decisões das Empresas Concorrentes; c) Método Baseado nas Características do Mercado; d) Método Misto.

Em relação ao uso de informações de custos, pode-se afirmar que o método mais utilizado pelas empresas na formação do preço referencial enfatiza o uso do custeio variável, dada a sua simplicidade de apuração, uma vez que não envolve complexos ou polêmicos critérios de rateio de distribuição de custos entre diversos departamentos ou elementos de custeio.

A simplicidade da metodologia baseada nos custos variáveis é uma das suas principais vantagens, não havendo a necessidade de um conhecimento mais profundo da Contabilidade de Custos para utilizá-lo. Consiste apenas em conhecer os custos diretos e variáveis de cada produto, o percentual de custos fixos da empresa e a rentabilidade esperada. Algebricamente, o preço poderia ser formado a partir dos custos diretos ou variáveis conforme apresenta a equação seguinte:

	Custos diretos ou variáveis
Preço =	$[100\% - (\% \text{ custos e despesas fixas} + \% \text{ impostos sobre receita} + \% \text{ de lucro})]$

O gestor de uma pequena empresa pode formar os preços referência de seus produtos e mercadoria, comparando-os com os praticados e aceitos pelo mercado, podendo decidir se há viabilidade em ofertar ou permanecer ofertando determinado produto. É conhecendo o seu preço referencial que o gestor poderá adotar estratégias ofensivas de mercado, como por exemplo, se o seu preço referencial for menor que o praticado pelos concorrentes, mantê-lo como preço de oferta aos consumidores, acumulando assim, ganhos relacionados ao aumento na participação de mercado.

referência principal **(utilizada para a construção deste capítulo)**

SANTANA, Nailton Alicio de; FERRAZ, Hermano Torres; PINTO, Bruno Cezar de Souza. *Utilização do método de custeio variável: um estudo em pequenas panificadoras*. 2007. 59 f. Monografia (MBA em Controladoria) – Programa de Pós-Graduação Lato Sensu, Universidade Salvador, Salvador, 2007.



7

OS DESAFIOS DOS CONTROLES BASEADOS EM CENTROS DE RESULTADOS

Capítulo elaborado por Adriano Leal Bruni
a partir da monografia apresentada por
Michelle Orrico de Magalhães Ferreira e
Priscilla Ferreira de Castro.

As ideias e as estratégias são importantes, mas o verdadeiro desafio é a sua execução.

Percy Barneville

objetivos do capítulo

A gestão baseada em departamentos, centros de custos ou resultados contribui para a melhoria da performance da Controladoria nas organizações.

Este capítulo discute os aspectos relativos à departamentalização e à necessidade de melhorar as informações de custos. Ao final do capítulo, você deverá entender os centros de responsabilidade, de receitas, de custos, de despesas e de lucros, compreendendo a sua importância para o processo de gestão.

definindo o que é departamentalização

Quando uma empresa é pequena e constituída de poucas pessoas, nenhum arranjo formal para definir e agrupar as suas atividades é necessário. As pequenas empresas não requerem diferenciação ou especialização para distinguir o trabalho de um indivíduo ou unidade dos demais. Mas, à medida que as empresas se tornam maiores e envolvem atividades mais diversificadas, elas são forçadas a dividir as principais tarefas empresariais e transformá-las em responsabilidades departamentais ou divisionais. (FERREIRA; CASTRO, 2006)

Departamento designa uma área, divisão ou um segmento distinto e uma empresa sobre o qual um administrador (seja diretor, gerente, chefe, supervisor etc.) tem autoridade para o desempenho de atividades específicas. Assim um departamento ou divisão é aqui empregado como um significado genérico e aproximativo: pode ser um órgão de produção, uma divisão de vendas, a seção de contabilidade, a unidade de pesquisa e desenvolvimento ou o setor de compras. Em algumas empresas, a terminologia departamental é levada a sério e indica relações hierárquicas bem definidas: um superintendente cuida de uma divisão; um gerente, de um departamento; um chefe, de uma seção; um supervisor, de um setor. Em outras empresas, a terminologia é simplesmente casual e pouco ordenada. Daí a dificuldade de uma terminologia universal. (FERREIRA; CASTRO, 2006)

A departamentalização é uma forma sistematizada de agrupar atividades em frações organizacionais definidas seguindo um dado critério, visando a melhor adequação da estrutura organizacional e sua dinâmica de ação. (FERREIRA; CASTRO, 2006) Seus objetivos podem envolver: a) aproveitar a especialização, aumentando a eficiência; b) maximizar os recursos disponíveis; c) controlar; d) coordenar; e) descentralizar; f) integrar ambiente e organização; g) reduzir conflitos.

centros de custos

Os centros de custos tiveram origem no ramo conhecido como Contabilidade Departamental, desenvolvido pelas corporações americanas no início do século XX. Seu objetivo maior consistia em utilizar os dados contábeis para controle e acompanhamento das divisões ou setores responsáveis pela produção e comercialização das linhas de produtos da empresa, de forma a segregar seus resultados.

Os centros de custos correspondem aos diversos setores de uma empresa delimitados segundo o aspecto de localização de todos os custos per-

cebidos. Podem ser classificados como: produtivos e administrativos e, eventualmente, em auxiliares, conforme destaca o Quadro 7.1.

- **Produtivos:** correspondem aos setores da empresa onde se processa a fabricação dos produtos. Exemplo: corte, costura e acabamento na indústria de confecção. Em empresas maiores algumas seções produtivas podem ser subdivididas de modo a separar em vários centro de custos as máquinas ou atividades que devam ter diferentes custos relativos a hora por máquina ou hora por homem, ainda que executando operações idênticas
- **Administrativos:** representam os setores que executam atividades de caráter gerencial ou administrativo da empresa como Administração Geral, Administração do Material, Expedição, Vendas, Filiais, etc. Em empresas comerciais os custos são analisados sob dois aspectos (fixos e variáveis).

Quadro 7.1: Classificação dos centros de custos.

Com a sofisticação da gestão corporativa, os centros de custos passaram a fazer parte de um sistema maior, conhecido como Centros de Responsabilidade. Dessa forma, além dos centros de custos, passamos a contar também com os Centros de Despesas, Centros de Investimento (no qual a divisão não é por Departamento, mas sim por Projetos, Programas etc.), Centro de Lucros (divisão da Receita por localização geográfica etc.). Com outras formas de gestão que sucederam a Departamentalização, a Contabilidade Departamental passou a ser conhecida como Contabilidade Divisional.

A partir dos anos 1960, os gestores americanos (*Controllers*) começaram a integrar na Contabilidade Divisional, os Orçamentos. Dessa forma, quando os Orçamentos eram anuais, o sistema passou a se chamar de Controladoria Contábil. E quando os orçamentos eram a longo prazo, o sistema passou a se denominar Contabilidade Estratégica.

a necessidade de melhorar as informações de custos

As técnicas para apuração de custos são aplicáveis em todos os negócios, de um modo geral, principalmente para planejar, administrar e controlar as atividades econômicas resultantes de cada negócio que pode, resumidamente, explorar atividade industrial, comercial ou prestação de serviço. As atividades exploradas pelas empresas são as fontes geradoras de recursos: são as receitas resultantes das vendas de bens ou serviços. Essas ativi-

dades são conhecidas como atividades *fim*. As demais atividades das empresas são denominadas atividades *meio*. (POMPERMAYER; LIMA, 2002)

Os gastos com as atividades *fim* (produtivos) denominam-se *custos*. Por outro lado, os gastos com as atividades *meio* (comerciais, administrativos ou financeiros) são conhecidos como *despesas*. Os controles proporcionados pelos registros contábeis dos gastos, custos e despesas são a essência da Contabilidade de Custos. (POMPERMAYER; LIMA, 2002)

Conceitualmente, custos são todos os gastos, em bens e serviços, utilizados na produção de outros bens ou serviços. Os gastos incorridos na fabricação de um produto (indústria), na compra de uma mercadoria (comércio) ou na prestação de um serviço (serviço) são caracterizados, tecnicamente, como custos, porque são gastos com a atividade *fim*. Enquanto considerados como custos, os valores desses gastos representam valores em bens ou direitos. Ainda, conceitualmente, despesas são os gastos em bens ou serviços utilizados, consumidos ou transferidos para se obter uma receita. Portanto, as despesas estão vinculadas às atividades *meio*. (POMPERMAYER; LIMA, 2002)

Na indústria, a atividade *fim* é produzir produtos para vender. Os gastos com a produção (custo fabril ou custo de transformação) dos produtos é a soma dos componentes de matéria-prima, mão-de-obra direta e custos indiretos de fabricação. Cada componente de custo tem tratamento contábil específico, porque é dotado de minuciosos detalhes de ordem fiscal, econômica e administrativa. Os componentes de custos podem ser reunidos em dois grupos: Custos primários são os valores representativos da soma dos componentes de matéria-prima e mão-de-obra direta. Os custos de transformação são os valores da soma dos componentes de mão-de-obra direta e custos indiretos de fabricação. Observa-se que a transformação efetiva-se no componente de matéria-prima. (POMPERMAYER; LIMA, 2002)

No comércio, a atividade *fim* é a compra e venda de mercadorias. Os custos estão associados às mercadorias adquiridas para posterior revenda. Os cálculos necessários para a apuração dos custos são mais simples. Nos serviços, a atividade *fim* é a prestação de serviços. Os gastos incorridos com a prestação de serviços são de conotações diferentes das atividades industrial e comercial. Na prestação de serviços, geralmente, os gastos mais representativos são oriundos do trabalho do pessoal, podendo existir dificuldades no processo de controle dos demais gastos. (POMPERMAYER; LIMA, 2002)

Conceituou-se que os gastos com as atividades *meio* são denominados despesas. Para fins de gestão de custos, a segregação dos gastos, em custos e despesas, não dispensa o controle individual de cada espécie de gasto. Pelo contrário, os controles e a apuração dos custos devem ser abrangentes. A gestão da atividade econômica e do negócio é primordial para o êxito do desempenho das organizações. (POMPERMAYER; LIMA, 2002)

A visão gerencial dos gastos na empresa completa-se no momento em que é possível entender a empresa ou instituição como um centro processador de informações, que recebe os dados, acumula-os de forma organizada, analisa-os, interpreta-os, produzindo informações para diversos níveis gerenciais.

O processamento dos dados e obtenção das informações compreende três fases distintas: a coleta de dados, que consiste no levantamento e na seleção dos dados relevantes, planejamento de como esses dados serão colhidos, sendo necessário um treinamento das pessoas da empresa que elaborarão o levantamento desses dados. (POMPERMAYER; LIMA, 2002)

Esses dados serão processados por meio do centro processador que os receberá e os transformará em informações. Nesta fase, é de fundamental importância uma definição das reais necessidades gerenciais da empresa de modo a tornar possível uma combinação de métodos (existente na teoria de custos), a fim de se produzir um sistema de custos capaz de produzir informações que atendam àquelas necessidades gerenciais previamente definidas. A terceira fase consiste na obtenção das informações e resultados gerados no processamento. Essas informações e resultados deverão ser encaminhados aos usuários do sistema com a finalidade de apoiar o planejamento, apuração dos custos e tomadas de decisões. (POMPERMAYER; LIMA, 2002)

Segundo Pompermayer e Lima (2002), toda e qualquer implantação de tecnologia de gestão nas empresas é acompanhada, invariavelmente, de algumas barreiras e dificuldades. Em custos, essas dificuldades apresentam aspectos que merecem destaque, dada à frequência de ocorrência observada nas instituições. Alguns destes aspectos estão apresentados no Quadro 7.2.

- A barreira da cultura organizacional é do tipo: “sempre fizemos dessa forma” ou mesmo, “será que vale a pena?”;
- A prioridade é dada a outras áreas, como vendas, operacional, administrativo, financeiro e contabilidade, ficando custos geralmente em última instância no planejamento diário;
- Compreensão do conceito real de custos, que deverá ser revestido de uma abordagem mais profunda, indexada ao uso de recursos;
- A absorção de custos sob a ótica de uma revisão gerencial de um sistema processador de informações e, finalmente, a adequação do sistema de custos aos softwares (existentes na empresa);
- Apoio da alta direção da empresa.

Quadro 7.2: Barreiras e dificuldades para as novas tecnologias.

centros de responsabilidade

A evolução das discussões sobre centros de custos conduziu ao surgimento da figura dos centros de responsabilidade. Um centro de responsabilidade é uma unidade da organização sob supervisão de um executivo responsável por suas atividades. De certa forma, uma empresa é um conjunto de centros de responsabilidade, cada um dos quais é representado por um retângulo no organograma. Esses centros de responsabilidade têm uma hierarquia. No nível mais baixo do organograma, situam-se os centros de responsabilidade de seções, turmas de trabalho e outras unidades organizacionais menores. (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2002)

Em níveis mais elevados encontram-se departamentos ou unidades operacionais compostas de várias dessas unidades menores e de pessoal de gerência e assessoria; essas unidades maiores também são centros de responsabilidade. E, do ponto de vista da alta administração e da diretoria, a empresa inteira é um centro de responsabilidade, embora a expressão seja geralmente usada para identificar unidades que compõem a empresa. (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2002)

Um centro de responsabilidade tem entradas, que são quantidades de material, horas de vários tipos de trabalho e de serviços. Trabalha esses recursos, mas geralmente necessita de capital de giro (como estoques, contas a receber etc.), equipamentos e outros ativos para cumprir seu trabalho. Como resultado de seu trabalho, o centro de responsabilidade tem saídas, que podem ser produtos, se tangíveis, ou serviços, se intangíveis. Todos os centros de responsabilidade têm saídas, isto é, fazem algo. Numa fábrica, as saídas são produtos. Em unidades administrativas, como os departamentos de recursos humanos, de transportes, de engenharia e de contabilidade, as saídas são serviços. Em muitos centros de responsabilidade, especialmente centros administrativos, é difícil a avaliação dos serviços, embora estes existam. (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2002)

Segundo Ferreira e Castro (2006), entende-se por centros de responsabilidade as unidades contábeis criadas para acumulação dos dados das transações da empresa. Os conceitos de centros contábeis de responsabilidade variam de empresa para empresa, em função de sua hierarquia, de sua visão de atribuição e cobrança de responsabilidades e de seu sistema de informação interno. Existe uma evolução desse conceito, passando da menor unidade de acumulação de dados, os centros de custos ou despesas, até centros de investimentos, ou unidades de negócios.

Ainda de acordo com Ferreira e Castro (2006), a base conceitual para a criação dos centros de responsabilidades é atribuir a essa unidade de acumulação de dados contábeis. Os dados oriundos das transações que são de responsabilidade e atuação clara da pessoa responsável por essa unidade de controle dentro da companhia. Assim, devem ser debitadas em um centro de custo ou despesa apenas as despesas que foram decorrentes de sua ação e sobre as quais seu responsável tenha perfeito controle. A partir daí poderá ser feito qualquer sistema de acompanhamento, controle e cobrança.

Um centro de responsabilidade existe para cumprir uma ou mais finalidades; essas finalidades são seus *objetivos*. A própria empresa tem *metas*, e a alta administração determina um conjunto de estratégias para atingi-las. O objetivo dos centros de responsabilidade é ajudar a implementar essas estratégias. Como a organização é o conjunto de seus centros de responsabilidade, se as estratégias são sadias e se cada centro de responsabilidade atinge seus objetivos, a própria empresa atinge suas metas. (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2002)

Dependendo da estrutura física da empresa, às vezes é necessário atribuir a determinados centros de responsabilidade gastos que não são totalmente controláveis por eles. Exemplificando, se o relógio de energia elétrica é apenas um, dentro da empresa, e o prédio tem três divisões de produção, ter-se-á a ocorrência de um custo não controlável integralmente pelas unidades. Nesse caso, ou se atribui a um centro de responsabilidade central o débito de tal despesa, ou as unidades produtoras negociam entre si qual a parcela dos gastos caberá a cada um. (FERREIRA; CASTRO, 2006)

O fato de existirem alguns custos não controláveis diretamente pelas unidades de responsabilidades não implica que o sistema ficará invalidado. O principal objetivo da companhia continuará sendo seus objetivos centrais, com gerência participativa e tais objetivos centrais serão acareados com os objetivos setoriais. Portanto, os gestores das divisões sempre deverão ter em mente que o mais importante é a empresa. Diante disso, os custos não controláveis diretamente terão que ser distribuídos de alguma forma entre eles. Entende-se que isso é um elemento motivacional importante do sistema. (FERREIRA; CASTRO, 2006)

A empresa é segmentada por departamentos, setores ou atividades, que, na contabilidade, configuram-se em banco de dados de centros de custos ou despesas, em que os gastos claramente controláveis e identificados à atividade são contabilizados, para acumulação e para responsabilidade hierárquica. (FERREIRA; CASTRO, 2006)

Os sistemas de planejamento e controle dos centros de responsabilidade diferem segundo sua natureza: centros de receitas, centros de despesas, centros de lucros ou centros de investimento. (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2002)

centro de custos ou despesas

O centro de custo é uma unidade que a Contabilidade de Custos cria, dentro da organização, como um dos meios para obter dados e acumular custos. O centro de custo pode não ser um centro de responsabilidade, uma vez que, estes centros servem para acumular custos indiretos ou administrativos, normalmente, dividindo-se nas mesmas unidades em que se divide a estrutura organizacional da empresa. (FERREIRA; CASTRO, 2006)

Os centros de custo são divisões em que os custos podem ser convenientemente associados com o propósito de custeamento por produtos. Basicamente, existem dois tipos de centros de custo: centros de custos produtivos (aqueles realmente envolvidos na produção) e centros de custo de serviços (aqueles que existem para facilitar a produção). (FIGUEIREDO; CAGGIANO, 2004)

Centros de despesas são centros de responsabilidade nos quais as entradas, ou despesas, são medidas em termos monetários, mas cujas saídas não o são. Há dois tipos de centros de despesas: disciplinados e discricionários. Essa classificação corresponde a dois tipos de custos. Custos disciplinados, cujos componentes podem ser estimados em volumes “corretos” e “apropriados” com razoável grau de precisão (como, por exemplo, custos de mão-de-obra direta, matérias-primas, peças e materiais auxiliar de produção). Custos discricionários (também chamados custos gerenciados) são custos para os quais não é possível fazer estimativas acuradas: os custos incorridos dependem de julgamento dos valores que são razoáveis nas circunstâncias. Centros de despesas em que todos os custos, ou sua maioria, são disciplinados, são centros de despesas disciplinados; centros de despesas em que a maior parte dos custos são discricionários, são centros de despesas discricionários. (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2002)

Centros de despesas disciplinados têm as seguintes características: a) suas entradas podem ser avaliadas em termos monetários; b) suas saídas podem ser avaliadas em quantidades físicas; c) pode ser determinado o valor necessário para produzir uma unidade de saída.

Centros de despesas disciplinados localizam-se geralmente na área de operações. Depósitos, expedição e centros similares da área de marketing podem ser também centros de despesas disciplinados, assim como podem existir centros de responsabilidade entre os departamentos administrativos e de apoio. Entre estes centros, contam-se os de contas a receber, contas a pagar e de folha de pagamento, na área de controladoria; registros de pessoal e copa, no departamento de recursos humanos; registros de acionistas, no departamento de secretaria; e a frota da empresa. São setores que cumprem tarefas repetitivas, para as quais podem ser estabelecidos custos-padrões. Deve notar-se que estes setores se encontram em departamentos que são centros de despesas discricionários.

Num centro de despesas disciplinado, a quantidade saída multiplicada pelo custo-padrão de cada unidade de produto fabricada representa o que a produção *deveria* ter custado. Ao ser este custo comparado com o custo real, a empresa está avaliando sua eficiência.

Deve, no entanto, ser salientado que os centros de despesas disciplinados têm outras tarefas importantes que não podem ser avaliadas apenas por seus custos, mas cuja eficácia deve ser controlada. Os supervisores dos centros de despesas, por exemplo, são responsáveis pela qualidade dos produtos e pelo volume da produção, além de serem também pela eficiência. São determinados os tipos de produtos e seus padrões de qualidade, para impedir que os custos de produção sejam minimizados em detrimento da qualidade. Mais ainda, os supervisores de centros de despesas disciplinados podem ser responsáveis por atividades que, como o treinamento, não estejam relacionadas às operações correntes de produção; a avaliação de seu desempenho deve incluir uma apreciação da eficiência com que se desincumbem dessas responsabilidades.

Há poucos centros de responsabilidade, se realmente existem alguns, para os quais podem ser estimados todos os custos. Mesmo em departamentos da produção altamente automatizados, a mão-de-obra indireta e os vários serviços utilizados podem variar segundo os desejos de seus supervisores. A expressão *centro de despesas disciplinado* aplica-se a centros de responsabilidade em que predominam custos que podem ser estimados, mas não implica que estimativas válidas de custo possam ser feitas para cada elemento de custo.

As saídas de centros de despesas discricionários não podem ser avaliadas em termos monetários. Estes centros incluem setores administrativos e de apoio (como, por exemplo, contabilidade, tributos, relações industri-

ais, relações públicas), pesquisa e desenvolvimento e a maioria das atividades de marketing.

A palavra *discricionários* não significa que as decisões sejam caprichosas ou ao acaso. A administração adota certas políticas que devem balizar as operações da empresa: políticas que definem quando igualar, exceder ou não atingir o nível de esforços da concorrência; o nível dos serviços que a empresa proporciona aos seus clientes; o nível adequado de gastos de pesquisa e desenvolvimento, planejamento financeiro ou relações públicas; e muitas outras atividades. Uma empresa pode ter um pequeno quadro de pessoal no escritório central; outra empresa, de porte similar, na mesma atividade, pode ter um quadro de pessoal equivalente a dez vezes o tamanho da outra.

As administrações de ambas as empresas podem estar convencidas de que tomaram a decisão correta quanto à quantidade de pessoal e não há um meio objetivo de julgar qual decisão foi a melhor (ou se ambas as decisões foram igualmente boas e a diferença decorre da forma como as empresas operam). Os executivos são contratados e pagos para tomar essas decisões. A opinião da administração a respeito do nível adequado de gastos discricionários está sujeita a alterações. Estas podem ser muito profundas quando surge uma nova administração.

A diferença entre despesas reais e despesas orçadas não é um parâmetro de avaliação da eficiência de um centro de despesas discricionário. É simplesmente a diferença entre suas entradas orçadas e suas entradas reais. De nenhuma maneira avalia as saídas. Se as despesas reais não excedem o valor orçado, o centro “cumpriu o orçamento”; no entanto, dado que, por definição, o orçamento não estipula o valor ótimo dos gastos, o cumprimento do orçamento não pode ser considerado um desempenho eficiente.

centros de receitas

Os centros de receitas existem com o objetivo de estruturar as atividades de venda dos produtos de uma organização. Tipicamente, um centro de receita adquire produtos acabados da divisão de fabricação e é responsável pela venda e distribuição destes produtos. As saídas podem ser mensuradas, portanto, em termos monetários, entretanto, as entradas não, afinal, o gestor deste departamento não é responsável pela formação do preço dos produtos. O centro de receita existe com finalidade de organizar atividades de marketing. Tal departamento pode ser mensurado de três maneiras, conforme destaca o Quadro 7.3.

- 1) Atividades *verdadeiras* de marketing: são os esforços para obter ordens. São tratados como discricionários, por não haver possibilidade de mensurar as saídas e, muito menos, há relação entre entrada e saída;
- 2) Atividades logísticas: atividades de preenchimento de ordens. Podem ser padronizados;
- 3) Atividades de venda: atividades em que há uma maior padronização, por poder comparar o preço de venda estimado com o preço de venda real e a quantidade vendida com a quantidade orçada.

Quadro 7.3: Formas de mensuração.

Seu desempenho é medido por meio das variações no nível de atividades de vendas causadas por mudanças mercadológicas, tais como: tamanho e participação no mercado, mix de produtos, entre outros. A abordagem do centro de receita avalia o centro de responsabilidade baseado somente nas receitas que ele gera, porém a maioria desses centros incorre nos custos de venda e comercialização e apresentam vários graus de controle sobre esses custos.

Num centro de receitas, as saídas são avaliadas em termos monetários, mas nenhuma tentativa formal é feita para relacionar as entradas (isto é, despesas ou custos) com as saídas. Se as despesas fossem identificadas com as receitas, o centro seria um centro de lucro.

centros de lucro

Os centros de lucros são um avanço do conceito de centros de custos ou despesas. Enquanto os primeiros se limitam a contabilizar os gastos, neste conceito, além dos gastos, se contabilizam também as receitas. De um modo geral, o conceito de centros de lucros é o mesmo que contabilidade divisional. Assim, praticamente, um centro de lucro congrega vários centros de custos ou despesas, pois uma unidade geradora de resultados tende a ter diversos departamentos. (FERREIRA; CASTRO, 2006)

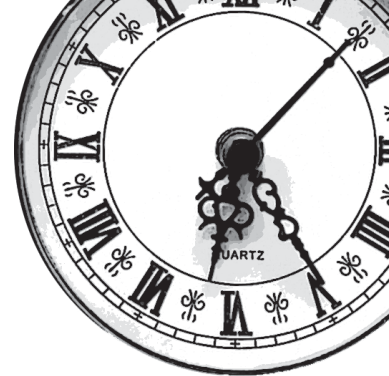
centros de investimento

Um passo a seguir ao conceito de centro de lucro é o conceito de centro de investimento, em que, além das receitas e despesas da divisão,

haverá também responsabilidade pelos investimentos nessa divisão. De um modo geral, há ainda uma tendência muito forte de que os investimentos de uma corporação sejam de responsabilidade exclusiva da alta administração da companhia. No pressuposto de que a cúpula administrativa é que tem uma visão mais abrangente dos negócios, as decisões de investimentos ficam sob sua responsabilidade. Quando, porém, a corporação entrega à gerência divisional também a responsabilidade pelos novos investimentos, o conceito de centro de lucro se expande para o conceito de centro de investimento, ou, como se denomina mais corretamente, unidade de negócio. (FERREIRA; CASTRO, 2006)

referência principal **(utilizada para a construção deste capítulo)**

FERREIRA, Michelle Orrico de Magalhães; CASTRO, Priscilla Ferreira de. *Gestão financeira por centros de resultados: um estudo de caso em uma instituição de ensino superior privada*. 2006. 71 f. Monografia (MBA em Controladoria) - Programa de Pós-Graduação Lato Sensu, Universidade Salvador, Salvador, 2006.



OS DESAFIOS DO CUSTEIO DIRETO

Capítulo elaborado por Adriano Leal Bruni a partir da monografia apresentada por Marcelo Martinho Vitório, Nivaldo Fernandes Oliveira Filho, Rodrigo Filadelfo Lobo, Rodrigo Mascarenhas Amorim e Suzane Souza Doria.

A vida está cheia de desafios que, se aproveitados de forma criativa, transformam-se em oportunidades.

Maxwell Maltz

objetivos do capítulo

Os desafios associados ao processo de gestão de custos remetem, muitas vezes, à discussão e análise dos métodos de acumulação dos custos. Sob o ponto de vista do suporte ao processo de tomada de decisão, o custeio direto destaca-se pela simplicidade e pela fuga em relação às possíveis armadilhas do rateio de gastos indiretos.

Este capítulo aborda os desafios do custeio direto. Ao final do capítulo, você deverá entender a importância da visão gerencial dos custos e reconhecer a utilidade da margem de contribuição no processo de tomada de decisão.

a importância da visão gerencial dos custos

Em geral, os sistemas de informações contábeis podem ser subdivididos em dois subsistemas: a contabilidade financeira e a contabilidade gerencial. A primeira se dedica a registrar os acontecimentos passados de forma a prover usuários externos de informações, como: investidores, bancos e governo. A contabilidade gerencial utiliza as informações da contabilidade financeira, além de informações não financeiras para criar uma estrutura de suporte ao processo de controle, planejamento e tomada de decisão. (POMPERMAYER; LIMA, 2002)

Shank e Govindarajan (1997) destacam como temas chave, para uma eficaz gestão dos custos, a análise da cadeia de valor, o posicionamento estratégico e os direcionadores de custos. Para ser bem-sucedida nesse aspecto, a empresa deve implantar uma tecnologia de gestão compatível com as suas necessidades gerenciais de controle dos elementos que compõem seus produtos ou serviços, a saber: a) avaliação dos resultados; b) análise de margens de contribuição; c) tomada de decisões de mudanças em processos; d) análise dos benefícios da utilização de tecnologias avançadas; e) apoio ao planejamento estratégico da organização.

Portanto, pode-se identificar a importância do conhecimento de todo o processo produtivo adotado pela organização, identificando os custos relacionados a cada componente da cadeia de valor, no intuito de se ter uma visão estratégica dos custos baseada numa visão integrada de cadeia de valor.

A aceitação por parte da empresa de que os custos têm sua origem no uso dos recursos colocados à disposição da produção, visando-se, assim, atingir a produção planejada, evidencia que a ocorrência de custos não deverá ser encarada negativamente pela empresa, mas sim que esses custos estarão presentes sempre que haja atividade econômica e produção. Uma compreensão sofisticada da estrutura de custos de uma empresa poderia motivar, segundo Shank e Govindarajan (1997), que uma empresa fosse muito longe na busca de uma vantagem competitiva sustentável.

Dentro das organizações, é muito comum serem encontradas dificuldades no entendimento da diferença entre o conceito real de custos e a visão monetária destes. Normalmente, a visão monetária dos custos leva as empresas a adotarem ações no sentido de controles e reduções muitas vezes de forma indiscriminada, sem uma análise mais adequada sobre quais são os benefícios atingidos na forma de produtos ou serviços, não permitindo, ainda, a prática de técnicas de otimização dos recursos. (POMPERMAYER, 1999)

Outro ponto importante da gestão de custos é o entendimento, por parte da empresa, de uma visão de custos sob a ótica de um sistema de informações gerenciais estratégico (conceito real do custo). Essa visão introduzirá na empresa a possibilidade de uma nova leitura sobre os custos. O primeiro e importantíssimo aspecto a ser considerado consiste na interpretação diferenciada e fundamental entre dados e informações de custos. Em seguida, a promoção da integração entre as diversas áreas operacionais dentro da empresa e, por último, o reconhecimento de que um sistema de custos é muito mais importante do que elaboração de uma simples planilha eletrônica, cabendo a ele a tarefa de apoiar a direção da empresa no processo de tomada de decisão. (POMPERMAYER, 1999)

Os dados gerados pelo sistema de custos representam um importante componente dos conjuntos de informações gerenciais, pois traduzem os resultados de um trabalho de coleta e tratamento das informações provenientes das diversas áreas que compõem a organização. Essas informações são remodeladas de forma a atender às necessidades gerenciais, levando-se em conta as suas metas, objetivos e prioridades.

Outra área conceitual que apresenta certa dificuldade nas organizações refere-se à compreensão ou conhecimento dos sistemas e métodos de custos disponíveis, o que pode levá-las a escolhas impróprias ou inadequadas no momento da implantação.

O claro entendimento dos sistemas e métodos de custos dependerá de uma cuidadosa seleção e combinação dos princípios, critérios e métodos de custeio. Pode-se, portanto, afirmar que para a implantação de um sistema de gestão de custos deve-se proceder a uma criteriosa análise da adequação dos métodos disponíveis na literatura e de sua compatibilização às necessidades gerenciais da empresa. (POMPERMAYER, 1999)

Atualmente, duas vertentes discutem os métodos de custos. A primeira delas teve sua origem na necessidade de se avaliar estoques nas indústrias que surgiam após a revolução industrial no século XVIII, a qual é representada pelo sistema de custeio tradicional. Com a evolução da indústria e das necessidades gerenciais, os objetivos dos sistemas de custeio tradicionais se desenvolveram e passaram a buscar informações que apoiassem o controle das operações, análise de resultados e custeio e análise dos produtos. Basicamente, os sistemas tradicionais se apoiam em três pilares básicos para apuração dos custos. São eles: materiais utilizados na produção, mão-de-obra empregada e custos indiretos de fabricação.

Esses sistemas carregam características contábeis marcantes e apresentam uma terminologia, critérios e pressupostos próprios e podem ser

sistematizados, segundo os objetivos e necessidades gerenciais, como: a) sistemas de apuração de custos, através de métodos de acumulação por processos, por ordem de produção ou por unidades de esforço de produção, combinados aos critérios de custeio por absorção ou variável; b) sistemas voltados a decisões, estruturados de forma a permitir a realização de análise de custos fixos, lucro e margem de contribuição, e a análise de custo-volume-lucro; c) sistemas para controle, fundamentados no custo padrão e na contabilidade de custos por responsabilidade.

A segunda vertente dos sistemas de custeio é a da gestão estratégica de custos a qual se fundamenta e se justifica pelo crescimento da participação dos custos indiretos de fabricação em relação ao total dos custos, nas últimas décadas.

Devido a esse fato e ao aumento da competitividade entre as organizações, nota-se uma forte pressão pela busca de vantagem competitiva, o que intensifica a necessidade e a importância do uso de uma tecnologia de mensuração e gestão de custos capaz de fornecer respostas confiáveis às questões apresentadas no Quadro 8.1 (BRIMSON, 1996)

- Quais são os custos e lucros influenciáveis (e claramente identificados) para as principais linhas de produtos e clientes?
- Quais são os padrões de comportamento de custo de cada atividade incluindo sua capacidade, e qual a variação de volume permitida sem alteração de custos?
- Quanto representa o desperdício (não agrega valor) no custo, e quais são as melhores práticas para uma atividade?
- Como variam os custos indiretos em função das mudanças do negócio? Quais custos são evitados se o volume decresce?
- Como a estrutura atual de custos, a utilização da capacidade e a tendência do desempenho não financeiro se comparam com aquelas dos concorrentes?
- Como menores custos podem ser planejados nos produtos novos e nos existentes?

Quadro 8.1: Respostas demandadas de sistemas de custeio.

Independentemente da estratégia de custo adotada pela empresa, Eliseu Martins (2003) defende que o mercado seria o principal responsável pela fixação dos preços, papel que não seria dos custos de obtenção dos produtos. A boa gestão de custos tem seu grande objetivo na maximização dos lucros. É

esta a estratégia competitiva principal para levar uma empresa a conquistar sua perpetuação no mercado.

Uma preocupação que ajuda no controle de custos consiste na distinção entre custos diretos, indiretos, fixos e variáveis. Segundo Eliseu Martins (2003), custos diretos são gastos que incidem diretamente sobre os produtos de forma que os valores podem ser apropriados de forma direta. Já os indiretos, segundo o mesmo autor, são os que não oferecem condição de uma medida objetiva e qualquer tentativa de alocação tem de ser feita de maneira estimada e muitas vezes arbitrária.

Já os custos fixos e variáveis estão diretamente relacionados à variação do volume da atividade desempenhada pela organização. Segundo Bruni (2008), os gastos fixos não apresentariam uma oscilação em conformidade com os volumes de produção e vendas. Por outro lado, os gastos variáveis teriam um comportamento dependente dos volumes de produção e venda.

Esta segregação dos custos facilita o processo de identificação das principais fontes de lucratividade dentro do grupo de atividades desempenhadas pela empresa, sendo que este resultado consiste no principal objetivo da gestão do custo e se baseia no conceito de margens de contribuição.

a margem de contribuição e o processo de tomada de decisão

A tomada de decisão nas empresas deve buscar o equilíbrio entre os interesses dos administradores e dos acionistas. É necessário aos gestores responsáveis pela tomada de decisão a estruturação, compreensão e análise das estratégias. (COSTA; BORGERT, 2003) A utilização inadequada desses componentes na tomada de decisão pode ocasionar problemas que futuramente não poderão ser resolvidos por falta até mesmo de medidas corretivas, que poderão ser definidas anteriormente.

Para a otimização do resultado, deve haver a identificação dos modelos de decisão compatibilizados com a apuração dos impactos patrimoniais – aplicados a cada natureza de evento – que favoreçam a atuação competitiva da empresa. A otimização do resultado pressupõe a identificação das alternativas de ação disponíveis e a escolha das melhores alternativas. O modelo de decisão deve ser específico para cada natureza de evento e corresponder ao processo decisório lógico utilizado pelo gestor, o qual norteia a escolha de alternativa.

Para Costa e Borgert (2003), todos os gestores em todas as organizações estão mais bem preparados para desempenhar suas funções quando têm uma razoável compreensão dos dados contábeis. Acrescentam, ainda, que, em geral, esses usuários da informação contábil encontram-se classificados em duas categorias: a) aqueles gestores que usam a informação para planejar e controlar operações de rotina; e b) aqueles que usam a informação para a tomada de decisão não rotineiras – investimentos em equipamentos, formação de preço para produto e serviços, escolha sobre quais produtos privilegiar ou não e na formulação de políticas em geral e planos de longo prazo.

Segundo Costa e Borgert (2003), o processo decisório consiste em um conjunto de fases seguidas pelo gestor para efetuar a escolha da alternativa de ação. As fases estão representadas no Quadro 8.2.

Fases	Caracterização
Caracterização da necessidade de decisão	Levantamento dos problemas a serem resolvidos e oportunidades a serem aproveitadas
Definição do objetivo	Quais os fins que se deseja atingir
Definição e obtenção de informações relevantes	Levantamento das variáveis consideradas no processo de tomada de decisão
Formulação das alternativas	Quais opções de ação que solucionam o problema
Avaliação das alternativas	Mensuração das consequências derivadas das alternativas de ação
Escolha da alternativa	Qual a alternativa mais adequada como solução do problema

Quadro 8.2: Fases do processo decisório.

Para Vitório e colaboradores (2007), a Margem de Contribuição representa o lucro variável, ou seja, a diferença entre o preço de venda unitário do produto e os custos e despesas variáveis por unidade de produto. Significa que, em cada unidade vendida, a empresa lucrará determinado valor que multiplicado pelo total vendido, tem-se a contribuição marginal total do produto para a empresa.

A margem de contribuição é quanto sobra para a empresa pagar despesas fixas e ter lucro, pode ser chamado de ganho bruto sobre as vendas. Mostra para o empresário a receita que sobra das vendas para que a empresa possa pagar suas despesas fixas ou indiretas e, a partir daí, poder registrar lucro. Destina-se a mostrar quanto sobrou da receita de vendas – depois de deduzidos os custos e as despesas variáveis de fabricação – para pagar os gastos fixos ou indiretos. Em princípio, trazem maiores lucros para a empresa aqueles produtos que alcançarem margens de contribuição maiores do que os outros. Só se pode destacar a margem de contribuição se a contabilidade separar os custos e as despesas de fabricação em fixos e variáveis, o que nem sempre é muito fácil, pois depende do contexto em que atua a empresa (tamanho, complexidade etc.) e o mercado em que seus produtos são consumidos. Por se tratar de informações estratégicas, não é divulgada nas demonstrações financeiras das empresas brasileiras. (COSTA; BORGERT, 2003)

Quando múltiplos produtos ou serviços são considerados, é possível calcular uma margem de contribuição média, representada pela margem de contribuição total, pois considera tudo o que é vendido. Sabe-se que existem nas empresas produtos e serviços com preços, custos e despesas diferentes uns dos outros, por isso, é muito importante apurar a margem de contribuição de cada produto ou serviço. Para isso, é de fundamental importância definir o custo direto ou variável de cada produto ou serviço.

A atenção é necessária ao analisar a margem de contribuição unitária de qualquer produto ou serviço na empresa. Deve-se lembrar que nenhum deles deverá apresentar margem de contribuição que não contribui, ou seja, quando o valor do preço de venda é inferior à soma dos valores de despesas variáveis e dos custos variáveis, não contribuindo, portanto, para pagar as despesas fixas e gerar lucro.

Lobrigatti (2004) apresenta que a margem que não contribui pode ser aceitável em uma empresa quando estiver relacionada a alguma estratégia promocional de vendas, isto é, com total conhecimento de seus gestores. Mas, ainda assim, deve-se avaliar se as vendas de outros produtos, agregados ou não à promoção, apresentam margens de contribuição negativa (preço de venda inferior aos custos variáveis e despesas variáveis) de algum produto ou serviço que esteja nesta condição.

Conforme Ponte, Riccio e Lustosa (2007), a margem de contribuição normalmente é tratada de duas formas: unitária ou total, sendo a margem de contribuição unitária representada pela diferença entre o preço de venda e a soma dos custos variáveis unitários de determinado produto, serviço ou área que se queira custear, e a margem de contribuição total é o resultado obtido

pela multiplicação da margem de contribuição unitária pela quantidade vendida, demonstrando a contribuição total de determinado item, no resultado geral da empresa, a certo nível de venda.

(+) Receita de Vendas
(-) Despesas Variáveis
(-) Custos Variáveis dos Produtos Vendidos
(=) Margem de Contribuição
(-) Despesas Fixas
(-) Custos Fixos
(=) Lucro do Período

Quadro 8.3: Cálculo da margem de contribuição.

A margem de contribuição pode ser definida como a receita produzida por um produto menos seus gastos variáveis ou diretos, tanto custos como despesas, conforme o Quadro 8.3. Assim, o resultado deve cobrir os custos fixos e ainda, os lucros desejados. Bruni (2008) ressalta que o uso da margem de contribuição elimina a polêmica do rateio dos gastos indiretos; uma vez que a margem poderia analisar apenas a relação entre receitas e gastos diretos.

Bruni (2008) afirma que embora o rateio, obrigatório na contabilidade financeira e no custeio por absorção, permita a transferência de todos os gastos produtivos indiretos para os estoques dos diferentes produtos, o custeio por absorção compromete o uso gerencial das informações dos custos para a tomada de decisão. Pois, há a utilização subjetiva no processo de rateio de custos indiretos. Desta forma, a margem de contribuição tem extrema importância na contabilidade gerencial.

Ainda segundo o autor, os rateios dos custos indiretos, constituídos praticamente por custos fixos, podem deturpar os processos de tomadas de decisões em finanças. Ao eliminar o emprego de rateios e adotar apenas os custos diretos e variáveis relacionados ao produto, todos os custos fixos e indiretos são subtraídos da margem de contribuição. Portanto, custos e despesas fixas não devem ser rateados.

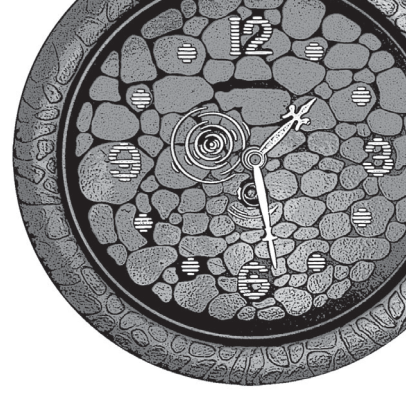
A análise com base em margem de contribuição estuda como os preços finais de venda contribuirão para os custos fixos. Idealmente um produto deveria cobrir todos os custos fixos e contribuir para o lucro de uma empresa,

porém este fato nem sempre acontece já que muitos produtos apenas cobrem seus custos variáveis e poucos contribuem para os custos fixos. (COSTA; BORGERT, 2003)

A margem de contribuição, no conceito *preço menos custo variável*, apresenta-se como mais apropriado indicador para medição de eficiência mercadológica. É a parcela do preço que se acrescenta ao lucro ou prejuízo. Não tem a ver com o lucro médio depois de contabilizados todos os custos, mas com o lucro adicionado como resultante de uma venda adicional. (NAGLE; HOLDEN, 2003) Quando o custo adicionado é constante para todas as unidades produzidas, é apropriado calcular a margem de contribuição percentual dos dados de vendas agregados.

referência principal (utilizada para a construção deste capítulo)

VITÓRIO, Marcelo Martinho et al. *Uso da margem de contribuição em controladoria: um estudo de caso em empresa de transporte urbano de passageiro*. 2007. 50 f. Monografia (MBA em Controladoria) – Programa de Pós-Graduação Lato Sensu, Universidade Salvador, Salvador, 2007.



OS DESAFIOS DA GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS

Capítulo elaborado por Adriano Leal Bruni a partir da monografia apresentada por Ana Áurea Bastos Araujo de Santana, Aurelino Brito Peixoto, Fábio Silva de Araújo e Maísa Balbino de Jesus.

Nem o sábio e nem o valente descansa na trilha da história para esperar o trem do futuro passar sobre ele.

Dwight Eisenhower

objetivos do capítulo

A análise e o processo de gestão de custos deve envolver o estudo dos aspectos relativos à agregação de valor, indo além da compreensão dos recursos consumidos. A gestão estratégica de custos representa uma das mais importantes atribuições da Controladoria e é discutida neste capítulo.

Ao final deste capítulo, você deverá ser capaz de compreender as mudanças referentes à análise da competitividade empresarial e da gestão de

custos, entender a gestão estratégica dos custos e a análise da cadeia de valor, discutir o processo de criação de valor e analisar, neste contexto, a formação do preço de venda e os seus objetivos.

competitividade e gestão de custos

Manter uma empresa competitiva no cenário atual é um dos maiores desafios enfrentados por qualquer um empresário. Saber enfrentar os constantes avanços tecnológicos, a globalização e a velocidade da informação torna esse cenário cada vez mais desafiador para os gestores.

O fato é que as empresas precisam estar atentas a todas essas mudanças para saber tomar a decisão correta diante dos desafios e só assim garantir sua longevidade no mercado. Empresas que não tem essa visão dificilmente conseguem ter um destaque no mercado em que opera. E essa falta, pode levar o empresário a um constante “jogo” em que ele apenas arrisca seu capital num ambiente extremamente competitivo. Esse cenário produz perdas constantes e se manter no mercado é uma questão de tempo.

Saber gerir e administrar estrategicamente representa um importante alicerce para a construção do futuro sucesso empresarial. As empresas que conseguem manter um alto padrão de qualidade com baixos custos têm mais possibilidades de superar as situações adversas em relação a outras empresas que deixam esses artifícios em um segundo plano. Elas tendem a recuperar o seu crescimento e sua lucratividade mais rápido porque tratam os custos e a qualidade do produto ou serviço como fator decisivo na administração do empreendimento.

Ter uma gestão estratégica significa fazer as melhores escolhas de posicionamento competitivo. A essência da estratégia envolve prever, analisar e decidir quais as decisões a tomar. O seu sucesso depende de se conseguir fazer muitas coisas bem e saber integrá-las. Se não houver interligação entre as atividades, não há estratégia de qualidade e não se sustentará por muito tempo. É essa eficiência operacional que vai proporcionar melhores resultados para a empresa.

gestão estratégica dos custos

O gestor com pensamento estratégico busca tomar a decisão correta com a intenção de obter o sucesso de toda empresa. E em virtude dos agentes externos, veem-se obrigados a uma constante busca por sistemas de infor-

mações gerenciais mais aprimorados. Buscam formas de detectar possíveis falhas, distorções e retrabalhos que levem à gastos desnecessários, e consequentes perdas de competitividade e prejuízos. Como também buscam, através de uma visão estratégica, modelos e procedimentos que aumentem seu poder de auferir mais receita.

Nesse cenário, a gestão estratégica de custos passa a ser uma excelente alternativa para ser utilizada como base para a tomada de decisão, pois, segundo Shank (2000), trata de uma análise vista sob um contexto mais amplo em que os elementos estratégicos se tornam mais conscientes, explícitos e formais. A análise de custos é vista tradicionalmente como o processo de avaliação do impacto financeiro das decisões gerenciais. Para Prado (2004), sua finalidade principal consiste em fornecer as informações de que as empresas necessitam para proporcionar valor, qualidade e oportunidade que os clientes desejam.

A Gestão Estratégica de Custos nada mais é que uma análise mais profunda dos custos que vão além dos limites físicos da empresa. Ela busca conhecer toda a cadeia envolvida no processo que vai antes mesmo da aquisição da matéria prima até a satisfação final do consumidor. É utilizada para desenvolver estratégias que proporcionam um ganho significativo de competitividade no mercado.

Para Shank e Govindarajan (1997), a gestão estratégica de custos resulta da análise de três tópicos, apresentados no Quadro 9.1.

- Análise da cadeia de valor: é composta de um conjunto de atividades que gera valores que vão desde o momento da compra até a finalização do serviço com o cliente. E que, esses valores juntos, proporcionam uma rentabilidade significativa para a empresa.
- Análise de posicionamento estratégico: diz respeito às oportunidades externas, definição de metas e planos de ação para obter uma melhoria contínua na relação da empresa com seu ambiente.
- Análise de direcionadores de custos: busca a interação do conjunto de direcionadores de custos em uma determinada ação com os objetivos esperados pela empresa a fim de maximizá-los.

Quadro 9.1: Tópicos importantes para a gestão estratégica de custos.

Wernke (2001) afirma que entre as possibilidades que a empresa pode utilizar para se manter competitiva e mercadologicamente está o gerenciamento de custos por meio de análise da cadeia de valor, de seu posicionamento estratégico e do estudo dos direcionadores de custos.

Analisando o mercado atual, com a competitividade cada vez mais acirrada, essas três análises são indispensáveis para qualquer empresa e são primordiais em mercados marcados por maior competitividade. Esses esforços vão desde melhores barganhas de compras, gerenciamento das atividades em busca de melhorias nos processos internos, qualidade de atendimento e serviços e diferenciais atrativos ao cliente.

O processo de custeio tem sua base focada nas exigências impostas pelo novo ambiente competitivo globalizado e pode ser explicada como uma busca por vantagens que começa a ser analisada antes mesmo da compra efetivamente da matéria-prima. É um processo que vai além dos limites da empresa e que busca conhecer toda a cadeia de valor desde a aquisição da matéria prima até o consumidor final.

A cadeia de valor, para Carvalho e Laurindo (2003, p. 17), é definida como sendo “[...] um conjunto das atividades tecnológica e economicamente distintas que a empresa utiliza para realizar seus negócios”. Segundo Hansen e Mowen (2001, p. 38), a gestão estratégica de custos “[...] é o uso de custos para desenvolver e identificar estratégias superiores que produzirão uma vantagem competitiva”.

É importante reforçar que uma constante busca por maior lucratividade só será possível se o primeiro foco do administrador for: a constante busca pela máxima redução dos seus custos como forma de gerar maior taxa de lucratividade em cada venda de serviço ou produto.

buscando reduzir os custos

É de suma importância conhecer em detalhes todos os gastos gerados na empresa para uma correta tomada de decisão. E, dentro de uma organização, é no sistema contábil que está inserida a contabilidade financeira e como subitem a contabilidade de custos e, como próprio nome determina, a contabilidade de custos escritura e gera as informações gerenciais que levarão aos gestores o resultado operacional do negócio que servirá de base para formação de um plano estratégico.

Segundo Matos (2004), os custos representam insumos que participam do processo de produção, cuja utilização propicia a geração de um produto ou serviço. A contabilização desses insumos na demonstração de resultados é registrada sob o título de custos dos produtos vendidos ou custos dos serviços prestados à proporção de custos utilizados pelos produtos ou serviços que geram a receita de vendas. A contabilização destas informações segue leis e normas, princípios que padronizam o processo contábil. Segundo Bruni (2008),

seu objetivo maior está associado ao registro do passado, e seus atos e práticas são estabelecidos através de regras normativas que muitas vezes comprometem a tomada de decisões.

Quando, por outro lado, o foco envolve a análise gerencial e o processo de tomada de decisão, novas formas de classificar e analisar os custos tornam-se necessárias. É preciso analisar as consequências futuras de uma decisão tomada. Neste processo, uma nova classificação volumétrica dos custos pode apresentá-los como variáveis ou fixos, conforme apresenta o Quadro 9.2.

- Custos variáveis: são aqueles diretamente proporcionais e exclusivamente interligados com a prestação de serviços. Variam de acordo com o volume de serviços.
- Custos fixos: não são proporcionais às prestações de serviços. Ou seja, pode aumentar o volume de serviços e não ocorrer o mesmo com estes custos, entretanto, são apropriados por meio de rateios ou estimativas.

Quadro 9.2: Classificação volumétrica dos custos.

Entretanto, a competitividade nos diversos setores, vem estimulando as organizações a desenvolverem a melhoria nos padrões de gestão, pois a busca por padrões de qualidade e as dificuldades em negociar preços, exige qualidade nas informações gerenciais relacionadas a custos.

Para Eliseu Martins (2003), para sobreviver nesses mercados cada vez mais competitivos, a empresa precisa perseguir e alcançar altos níveis de qualidade, eficiência e produtividade, eliminando desperdícios e reduzindo custos. Assim, é necessário que os gestores recebam informações precisas, tempestivas e atualizadas para um apoio eficaz ao processo decisório.

Em diversos setores empresariais, inclusive nas instituições de saúde, a demanda por gestão profissional é imperativa, para tanto, estes gestores necessitam de instrumentos gerenciais que subsidiem suas tomadas de decisão.

Admitido a importância de instrumentos gerenciais, é indiscutível o valor da contabilidade de custos como ferramenta. Não é possível negar a necessidade de indicadores e a permanente análise de custos como instrumento de gestão dos recursos utilizados na consecução das atividades operacionais de uma instituição de saúde. Todavia, a gestão de custos deve ir além das obrigações contábeis e tributárias.

Segundo Shank (2000), deve-se passar da contabilidade tradicional de custos para uma contabilidade dos custos estrategicamente útil. Analisar o custo de forma estrategicamente útil é ir além das medidas técnicas, das

associações de valores monetários de cada produto. É analisar desde o início do processo ou atividade da cadeia de valor, considerando o que realmente cria valor para a empresa. Inclusive conhecendo os custos do concorrente, avaliando como o líder do setor alcança sucesso, quais os elementos utilizados e estabelecendo o comparativo. Um exemplo prático é o *just in time*, que visa a redução do estoque a zero, onde a produção somente inicia a partir da solicitação do cliente.

A contabilidade de custos evoluiu da preocupação inicial de mensuração de inventários dos produtos acabados e, por conseguinte apuração dos resultados para uma abordagem mais atrativa que torna a informação de custos mais estratégica. Segundo Bruni e Famá (2007), com informações coletadas das operações e das vendas, a administração pode empregar os dados contábeis e financeiros para estabelecer os custos de produção e distribuição, unitários ou totais, para um ou para todos os produtos fabricados ou serviços prestados, além dos custos das outras diversas funções dos negócios, objetivando alcançar uma operação racional, eficiente e lucrativa.

Para a correta apuração de custos, é fundamental conhecer as características da atividade desenvolvida pela instituição. Em alguns mercados específicos, o custo é o principal fator para o sucesso da empresa. Um exemplo claro acontece em laboratórios clínicos, que têm os custos mais relevantes na aquisição e manutenção dos aparelhos necessários e com profissionais capacitados para o desenvolvimento da atividade fim que, somados ao material utilizado (que deve sempre ser de excelente qualidade), geram um custo expressivo ao negócio.

Contrapondo este fato, essas instituições têm como seus principais clientes, os planos de saúde, com preços definidos, impossibilitando assim, que a clínica determine o preço com o objetivo de cobrir gastos. Ou seja, a clínica precisa avaliar com critério objetivo os seus custos para não acumular prejuízos.

Nesse contexto exemplificado, a relação entre receita, custo e lucros deverá ser estabelecida a partir da receita ou preço instituído pelos Planos de Saúde, e o lucro desejado pelo Laboratório, determinando-se então, o custo-meta.

De acordo com Perez Júnior, Oliveira e Costa (2001), esse tipo de custo representa, portanto, o custo baseado nas condições de mercado, calculado tendo como parâmetro o preço de vendas necessário para se obter determinada participação no mercado, com as margens desejadas de lucratividade.

$$\text{Custo-alvo} = \text{Preço de vendas} \textit{ menos} \textit{ lucro desejado}$$

Assim, é necessário que todos os colaboradores precisem estar comprometidos em alcançar a eficiência operacional, reduzindo os desperdícios e retrabalho em qualquer fase. A redução de custos é fator preponderante para que, não só nesse setor, mas que qualquer empresa mantenha-se competitiva, afinal, não se pode esperar que organizações desprovidas de planejamento voltado para redução de custos, tenham condições de vencer grandes conglomerados internacionais, que já possuem cultura internalizada desta metodologia. Alguns fatores de destaque podem ser vistos no Quadro 9.3.

- Poder de barganha: a organização necessita administrar com critério a questão de preço e condições comerciais com seus fornecedores. Sem desprezar as novas empresas e oportunidades que surgem no mercado, entretanto, observando sempre a qualidade e compatibilidade dos produtos com o negócio;
- Aplicação de tecnologia avançada: possuir equipamentos atualizados, para aumentar a produção e diluir os custos fixos;
- Acesso às matérias-primas: quando o processo é simples, há redução de despesa na logística e transporte;
- Aquisição de insumos: o estoque da empresa é uma ferramenta importante para redução de custos. Se a organização tem capacidade para adquirir lotes em grande escala, conseguirá preços melhores. Contudo, não poderá esquecer-se dos custos financeiro que pode acarretar;
- Capital intelectual: os colaboradores precisam estar motivados e sempre atualizados, ampliando benefícios e treinamento, por conseguinte obterá parceiros mais atentos a gastos desnecessários.

Quadro 9.3: Fatores de destaque no custo meta.

Estes fatores se utilizados estrategicamente pela empresa, podem gerar lucros significativos à organização. E, na gestão estratégica de custos, esses fatores são analisados com tal profundidade que ultrapassam os limites da empresa. Buscando conhecer toda a cadeia de valor antes mesmo da aquisição da mercadoria até a completa satisfação do consumidor final.

análise da cadeia de valor

A análise da cadeia de valor é importante para a gestão estratégica de custos porque é através destas atividades geradoras de valor que se compreende o comportamento dos custos e as fontes de diferenciação. Estas ativida-

des se iniciam a partir da fonte de suprimentos de matérias-primas básicas, passando por fornecedor, produto final, até respectivo consumidor final. A cadeia de valor é definida por Carvalho e Laurindo (2003) como sendo um conjunto das atividades tecnológica e economicamente distintas que a empresa utiliza para realizar seus negócios. Considerando que cada uma destas atividades é uma atividade que gere valor individual para o negócio, é na capacidade de agregar valor a cada atividade que está o pilar da vantagem competitiva. Diferente do conceito de valor agregado, que inicia sua análise de custos a partir do processo de compras e termina com o processo de vendas, a cadeia de valor também avalia a possibilidade de oportunidades de aprimoramento das rotinas e integração com os fornecedores e clientes. Uma estratégia definida com o pós-venda pode reduzir custos e definir uma segmentação de mercado ou um posicionamento de mercado.

O gerenciamento da cadeia de valor pressupõe uma integração entre fornecedores e clientes através de sistemas integrados. Entretanto, para que a implementação ocorra, é preciso que alguns paradigmas da área de vendas e compras sejam quebrados e todos se vejam como parceiros. Segundo Perez Júnior, Oliveira e Costa (2001), o Pão de Açúcar tem parceria com mais de 50 fornecedores, ligados diretamente ao sistema. A reposição de estoques é feita automaticamente por essas mesmas empresas que também são responsáveis pelo inventário. Os fornecedores ligados pela EDI fazem reposição diária dos estoques e têm um *box* e horário marcado na central de distribuição. A reposição *on-line* elimina etapas burocráticas da negociação.

integração estratégica da logística

Um ponto que deve ser observado na gestão estratégica é quanto à logística da companhia. Muitas empresas administram as atividades de transportes, estoque e processamento de pedidos separadamente, muitas vezes havendo choque de responsabilidades e objetivos, por exemplo, o setor de compras estar subordinando ao financeiro.

O conceito de logística integrada passou a ser operacionalizado a partir da década de 1950, com a orientação do setor de marketing e o desenvolvimento econômico e tecnológico.

Segundo Perez Júnior, Oliveira e Costa (2001), a logística é parte integrante do processo da cadeia de abastecimento, sendo a atividade que planeja, implementa e controla, de forma eficaz e eficiente, o fluxo e armazenamento de bens, serviço e informações, do ponto de origem ao ponto de consumo.

As empresas não veem empecilhos para satisfazer seus clientes com eficiência e eficácia. Entretanto, para que isto ocorra é necessário o alinhamento da cadeia de suprimentos, envolvendo clientes e fornecedores. É importante ainda uma completa análise dos processos internos, com o objetivo de eliminar o que não agrega valor. O resultado dessa gestão eficiente leva a um maior poder para adicionar benefícios que agreguem mais valor ao produto.

a criação de valor

Agregar valor a um produto é propiciar bons motivos para o cliente fazer negócios com a empresa, como por exemplo, conveniência, disponibilidade, credibilidade e atendimento. Entretanto, é preciso eliminar o que desagrada à clientela, que, por vezes, é aborrecida com serviços acessórios ou etapas no ciclo do pedido desnecessários. Estes são fatores que afastam o cliente de fazer negócio com determinada empresa.

A estratégia é conciliar os dois processos: enfatizar motivos pelos quais os compradores procuram a organização e suprimir o que os deixa insatisfeitos. Essas decisões têm como motivo principal, tornar a empresa rentável sob o aspecto de redução de custos e aumento de receita. Jack Welch, presidente da General Electric, afirmou que estamos na década do valor. Segundo ele, se você não conseguir vender um produto da melhor qualidade pelo menor preço do mundo, você estará fora do jogo. A melhor maneira de reter seus clientes é imaginar constantemente como lhes dar mais por menos.

Bruni e Famá (2007) afirmam que existem várias técnicas quantitativas associadas ao processo de formação de preço, que, de forma geral, visam construir o preço com base nos custos incorridos, porém, qualquer preço de um produto sempre estará limitado pelo mercado, ou seja, pelo valor atribuído pelos clientes.

Ainda segundo Bruni e Famá (2007), o custo, o preço e o valor traduzem que o preço estará limitado entre custo e valor, ou seja, nenhuma empresa oferecerá produtos e serviços por preço inferior ao custo. Da mesma forma que o cliente somente estará disposto a pagar o preço de um produto, quando o valor percebido por este for superior, conforme apresenta a Figura 9.1.

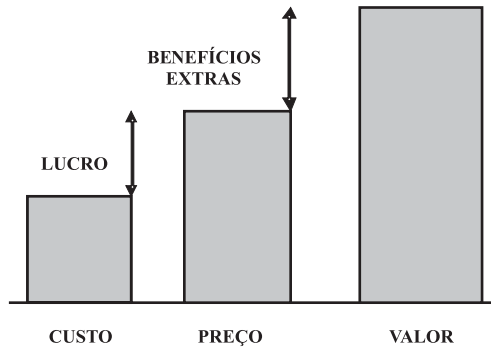


Figura 9.1: Custo, preço e valor.
Fonte: Adaptada de Bruni e Famá (2007).

Shank (2000) diz que é preciso “[...] distinguir entre o que o cliente compra e o que a empresa vende. Trata-se de uma tremenda diferença”. Ele associa marketing e análise de custos, é o que conceitua como “análise do valor para o cliente”, ou seja, levar a perspectiva de marketing à análise de custos. Relata que o valor agregado do produto está diretamente relacionado à importância de ouvir os clientes, conhecê-los e saber quais os atributos tem relevância quando fazem a opção de fechar uma compra, seja de serviço ou produto.

A empresa deve optar por atender determinado segmento de mercado, pois os gestores sabem que não há como atender a necessidade de todos os clientes, assim, é importante que a empresa se adeque à necessidade do cliente, e o comprador a capacidade da empresa.

Para Shapiro (1998), com o acirramento da concorrência, a tendência é que uma empresa copie a outra, entretanto é importante “ser diferente”, a diferença é a oportunidade em fixar seu preço. Ainda segundo Shapiro (1998, p. 234),

A Gore, a vitoriosa fabricante do tecido Goretex, oferece um produto de funcionalidade ímpar. Outras empresas de sucesso possuem um modelo de negócios inigualável, que é o modo como criam valor. Ou, talvez, criem valor oferecendo economia, como é o caso da Wall-Mart, ou atendimento melhor, como a Nordstrom.

É importante que o cliente perceba cada transação feita, tanto no modo quantitativo quanto qualitativo e por estes sejam cobrados ou colocados de

forma promocional. Para isto, é necessário que a organização conheça sua política de formação do preço de venda.

a formação do preço

O conceito de preço de venda pode ser definido como o valor monetário que a empresa cobra de seus clientes em uma transação comercial. Este valor deve ser suficiente para que a empresa cubra todos os gastos que foram necessários para colocar o produto, mercadoria ou serviço, à disposição do mercado, até a transferência da propriedade e da posse destes, incluindo o lucro desejado ou possível.

Estes gastos normalmente incluem a aquisição de matérias primas, mercadorias, serviços, como a mão-de-obra direta e indireta, além dos gastos com estocagem, financeiros, tributos, e outros.

Segundo Crepaldi (2004), a formação do preço de venda é um trabalho técnico e também um fator determinante de sobrevivência da exploração da atividade. Alguns especialistas afirmam que ter os preços definidos exclusivamente pelo mercado é um risco. Ou seja, o mercado não é e nem deve ser o único caminho para definição de preços, mas é importante ter os preços compatíveis com o mercado.

O momento da fixação do valor de venda dos serviços é sem dúvida crucial para a sobrevivência e a prosperidade da empresa. Porém, o dia a dia provoca situações que influenciam diretamente nas variáveis do negócio, pois ora não se consegue tratar adequadamente dos custos e das despesas, ora é a perda da competitividade e com isso rentabilidade fica tão comprometida que pode até representar resultados negativos.

Estabelecer preços de venda competitivos é uma tarefa que exige do empresário o conhecimento dos componentes que dão origem ao preço de venda. A definição da estrutura de custos é parcela importante neste processo, uma vez que possibilitará ao administrador saber quanto realmente lucrou e não valores obtidos empiricamente.

De acordo com Crepaldi (2004), cabe ao gestor a decisão de formar seus preços de venda. No entanto, se errar para maior, perde o mercado; se errar para menor, compromete o negócio. Portanto, o gestor deve aprender a calcular os custos reais e trabalhar identificando oportunidades de mercado e ganho.

Sendo assim, a fixação do preço de venda está diretamente relacionada com todo o planejamento da empresa, em que são consideradas as caracte-

rísticas do segmento de atuação, o perfil dos clientes, a estrutura da empresa, o ponto, o atendimento, a qualidade e a garantia dos serviços, o relacionamento com os clientes após a venda, o prazo de recebimento, o volume de serviços que se pode prestar e a intenção de retorno do capital investido.

Em segmentos de prestação de serviços, geralmente existe uma grande quantidade de empresas atuando, o que permite aos clientes opções de procurar vários orçamentos e conseqüentemente os preços acabam se equiparando, e, na maioria das situações, dos orçamentos os empresários não conseguem cobrar o valor que desejam e por isso os clientes estão sempre brigando por mais descontos, leiloando preços e também julgando as empresas em função da política de preços adotada.

O preço de venda ideal deve ser um valor que cubra todos os custos e as despesas e ainda permita que se obtenha lucro. Porém isso dependerá do volume de serviços vendidos, por isso pode haver alguns serviços que contribuam com mais lucro e outros com menos, mas no total dos serviços prestados vendas isso deve ser compensado para que o lucro seja realizado.

Esta questão exige que o gestor da empresa tenha habilidade para negociação, disposição para correr riscos, flexibilidade, organização e controles e, principalmente, percepção aguçada para saber quais os reais objetivos na hora de determinar o preço de um produto ou serviço.

objetivos na fixação do preço

Segundo Bernardi (1998), na hora de fixar o preço de um produto, o gestor tem que saber estrategicamente quais os seus objetivos em relação ao produto ou, da empresa em relação ao mercado. Esses objetivos relativos à fixação do preço estão apresentados no Quadro 9.4.

- Penetração no mercado: a empresa estabelece o preço com o intuito de conseguir grande participação no mercado;
- Selecionar o mercado: a empresa estabelece o preço visando atingir segmentos específicos de mercado;
- Pronta recuperação de caixa: geralmente empresas em dificuldades financeiras estabelecem um preço que permite o rápido retorno de caixa;
- Promover linha de produtos: neste caso, o preço é usado com o intuito de promover a venda de todos os produtos da linha;

- Maximizar o lucro: o preço é estabelecido tendo em vista a maximização do retorno para a empresa;
- Eliminar a concorrência: o preço estabelecido tem o propósito da eliminação da concorrência, havendo, em alguns casos, o uso ou prática do *dumping* (venda por preço abaixo do custo para afastar concorrentes).

Quadro 9.4: Objetivos relativos à fixação do preço.

As decisões referentes aos objetivos da empresa na hora de fixar o preço, a depender do seu foco, podem afetar toda a empresa positiva ou negativamente. Neste sentido tomar a decisão correta passa a ser a base de sucesso de toda a empresa.

Mexer no preço significa ter consciência dos seus riscos envolvidos e, para tomar tais decisões estratégicas, é imprescindível ter total conhecimento da composição do seu preço.

a composição do preço

Infelizmente muitas empresas ainda hoje não levam em consideração a importância de conhecer a composição de seus preços: seus gastos individuais fixos e variáveis e sua margem de lucro para cada produto ou serviços.

De forma simplificada, a composição do preço de venda compreende o somatório de quatro itens:

- a) **Custo do serviço:** são os valores gastos especificamente na realização do serviço. São os gastos com a mão-de-obra (interna e externa, se for o caso) e o material aplicado como peças, produtos, componentes etc. Segundo Crepaldi (2004), os custos devem ser baseados no valor, ou seja, no quanto o cliente está disposto a pagar. Calcular o custo para depois definir o preço, muitas vezes, é um erro. Para ele, não se deve mais determinar o valor partindo do custo, mais partir do preço para chegar ao custo. Crepaldi (2004) acrescenta que o empresário busca é recuperar todos os gastos que afetou o seu negócio e ainda obter lucro e frisa que o papel do sistema de custo como auxiliar econômico-financeiro das decisões de preços é mesclar de maneira ideal, abordagens de dentro para fora da empresa (econômico-financeiras), com abordagens de fora para dentro (mercadológicas);

- b) Custos e despesas variáveis: são os valores gastos somente quando se realizam as vendas. Normalmente são considerados como despesas variáveis os impostos sobre as vendas (ISS, PIS, Cofins, IR, Contribuição Social, ou Simples), e as comissões pagas aos vendedores. Porém, em cada empresa prestadora de serviços é preciso avaliar, dentre os valores gastos, aqueles que são pagos ou que ocorrem diretamente em função do valor vendido e por isso devem estar contemplados nos preços de venda dos serviços. Crepaldi (2004) afirma que o governo pode ter influência muito forte na formação dos preços ou até mesmo determinar os preços, pois são muitas as formas de que dispõe o governo para influir nos preços: subsídios, incentivos fiscais, restrições ou estímulos a importação ou exportação e ampliação dos tributos;
- c) Custos fixos: são assim tratados todos os gastos que acontecem independentemente de ocorrer ou não prestações de serviços na empresa. São valores gastos com o funcionamento da empresa, ou seja, a administração e a estrutura montada para prestar os serviços, tais como: aluguel, salários e encargos, água, luz, telefone, manutenção, depreciação, contador, pró-labore e etc. Essas despesas também precisam estar contempladas no preço de venda de cada serviço, uma forma bastante usual no segmento de serviços é a de aplicar as despesas fixas proporcionalmente à quantidade de horas gastas em cada serviço prestado. É possível aplicar um valor inferior de despesas fixas para determinados serviços, mas será preciso que em outros possa ser possível aplicar valores superiores para cobrir as despesas fixas, no entanto o resultado final, quanto a ter conseguido obter das vendas o valor total para pagar as despesas fixas, vai sempre depender do volume total das vendas e não de cada serviço isoladamente. Crepaldi (2004) informa que o comportamento do mercado com relação ao preço passa a ser cada vez mais importante dentro de um cenário competitivo e que nessa circunstância, a margem de contribuição passa a ser o instrumento mais adequado de mensuração de desempenho. Entende como margem de contribuição o diferencial existente entre o preço de venda estabelecido e os custos incorridos num determinado serviço; e
- d) Lucro Líquido: é o ganho que se espera ter com a venda de serviços. Sendo assim, é preciso vender o suficiente para ter lucro. Quanto mais suficiente, mais lucro se pode ter. Para o preço de venda em condições normais de competitividade, o lucro deve ser considerado e ele é representado em percentual (%) do valor da venda. Nesse momento se percebe em cada serviço o

quanto é possível obter de lucro e ainda continuar tendo competitividade em relação aos mesmos serviços prestados pela concorrência. É importante considerar intenções de lucro diferenciadas para os serviços. Alguns possibilitam mais lucro, outros menos, isso depende da expectativa e do volume de venda de cada tipo de serviço que são prestados pela empresa. Enfim, a intenção de lucro retrata o posicionamento estratégico dos preços de venda. Cada um desses quatro itens tem sua importância e, administrados com eficácia, produzem valores isolados que contribuem na hora de estabelecer o preço a ser comercializado para uma maior capacidade competitiva da empresa em relação ao mercado. Esse momento de estabelecer o valor do preço de venda é uma decisão difícil e complexa, especialmente quando é estabelecido pela primeira vez.

valor do preço de venda

Na formação dos valores do preço de venda, orientando-se pelo ponto de vista interno, podem adotar os seguintes caminhos: Preços Baseados nos Custos, Retorno do Investimento e a Maximização dos Lucros. Santos (1999) acentua a importância, quando considera que a formação do preço de venda dos produtos e serviços nas empresas constitui-se numa estratégia competitiva de grande relevância para as organizações. Devido à crescente competitividade, antes de formar preço e definir suas políticas de vendas, as empresas deverão fazer um diagnóstico, o mais completo possível, acerca do mercado que atua, do ambiente externo que está inserida, da concorrência, além de seus próprios pontos fortes e fracos existentes em sua estrutura patrimonial.

Além destes aspectos, deverá verificar quais os valores que seus clientes atuais, e os clientes em potencial, estariam dispostos a pagar por seus produtos. Outros aspectos que deverão ser considerados são aqueles referentes aos objetivos da empresa, os quais basearão as políticas de preços a serem adotadas. Só após estas verificações e com enfoque de fora para dentro, é que as empresas deveriam, então, decidir quais os preços de vendas que poderão praticar.

Eliseu Martins (2003) afirma ainda que se pode dizer que a empresa tem Controle dos seus Custos e Despesas quando conhece os que estão sendo incorridos, verifica se estão dentro do que era esperado, analisa as divergências e toma medidas para correção de tais desvios. Isto nos permite concluir que nenhum sistema de custos, por mais completo e sofisticado que seja, é suficiente para se determinar que a empresa tenha controle deles.

Nestes tempos de busca constante da vantagem competitiva através do preço de venda, as empresas não têm mais como função apenas a geração de lucros e aumento de seu patrimônio. Mas, sobretudo, um comprometimento com o ambiente em que está inserida, através das condições de trabalho, de transferência de recursos na forma de remunerações diversas, reestruturação dos quadros de funcionários, evitando sobreposições de funções e outros envolvimento sociais. O fato de permitir a execução de atividades que apresentem ineficiências não contribui para a redução de seus custos, prejudicando a sociedade como um todo, pois, o conhecimento de quanto custa seu produto talvez seja a informação mais importante que as empresas desejem.

Outra informação prioritária é o retorno que a venda de uma unidade poderá trazer, sobre a qual, talvez, também não tenha a segurança necessária. Esta insegurança normalmente decorre de decisões tomadas de forma empírica, baseadas em dados históricos ou avaliações subjetivas, ou ainda na dificuldade em identificar um custo unitário exato.

Estes aspectos tornam primordial o conhecimento dos custos, bem como de todos os elementos que compõem a formação do preço de venda, compreendidos pelos que exprimem a estrutura interna, e aqueles que procuram entender os impactos que o ambiente provoca nas operações da empresa.

O sistema de custos que a empresa se utiliza deverá estar continuamente em análise quanto a sua capacidade de gerar as informações sobre a estrutura interna, necessárias ao pleno conhecimento de seus pontos fracos e fortes, comparativamente àqueles observados na concorrência.

Portanto, os gestores devem buscar a quantificação e o controle adequado de cada componente da formação do preço com objetivo de diminuir os custos mais representativos, conhecer a importância de cada item que compõe o custo, como a matéria-prima, materiais secundários, mão-de-obra, despesas administrativas, compor o custo real através de um sistema de custos eficiente, definir as ações para a melhoria da margem de lucro e política de descontos, para estimular as vendas e alcançar níveis de eficiência compatíveis com o estágio de desenvolvimento do negócio juntamente com a adoção de critérios técnicos compatíveis com as exigências do mercado para que com isso possa torna o negócio mais competitivo, garantindo assim a continuidade da empresa.

Mas e quando a empresa não tem o poder de formar o preço? O que fazer quando o preço é ditado exclusivamente pelo mercado? Esse sim é o maior desafio que uma empresa pode enfrentar no mercado. Seguintes de franquia (com preços determinados pela matriz da rede) e o seguimento de saúde (com preços determinados pelo plano de saúde) são exemplos

comuns no dia a dia da empresa de saúde. Para os gestores desses empreendimentos, conhecer a sua formação do seu preço é essencial uma ferramenta importante para competir no mercado é uma gestão eficiente dos custos e os valores agregados ao produto com intenção de satisfação do consumidor do serviço.

gestão dos custos com preços inflexíveis

Shank (2000) afirma que o preço de venda de uma mercadoria e ou serviço é uma das variáveis estratégicas de extrema relevância. A sua determinação e gerenciamento exigem da administração a observação de um conjunto de indicadores.

O administrador precisa conhecer a estrutura do mercado no qual atua, identificar as fontes de valor percebidas pelo cliente, as formas de competição, sua posição relativa no mercado frente à concorrência, suas metas de crescimento, bem como, por outro lado, entender suas operações internas, seus custos e despesas, além dos fatores operacionais e financeiros. O processo de formação do preço transformou-se numa função estratégica dentro de qualquer empresa, independente de seu porte e segmento de atuação. Neste contexto, as empresas, de uma forma geral, precisam compreender a nova lógica de funcionamento do mercado: o consumidor deseja receber cada vez mais, pagando menos; ou seja, o discurso é oferecer mais por menos.

Por mais que se negue, o preço no Brasil continua sendo o fator determinante que o consumidor utiliza para tomar suas decisões. Ele pode até considerar outros fatores, mas se o preço não combinar com suas pretensões, certamente não tomará a decisão pela compra. Para assegurar sua sobrevivência, uma empresa espera, no mínimo, que sua estratégia de preços contemple a cobertura dos custos; na sequência, a corrida é pelo lucro, maximizando-se os resultados.

Para atender cada objetivo em particular é preciso o desenho de uma estratégia diferenciada, pois o importante é que seja considerada a relação “custo *versus* benefício” dentro do composto da formação do preço, destacando a percepção do consumidor.

As barreiras à entrada de novos competidores estão caindo à medida que as leis se tornam mais flexíveis e os mercados mais abertos. As empresas procuram ser mais independentes e ágeis. Contudo, em alguns segmentos torna-se mais complicado em decorrência das regulamentações de alguns mercados.

gestão dos custos através do custo-meta

Segundo Sakurai (1997), a ideia do custo-meta começou a ser difundida no Japão por volta da década de 1970, visando planejar e reduzir o custo a um valor pré-determinado pela empresa a fim de almejar o lucro ideal. O custo meta pode ser definido como um processo estratégico do gerenciamento de custos para reduzir os custos totais, nos estágios de planejamento e de desenho do produto. Atinge esta meta concentrando os esforços integrados de todos os departamentos de uma empresa, tais como marketing, engenharia, produção e contabilidade. Esse processo de redução de custos é aplicado nos estágios iniciais de produção. O resultado é o incentivo à inovação.

Para atingir essa margem de custo ideal faz necessário o uso de uma gestão estratégica dos custos. E medidas para diminuir os custos e aumentar a lucratividade devem ser tomadas. Dentre elas, pode-se destacar a renegociação das formas de pagamento aos fornecedores, associado a isto, a qualidade da prestação de serviço, historicamente oferecida, foi mantida e ou ampliada, expansão no volume de exames realizados sem reduzir a qualidade e equilibrando os novos custos gerados, lançamento de novos produtos buscando lucratividade e aumento da percepção da qualidade do laboratório pelos clientes como um diferencial competitivo, reestruturação organizacional, modernização constante dos equipamentos, programas de qualidade e redução de perdas.

As empresas que fazem parte de um mesmo mercado competitivo podem optar por caminhos completamente diferentes entre si, e isso vai depender da concepção e planos de futuro que cada uma tem em relação a essas possíveis variações que o ambiente empresarial está submetido. E é destas escolhas e habilidade em desenvolver uma determinada metodologia ou atitude que leva a uma vantagem competitiva em relação às demais.

As empresas têm de ser flexíveis para responder rapidamente às alterações competitivas e do mercado. Têm de se comparar com os concorrentes para obter maior eficiência e evoluir continuamente. Têm de possuir competências centrais para se manterem à frente dos seus concorrentes.

A eficiência operacional e a estratégia são ambas essenciais ao desempenho excelente que é, afinal, o objetivo principal de qualquer empresa. Mas ambas funcionam de maneira diferente. Para uma empresa superar seus objetivos, deve preservar uma característica única. Terá de proporcionar maior valor aos consumidores e criar valor a custos mais baixos. Uma maior eficiência significa custos mais baixos e, por conseguinte, maior lucratividade.

No final, todas as diferenças entre as empresas em termos de custos ou preços advêm do conjunto de atividades necessárias à criação, produção, venda e entrega dos seus produtos ou serviços. Os custos são gerados pelo exercício de atividades, e as vantagens de custo surgem do desempenho dessas atividades de forma mais eficiente do que a concorrência. Do mesmo modo, a diferenciação surge tanto da escolha de uma atividade única como da forma como é executada. As atividades são, portanto, os fatores-chave da vantagem competitiva. Logo, a vantagem ou desvantagem competitiva de uma empresa resulta do conjunto das suas atividades, e não apenas de algumas.

Por outro lado, a eficiência operacional significa exercer atividades semelhantes melhor do que os concorrentes. Inclui todo o tipo de práticas que permitem a uma empresa utilizar, da melhor forma, os seus recursos, por exemplo, reduzindo os defeitos dos produtos ou desenvolvendo produtos melhores e mais rapidamente. Pelo contrário, posicionamento estratégico significa exercer atividades diferentes dos concorrentes ou exercer atividades semelhantes de um modo diferente.

Algumas empresas conseguem obter mais dos seus recursos, pois eliminam os esforços redundantes, empregam tecnologia mais avançada, motivam melhor os funcionários ou possuem melhores competências para gerir uma atividade particular ou um conjunto de atividades. Tais diferenças na eficiência operacional explicam as diferenças de rentabilidade entre empresas concorrentes.

gestão de custos *versus* criação de valor

A estratégia competitiva consiste em ser diferente, significa escolher deliberadamente um conjunto diferente de atividades para fornecer uma combinação única de valor. A satisfação das necessidades do consumidor é sempre o objetivo de todo o gestor. As diferenças nas necessidades só resultam em posicionamentos corretos quando o melhor conjunto de atividades para a satisfação dos clientes, parceiros e aumento na lucratividade também variar. Se assim não fosse, todas as empresas conseguiriam satisfazer essas mesmas necessidades e não haveria nada único e original nos respectivos posicionamentos. Os administradores têm como desafio simultâneo, buscar a máxima satisfação do cliente, como diferencial visível à população, e gerir seus custos de forma satisfatória com objetivo de manter ou melhorar sua margem de lucro.

No primeiro caso, o *front office* são os diferenciais feitos pela empresa como atrativo aos clientes, criando valor ao produto como diferencial em

relação aos concorrentes, o que aumentará sua carteira de consumidores do serviço e conseqüente ganho em escala. Ao mesmo tempo, são as rotinas de *back office*, que darão margem a competitividade da empresa, a preocupação estratégica de gerir seus custos da melhor forma possível.

O ponto-chave de uma gestão estrategicamente eficiente para qualquer empresa é gerir suas atividades internas com um custo melhor possível e, com esse ganho adicional, investir constantemente em novas tecnologias e criação de valor para o cliente como forma de aumentar sua carteira de consumidores e conseqüente maximização dos lucros.

Detalhando um pouco mais essa ideia, para melhor desempenho das rotinas de *back office*, é preciso ter em mente duas ideias: a empresa precisa ter um custo-meta atual o qual, obrigatoriamente, deverá ser cumprido pela empresa e buscar novas formas para se chegar a um novo custo menor com a mesma qualidade ou a um custo igual com mais qualidade. O gestor também precisa ter a consciência de que deve fazer uma análise constante de seus custos como forma de identificar sua real necessidade e benefícios para empresa, deixando apenas os custos que são realmente úteis e que proporcionaram melhor qualidade de serviço e aumento da carteira de clientes.

Quanto às rotinas de *front office*, o gestor, em parceria com o marketing precisa conhecer quais as reais necessidades e expectativas de seus clientes para que crie valores realmente perceptíveis às pessoas e que estes sejam realmente atrativos. E essa busca deve ser constante porque o valor adicionado como diferencial no passado, com o tempo, pode ser insignificante e as necessidades serem completamente diferentes.

São essas atitudes de um bom administrador que leva a empresa a um sucesso e a um resultado positivo em seus lucros. E para ter um destaque no mercado em que atua e ser reconhecido na sua região como um diferencial é apenas uma questão de tempo.

referência principal **(utilizada para a construção deste capítulo)**

SANTANA, Ana Áurea Bastos Araujo. *Gerenciando custos, preços e valores: o estudo de caso de um laboratório de exames clínicos*. 2008. 58 f. Monografia (MBA em Controladoria) – Programa de Pós-Graduação Lato Sensu, Universidade Salvador, Salvador, 2007.



10

OS DESAFIOS DA FORMAÇÃO DOS PREÇOS

Capítulo elaborado por Adriano Leal Bruni a partir da monografia apresentada por André Fidalgo, Augusto César Schaeff, Fábio Bulhões, Paulo César Fernandes e Roberto Amoedo.

Morda mais do que você consegue mastigar, e mastigue.
Planeje mais do que você consegue fazer, e faça.

Autor desconhecido

objetivos do capítulo

Os desafios da formação dos preços são variados. A eficaz formação do preço de venda representa uma das mais desafiadoras atividades da Controladoria, discutida neste capítulo.

Ao final do capítulo, você deverá entender o processo de formação dos preços, entender os métodos de formação de preços e analisar os objetivos associados à precificação estratégica.

o processo de formação dos preços

Um dos processos mais importantes da empresa é o seu processo de formação de preço. Observa-se que preço é o valor que viabiliza a operação comercial que possibilita a troca de bens ou serviços. A formação de preço deve, segundo Bernardi (1998, p. 37), “[...] atingir o equilíbrio correto entre as necessidades dos consumidores, as soluções alternativas e a necessidade da empresa de cobrir seus custos”. Em decorrência disso, a definição do preço é condicionada pelo objetivo da empresa como um todo dividido nas classes apresentadas no Quadro 10.1.

- Objetivos orientados para a empresa: visam à continuidade da entidade, em que os principais interessados da perpetuidade são os empregados;
- Objetivos socialmente orientados: refletem a ideia de que as empresas são ferramentas na maximização do benefício social. Visam, assim, “manter uma sadia existência econômica, com os benefícios para a comunidade advindos diretamente desta posição” Ou seja, a missão da empresa é de intuito beneficente de suprir necessidades. Seu patrimônio é apenas um meio de atingir seu fim puramente social.
- Objetivos orientados para os acionistas: vários podem ser os objetivos, como maximização do lucro, do valor da empresa ou da riqueza dos acionistas. De qualquer forma, “na medida em que se pode avaliar quantitativamente, o objetivo total de uma empresa é obter um lucro satisfatório sobre os fundos nela investidos e coerente com manutenção de uma posição financeira sadia”.

Quadro 10.1: Objetivos relativos à formação dos preços.

No entanto, o modo como a formação de preço nas empresas era feita até então, induz a uma preocupação principal no problema preço final. Quando a participação no mercado de determinado produto reduzisse, ou seja, a solução comumente tomada a fim de retomar esta parcela perdida, era reduzir o preço de venda. O que essa decisão acarretava, na realidade, era um processo de declínio acelerado nos preços, no volume transacionado e ao fim, nos lucros. (NAGLE; HOGAN, 2007)

As técnicas utilizadas pelos responsáveis para determinar os valores a serem cobrados aos clientes pelos bens e serviços ofertados estão se atualizando. Pela própria maneira como o comércio internacional vem transformando as relações entre: cliente *versus* empresa e empresa *versus* concorrência, a neces-

tidade de adequar e rever a maneira como analisar e definir o ponto certo do quesito preço vira uma premissa primordial na maioria das grandes empresas, sobretudo aquelas que se posicionam em mercados estratégicos e altamente competitivos. Se por um lado uma redução no preço, do produto ou serviço, pode fazer com que as metas de vendas e consequente participação no mercado sejam alcançadas, por outro, esta ação pode gerar efeitos dramáticos na lucratividade do mesmo bem ou serviço. (COELHO, 2007)

Para um bem sucedido processo de formação de preços é necessária a interferência de diversas áreas da empresa. Não é o que sempre ocorre. Não é raro encontrar uma visão limitada para cada área. Por exemplo: enquanto a área financeira busca uma redução da margem de contribuição e com isso ignora a possibilidade de ganho de escala com aumento da margem e redução de custo, a área de marketing busca aplicar uma política de preço eficaz, possibilitando uma alta variação de preços e forte competitividade entre os negociadores que resulta em privilégios para os mais agressivos, resultando em diminuição final de preço. Nesse contexto é indiscutível que o processo de formação de preços é um dos problemas mais delicados das entidades, ainda mais no atual mundo competitivo. Assim o envolvimento de todos os setores da empresa, criando uma segura sinergia, é extremamente importante para a conclusão do processo de precificação eficiente, partindo da percepção da necessidade do cliente, da disposição de qual valor ele está disposto a pagar por estes produtos, de qual participação no mercado interessa a empresa, sem nunca esquecer o objetivo da lucratividade. (COELHO, 2007)

A administração deverá definir uma série de ações visando o planejamento detalhado de cada passo a ser dado, gerando expectativa de rentabilidade a curto, médio ou longo prazo. O planejamento das ações, implementações das políticas e procedimentos a serem adotados pela empresa, tais como: linhas de produção, comercialização, treinamentos e campanhas publicitárias, também deverão ser previstos e cumpridos de uma forma sistemática para que não ocorram surpresas desagradáveis ao longo do processo. (BERNARDI, 1998)

A formação de preços na atualidade tem cada vez mais necessidade de analisar outras questões que não simplesmente custos, participação de mercado, opiniões dos clientes sobre os produtos e etc. O modo como se buscavam as respostas aos problemas encontrados com vendas, eram diretos, limitados e óbvios. Os questionamentos realizados com esta forma de abordagem já não são suficientes para acompanhar o mercado globalizado. A realidade é que a formação de preço neste caso é tão simplória, que deixa de fora questões que invariavelmente teriam de ser levantadas e respondidas. (NAGLE; HOGAN, 2003)

Enquanto as empresas que utilizam as mesmas táticas de outrora estão preocupadas em saber qual o preço que o cliente está disposto a pagar pelo produto, as empresas modernas, adeptas a outros tipos de abordagem estratégica, perguntam-se o valor cobrado ao cliente é justificável pelo serviço ou produto oferecido, ou se há possibilidade de melhorar a comunicação deste valor, justificando ao cliente porque o preço é mais elevado do que o do concorrente. (NAGLE; HOGAN, 2003)

A maneira utilizada até pouco tempo atrás pelas empresas parece estar defasada. O modo como se buscavam as respostas aos problemas encontrados com vendas, eram diretos, limitados e óbvios. Os questionamentos realizados com esta forma de abordagem já não são suficientes para acompanhar o mercado globalizado. Anteriormente, as empresas, e que fique claro, existem inúmeras que ainda utilizam as mesmas técnicas, preocupavam-se em levantar questões apenas no fim do processo de construção do produto, na maioria das vezes, decidindo simplesmente o valor da venda para o cliente. Muitas vezes, ao continuar com as mesmas análises feitas antes do lançamento do bem ou serviço, as empresas não conseguem chegar a outras soluções, a não ser a de reduzir o valor final, e, conseqüentemente, reduzir lucros, e posterior participação no mercado. (NAGLE; HOGAN, 2003)

O processo de precificação tem de ser proativo, provocador, sempre em busca de novas e maiores recompensas. Nem sempre manter participação de mercado significa manter a rentabilidade das vendas. Receita não significa lucro. Um dos objetivos da estratégia de formação de preço é justamente definir as margens aceitáveis de cada negócio, nas vendas de cada produto. Por mais que pareça difícil de entender esta condição, é necessário que as empresas entendam que quantidade não significa qualidade. (COELHO, 2007)

métodos de formação de preços

Todos os métodos de formação de preços derivam de três principais métodos: precificação com base nos custos, ou custo mais margem, precificação baseada no valor ao cliente e precificação baseada na concorrência. (NAGLE; HOGAN, 2003)

Formação de preços com base nos custos. Esse é o método mais utilizado entre as empresas, pois visa, unicamente, a cobertura dos custos e obtenção de lucro. Assim as empresas se lançam a compilar todos os custos que estão ligados à produção desse produto ou serviço, definem sua

margem de lucro desejada e aplicam sobre eles, resultando no preço final ao consumidor. (COELHO, 2007)

Existem várias observações a serem feitas sobre esta tática de precificar. A primeira delas, é que se torna muito simples para os profissionais financeiros, responsáveis muitas vezes pela formação dos preços, ir alocando custos e mais custos, numa tabela progressiva, ao fim que se chegará a um valor de custo básico, de onde não há como reduzir um centavo sequer. O lucro é determinado, e se por acaso este produto, precisar ter seu valor de venda reduzido, não são os custos que serão reduzidos, apenas a margem de lucro do bem ou serviço. Diante deste fato, a empresa e os profissionais financeiros, culpam o marketing pela não venda dos produtos, alegando que a falha foi operacional de vendas. (NAGLE; HOGAN, 2003)

Na teoria é um guia para alcançar a lucratividade, na prática demonstra uma incapacidade na administração dos custos da empresa. Além disso, na maioria dos ramos de negócios, não é possível determinar o custo unitário do produto sem antes definir seu preço, pois os custos unitários irão variar de acordo com o volume. Como uma parte significativa dos custos é fixa, se faz necessário rateá-los de forma correta, para alcançar o custo unitário. Infelizmente estas alocações dependem do volume de produção, que se modificam justamente conforme o preço. (NAGLE; HOGAN, 2003)

Na tentativa de fixar o valor corretamente, os profissionais responsáveis pela definição dos preços o fazem sem levar em consideração o volume, o que transforma o preço sugerido como uma mera suposição do valor correto, muitas vezes causando perda na margem de lucro de cada um deles. Para muitos empresários não é muito fácil entender este jogo do volume *versus* custo fixo. Na realidade soa como absurda esta afirmação.

No entanto, o que na teoria para muitos empresários é inaceitável, na prática, converte-se na mais pura e simples conta de adição e subtração. Se o valor do produto tem um acréscimo, a consequência direta e esperada será a redução no número de unidades vendidas. Isso fará com que o custo fixo aumente ainda mais, pois existirão poucas unidades para alocar os custos fixos. Na verdade, a margem de lucro reduzirá cada vez mais, pois os custos fixos terão que ser rateados por cada vez menos produtos. (COELHO, 2007)

Nesta situação, é válido reduzir o valor do produto, pois a quantidade produzida aumentará, conforme as vendas. Sendo assim, o custo fixo poderá ser rateado em mais quantidades, reduzindo o custo unitário do produto, e consequente aumento da margem de lucro. (COELHO, 2007)

Mas não é somente nesse caso que este método de precificação pode prejudicar a empresa. Dependendo do tipo de mercado e da indústria, ele

pode adiar e até desperdiçar o aumento da margem de lucro. Em mercados de produtos fortes, baseado em tecnologia, o responsável pela formação dos preços, define o preço baseado no custo inicial do produto. No entanto, o gerente de produto e vendas solicita a redução para preços menores a fim de bater as metas nas vendas, sem se preocupar em analisar se a questão por detrás da redução de vendas era mesmo o preço. Após o novo rateio nos custos fixos, os preços-base estão definidos, e dificilmente serão atualizados, neste caso para cima, mesmo quando a quantidade de unidades vendidas ultrapassa a meta de vendas anterior à redução de preço. (NAGLE; HOGAN, 2003)

No método baseado em custo mais margem, os departamentos de fabricação e engenharia projetam e produzem o que pode ser considerado como um produto interessante. Depois realizam mais investimentos, gerando mais custos na tentativa de adicionar características positivas ao produto. Em seguida a área financeira reúne os custos e chega a um preço-alvo para os produtos. A partir daí é que o marketing entra em cena na tentativa de demonstrar ao cliente um valor suficiente que justifique o preço cobrado por este produto. Se por acaso os preços não forem aceitos pelo cliente, será necessário reduzir o valor, reduzindo a margem de lucro, pois todos os demais custos já estão alocados e rateados. (NAGLE; HOGAN, 2003)

Infelizmente este método, apesar de ser o mais utilizado pelas empresas, é um dos mais equivocados, pois não relaciona na ordem real de importância, os aspectos que deveriam ser realmente analisados. (NAGLE; HOGAN, 2003)

Formação de preços baseado no valor ao cliente. Algumas empresas perceberam o quanto equivocado estava definir preço baseado na tática custo mais margem. Seria necessário trabalhar com uma estratégia de precificação que refletisse as condições do mercado nos valores que seriam repassados aos clientes. (NAGLE; HOGAN, 2003)

Existem algumas organizações que possuem em seu portfólio de produtos alguns itens que sofreram juízo de valor, que passaram ao cliente alguma informação, alguma mensagem, que o fez permitir dar valor a este produto, mas que não passou por nenhuma estratégia para chegar a tanto. A empresa nem sabe dizer neste caso, qual o motivo pelo qual o cliente adquiriu valor a este ou aquele produto. (COELHO, 2007) Entenda por valores, não apenas o preço final do produto, mas sim, o valor que este produto ou serviço representa para o cliente. Qual a percentagem de satisfação, e do atendimento as necessidades de cada cliente. (NAGLE; HOGAN, 2003)

Ao utilizar esta tática como formação de preço, a empresa preocupa-se, como na maioria dos casos, com a quantidade de produtos e serviços vendidos. Na realidade esta deveria preocupar-se com a estratégia para determinar o preço mais lucrativo, através da busca por mais valor. Não adianta vender muito mais, se a margem de lucro está sendo reduzida para tal ação. Sendo assim, fixa-se o preço que o cliente está disposto a pagar, e não o preço verdadeiro que o produto vale. (NAGLE; HOGAN, 2003)

Dois grandes problemas podem ser causados em decorrência da escolha deste tipo de estratégia para formação de preço, conforme destacado no Quadro 10.2.

1) Compradores experientes dificilmente são honestos no que diz respeito a quanto estariam dispostos a pagar pelo produto. Profissionais que trabalham nesta área são especialistas em negociar valores cada vez mais baixos, e condições de pagamentos ainda mais vantajosas, sem deixar transparecer o quão significativo é aquele produto para a sua produção. São peritos na arte de enganar o vendedor.

2) O segundo ponto envolve as principais áreas da empresa, setor de vendas e marketing. Infelizmente ambos, utilizam diversas vezes a saída de reduzir o preço do produto, na tentativa de alcançarem as metas estabelecidas. Isso faz com que ocorra uma redução significativa nas margens de lucros anteriormente esperadas, em detrimento de um maior número de unidades vendidas. Existem algumas situações em que esta decisão precisa ser tomada, mas não pode ser considerada a primeira saída. (COELHO, 2007; NAGLE; HOGAN, 2008)

Quadro 10.2: Problemas relativos à formação de preços.

Marketing e vendas são responsáveis por elevar o valor do produto ao cliente. Expondo por que o produto ou serviço tem aquele valor diferenciado, atenderá as expectativas dele e suprirá as suas necessidades. Muitas vezes o preço do produto não é alto, o cliente é que não foi devidamente informado do verdadeiro valor do bem. (NAGLE; HOGAN, 2003)

Em lançamentos de novos produtos, sobretudo aqueles mais inovadores, os preços muitas vezes são colocados de modo menor, o que difere totalmente do correto. O correto é explicar ao cliente, fazer chegar à informação de porque este produto revolucionário custa mais do que o anterior a venda no mercado. (COELHO, 2007)

Se a empresa optar por cobrar um valor menor no momento do lançamento do produto, os clientes ainda que satisfeitos, posteriormente não se

sentirão muito propensos a pagar um valor maior, pois já estarão acostumados a terem suas necessidades atendidas com produto/serviço daquele valor reduzido. (NAGLE; HOGAN, 2003)

A atenção redobrada ao lançar um novo produto ou serviço é não se preocupar com quanto os clientes que nunca usaram seu produto estariam dispostos a pagar por ele. Ao invés disso, invista na comunicação ao cliente, expondo o porquê do preço diferenciado.

Formação de preços baseado na concorrência. Nessa abordagem de precificação, são as condições competitivas que ditam os preços dos produtos. O objetivo desta tática é atingir as metas de vendas. No entanto, como já citado anteriormente, maior participação no mercado não necessariamente significa maiores lucros. (NAGLE; HOGAN, 2003)

Os preços dos produtos não devem ser reduzidos com o objetivo de alcançar as metas traçadas, mas apenas quando ficar claro que já não há como justificar o valor do bem ou serviço ao cliente, quando em comparado pela concorrência. (NAGLE; HOGAN, 2003)

Muitas empresas reduzem seus preços de venda ao consumidor, sem se dar conta do grande passo rumo ao prejuízo disfarçado. Os setores de venda estimulam a redução exacerbada de valores, em busca de um único objetivo, bater metas de vendas. (COELHO, 2007)

O corte de preço é uma resposta imediatista, em que se oferece uma vantagem competitiva de curtíssimo prazo, à custa de margens mais baixas muitas vezes de forma permanente, já que a concorrência poderá optar pela mesma estratégia, entrando num espiral extremamente perigoso. (NAGLE; HOGAN, 2003)

Algumas empresas não treinam suas equipes de marketing para desenvolver o produto ou serviço junto ao cliente, mostrando-o as justificativas pelo fato de ter um preço mais elevado que o da concorrência, mas que em contra partida, está adquirindo um produto diferenciado, que suprirá suas necessidades. (COELHO, 2007)

Propaganda, um projeto de diferenciação de produto e melhor distribuição, não necessariamente representam um aumento nas vendas, mas um incremento no valor dos produtos e serviços ao cliente, que ao longo prazo pode-se tornar um diferencial muito vantajoso. (NAGLE; HOGAN, 2003)

O objetivo correto da estratégia de precificação seria encontrar a combinação entre a margem e a participação de mercado, que levasse a maximização do lucro a longo prazo. Pois, na maioria das vezes, a diferenciação do produto é o que o faz ser lucrativo. Empresas que possuem produtos

e serviços diferenciados, não procuram comparação entre os preços ofertados e seus concorrentes. Os produtos não possuem comparações entre os concorrentes. Os valores que os clientes percebem nestes, não percebem em outro concorrente. A única preocupação é aumentar cada vez mais o valor do cliente ao produto. O preço subirá exponencialmente, acompanhando o interesse e satisfação do cliente pelo bem. (NAGLE; HOGAN, 2003)

precificação estratégica

A precificação estratégica não se apresenta necessariamente como uma tática de formação de preços, mas como uma maneira de analisar e observar as necessidades e barreiras no momento de determinar preços, que as empresas insistem em optar, maneiras limitadas, errôneas, de baixa estratégia, de poucas informações, de análises simples e de fracos planejamentos. (COLHO, 2007)

A precificação estratégica segue o caminho inverso do que as táticas baseiam-se. Inicialmente, é levantado que tipo de cliente a empresa gostaria de alcançar, qual nicho tem interesse em ofertar novos produtos, ou aqueles já existentes. Em seguida, que valor estes clientes estão dispostos a pagar por tal produto ou serviço. Na sequência, as questões tornam-se inteiramente internas, como o preço final que este produto pode custar, o custo máximo e por fim, o produto. (NAGLE; HOGAN, 2003)

Os engenheiros da empresa são convidados (entenda-se obrigados) a encontrar maneiras e formas de reduzir os custos de fabricação, seja nas peças, seja nos processos. O elemento principal da precificação estratégica é a obtenção do lucro. Esta é a principal meta de qualquer precificação estratégica. Infelizmente, alguns gerentes, preocupados mais com a participação de mercado, e com as metas de vendas do que com o lucro, deixam este elemento tão vital, que é a razão de ser de todas as empresas, em segundo plano. Não em raras exceções, ele se autoestima, alegando estratégia de recuperação de mercado, a redução temporária dos lucros. No entanto, o cliente acostuma-se a pagar menos pelo mesmo produto que o satisfaz, fazendo com que a margem nunca mais volte a ser mesma no mesmo produto. (NAGLE; HOGAN, 2003)

Uma precificação inadequada pode acabar com o tempo de vida útil de um produto. A melhor forma de se preparar para a concorrência, é desenvolver produtos cada vez mais diferenciados, com preços diferenciados, mas com o mais importante, a mensagem de valor transmitida de modo correto ao cliente. (NAGLE; HOGAN, 2003)

O cliente precisa ter seu comportamento analisado, acompanhado, de modo proativo, e não adaptar-se simplesmente a este comportamento. Um novo cliente, não familiarizado com o preço do produto, pode achá-lo alto. No entanto, a solução não é a redução do preço, e sim a educação do cliente sobre as vantagens que levam o produto a diferenciar-se dos demais, exigindo para tanto um custo mais elevado. Quando um grupo de clientes sinaliza que o produto ou serviço não satisfaz plenamente as suas necessidades, o adequado é reposicionar este item para um diferente segmento de clientes, que o valorizem mais, ou na pior das hipóteses, separar atributos que não estejam sendo valorizados. (NAGLE; HOGAN, 2003)

Recorrer simplesmente à redução de preços irá desvalorizar este produto e serviço, não só aos clientes que não necessitam dele, mas perante os demais, que possivelmente estariam dispostos a pagar o valor mais alto, e ter as suas necessidades atendidas plenamente. O preço por si só nunca é a única causa nos problemas com os clientes, e na maioria das vezes, nem surge como problema. A maior parte dos problemas está inserida na não satisfação das necessidades, o que remonta a um posicionamento inadequado do produto junto aos clientes, ou ao grupo equivocado de clientes. (NAGLE; HOGAN, 2003)

Uma estratégia de precificação abrange a análise de alguns elementos importantíssimos para o sucesso no lançamento de um produto ou serviço. (COELHO, 2007) Inicialmente é preciso um estudo aprofundado do valor que este novo serviço ou produto irá proporcionar aos clientes e se as necessidades destes serão alcançadas. Sendo esta etapa esquecida ou deixada de lado, certamente o resultado desta estratégia será o fracasso junto ao público. Após esta etapa inicial (nunca é redundância afirmar que é a mais importante), a empresa está pronta para preparar uma estrutura de preços, que ditará como as ofertas terão seu preço encontrado. Depois de preparada a estrutura de preço, o marketing pode iniciar o trabalho de desenvolver mensagens e ferramentas com o intuito de comunicar aos clientes o valor do produto ou serviço. (NAGLE; HOGAN, 2003)

O próximo passo antes de obter o nível de preço, é aperfeiçoar a política de preço, que assegurará que os processos de definição de preço sejam capazes de garantir a manutenção desta estrutura de precificação, mesmo com a batalha entre concorrentes e clientes. (NAGLE; HOGAN, 2003)

A criação de valor. Não é uma tarefa simples definir o quanto de valor os clientes estabelecem por um produto ou serviço. Os gerentes de produto têm esta função, e é esperado deles, pela empresa, que este número esteja o

mais próximo possível da realidade. (NAGLE; HOGAN, 2003) O fato é que a maioria das empresas dificilmente consegue mensurar quanto valor seus produtos geram aos seus clientes.

O gerente de produto comumente solicita ao marketing para que mesure a percepção do cliente para com os produtos oferecidos. Este setor aplica pesquisas de necessidades e graus de satisfação para os clientes com relação aos produtos e serviços ofertados pela empresa. No entanto, há uma dificuldade em mensurar para valores a percepção de quanto o cliente considera-se satisfeito com o produto, e quanto a mais do que o concorrente, esta satisfação representa em valores monetários. (NAGLE; HOGAN, 2003)

A relação de valor *versus* necessidades atendidas nem sempre seguem juntas no momento da criação de valor. A empresa deve se preocupar em desenvolver valor em primeiro lugar, ainda que em alguns momentos, estes dois elementos estejam unidos para o cliente. Normalmente as empresas preocupam-se em desenvolver produtos que satisfaçam as necessidades e deem prazer aos consumidores. Entretanto, quando o preço desse item eleva-se, muitos consumidores se dispõem a abrir mão dele em troca de outro com um preço mais baixo. (NAGLE; HOGAN, 2003) É por este motivo que o desafio primaz da precificação é compreender o que cria valor significativo a diferentes tipos de clientes e não somente criar produtos que satisfaçam os clientes. Este motivo sempre poderá ser subjugado pela relação com o preço. (COELHO, 2007)

Estrutura de preço. O ponto seguinte é elaborar uma estrutura de preço que seja capaz de alinhar o preço ao valor a ser entregue. De qualquer maneira, sempre existirão clientes que receberão o preço errado. Se precificar o produto para clientes de alto valor, alguns clientes de baixo valor estarão fora do alcance, reduzindo assim os lucros com as vendas. Do contrário, se precificar baixo para atender a maioria dos clientes, a empresa irá perder a chance de lucro que um produto poderia fornecer, pois estará sendo repassado aos clientes por um valor bem abaixo do seu potencial, isso sem falar na má impressão que será causada em alguns clientes de alto valor, que entenderá esta manobra como uma demonstração de que a própria empresa não dá valor aos seus produtos, mesmo que estes julguem-se diferentes perante aos demais. (NAGLE; HOGAN, 2003)

Comunicação do preço e do valor. Na estratégia para a precificação, não basta perceber o valor que os produtos geram nos consumidores e definir uma estrutura de preço para precificar os produtos. Faz-se necessário uma

estratégia de comunicação destes valores aos clientes. Muitos clientes não percebem o valor do produto porque não foram informados sobre os seus atributos, e sobre as detalhes que fazem com que o alto nível de preço seja justificado não só pela satisfação das necessidades, mas pelo mais importante, o valor que este item lhe transmite. (NAGLE; HOGAN, 2003)

Política de preço. Este item como os demais, tem peso fundamental nos processo de precificação. Uma política de preços mal definida, fornece margem para que em uma negociação, os clientes levem a melhor perante a empresa, empurrando, na maioria das vezes, as regras para escanteio, e reduzindo a lucratividade da empresa, quando não trazendo a médio e longo prazo prejuízo para a organização. (NAGLE; HOGAN, 2003) A precificação estratégica precisa definir as políticas de preço formais e informais, além das expectativas dos comportamentos entre empresa e clientes, para que em um processo de negociação, a não clareza com relação aos limites, estimule os clientes a testar além desses. (NAGLE; HOGAN, 2003)

Nível de preço. Este último ponto é sem dúvida o mais importante. Entretanto, se os quatro anteriores foram analisados cuidadosamente pela empresa, no processo de precificação estratégica, o nível de preço a ser definido, que é composto por uma série de perguntas, terá possibilidade de alcançar respostas com mais facilidade. (NAGLE; HOGAN, 2003)

O principal objetivo para a fixação de preços é o alcance da lucratividade. Quanto maior melhor. Cada setor na empresa acredita e possui uma visão diferente do que é realmente necessário para atingir esta meta. O setor de vendas tem certeza absoluta de que os preços baixos serão recompensados pelo maior índice nas vendas, e conseqüente volume de transações. O marketing sustenta que o preço deve ser definido baseado na manutenção da participação no mercado, que ao longo prazo acarretará em lucro. (NAGLE; HOGAN, 2003)

Não existe análise incorreta de nenhum destes setores. Entretanto, nenhuma delas pode ser levada em única consideração no momento de definir o nível de preço. A precificação estratégica tem o objetivo de absorver todas as análises, por mais insuficientes e limitadas que sejam, e criar um processo sistemático, que converta diversos pontos, como custos, concorrência, valor do cliente e objetivos estratégicos, no preço final correto. (NAGLE; HOGAN, 2003)

referência principal
(utilizada para a construção deste capítulo)

FIDALGO, André et al. *Formação e gestão de preços: um estudo de casos em Salvador* (2008). 2008. 41 f. Monografia (MBA em Controladoria) – Programa de Pós-Graduação Lato Sensu, Universidade Salvador, Salvador, 2008.



11

OS DESAFIOS DA FORMAÇÃO ESTRATÉGICA DOS PREÇOS

Capítulo elaborado por Adriano Leal Bruni a partir da monografia apresentada por Ednaldo dos Santos Almeida, José Valdir Garcia da Silva Junior, Lusiane Rebouças Fonseca Cafezeiro, Moreno da Silva Figueiredo e Sheila Ribeiro Santiago.

A estratégia é a ciência do emprego do tempo e do espaço. Sou menos avaro com o espaço do que com o tempo. O espaço pode ser resgatado. O tempo perdido, jamais.

Napoleão Bonaparte

objetivos do capítulo

Os custos incorridos e a intervenção sobre a criação de valor precisam ser devidamente entendidos no momento da formação dos preços. Este capítulo enfatiza a formação estratégica dos preços, que analisa as relações entre gastos incorridos e valores percebidos.

Ao final do capítulo, você deverá entender a importância do preço do produto para as empresas, compreender erros usuais na definição de preço, analisar o papel do preço no composto de marketing e analisar o custeio alvo.

conceitos de preço

Segundo Churchill Jr. e Peter (2003, p. 273), preço “[...] é a quantidade de dinheiro, bens ou serviços que deve ser dada para se adquirir a propriedade ou uso de um produto”. Sardinha (1995, p. 51) define que “[...] o preço é o elemento quantitativo que resume de forma numérica as estratégias de marketing que a empresa tentou seguir”.

McCarthy (1982) define como preço o que é cobrado por algo, mesmo que este seja avaliado de forma incorreta. É a expressão monetária de algum bem ou serviço. Czinkota (2001) afirma que o preço é uma troca, considerando que toda troca envolve um preço que nem sempre é monetário. Junto com o conceito de Churchill Jr. e Peter (2003), estes podem ser considerados os mais completos, na medida em que consideram também fatores não monetários. O preço é apenas uma parte do custo total que os consumidores pagam em uma troca, pois esta inclui também o esforço mental e comportamental despendidos, além de desempenhar dois papéis, ou seja, se a compra será efetuada e se ela será lucrativa. (CHURCHILL JR.; PETER, 2003) Sardinha (1995) consegue reforçar a dependência do preço às outras variáveis do composto de marketing.

Monroe (1990) descreve em sua teoria do comportamento do consumidor a existência de duas decisões a serem tomadas pelos compradores: quais produtos devem ser comprados e quanto comprar de cada produto. A necessidade ou utilidade para o comprador é o que define os produtos que serão comprados. A quantidade de cada produto a ser comprado é estabelecida com base na avaliação do preço do produto, preços dos produtos concorrentes, da renda, gosto e preferências do comprador.

Quando o comprador sente que atingiu o grau máximo de sua satisfação, enfim a escolha foi feita. O importante para o comprador são os preços relativos aos outros produtos que satisfazem a mesma necessidade. Para definir se o preço é adequado para o comprador é necessário medir suas preferências em relação às suas opções. Quanto mais o consumidor se interessa por um produto em relação a outro, maior é o benefício percebido desse produto e maior o preço que se predispõe a pagar por ele.

a importância do preço do produto para as empresas

Maior diferenciação dos produtos, desenvolvimento tecnológico e globalização da economia, são fatores que tornaram o preço um dos principais determinantes para a escolha de produtos pelos compradores. (MONROE, 1990) É um dos elementos-chave para alcançar o volume de vendas desejado e, por consequência, tem grande impacto nos lucros das empresas. O preço tem também papel fundamental na percepção da qualidade do produto pelos consumidores.

Relação Preço e Qualidade. Monroe (1990) define dois papéis fundamentais para o preço: o papel alocativo e o papel de sinalizador de qualidade. O preço define como os recursos devem ser usados, determina quais produtos devem ser produzidos e em que quantidade. Preços determinam como e para quem esses produtos devem ser produzidos. Stanton, Walker e Etzel (2001) acrescentam que os preços afetam a posição da empresa, bem como a sua participação no mercado, tendo grande influência na sua receita e no seu plano de marketing. Cooper e Slagmulder (2000) apresentam uma metodologia, o *target costing*, ou custeio alvo, através do qual o preço de mercado é que vai definir o custo interno do produto. A partir da estimativa do preço de mercado, a empresa define a margem desejada e então trabalha o custo máximo que o produto pode ter.

O outro papel de sinalizador de qualidade, quando os produtos não são conhecidos e há diferença de preço significativa, a intenção de compra é praticamente a mesma. Apesar das diferenças de preço, a maioria dos consumidores escolhe o produto mais caro, mostrando que, quando não se conhece o produto, o preço pode ser um sinalizador da qualidade. (NAGLE; HOLDEN, 1995)

Importância Estratégica da Precificação. Para Monroe (1990), a ampliação da importância dos preços se dá por força de alguns fatores, tais como: a) desenvolvimento tecnológico: a tecnologia mais avançada diminui o ciclo de vida do produto, ou seja, o tempo para retorno do investimento cai; b) proliferação de novos produtos: cada vez mais produtos com uma linha expandida e produtos diferenciados; c) aumento da demanda por serviços: produto com serviços agregados, era de customização dos produtos; d) globalização e competição externa: o mundo não tem mais fronteiras comerciais; e) controle sociedade e governo: A Organização Mundial do Comércio (OMC) na esfera global, o Conselho Administrativo

de Defesa Econômica (CADE) e Órgão de Proteção e Defesa do Consumidor (PROCON) no âmbito nacional, dentre outros, têm desempenhado papel importante para evitar abusos nos preços.

Kotler, Jain e Maesincee (2002) reforçam que a diminuição das margens de lucro das empresas se tornou uma constante em vista do acirramento da competição, seja através da diminuição dos preços, seja através do maior custo para oferecer mais serviços ou diferenciação nos produtos, visando superar a concorrência. O conhecimento profundo do que é valor para o mercado alvo é determinante para se ofertar o produto mais adequado possível.

erros na definição de preço

Simon e Dolan (1998) e Kotler (2000) relacionam os seguintes erros como os mais comuns cometidos pelas empresas ao compor seus preços: a) preços excessivamente voltados para custos; b) falta de flexibilidade comercial; c) separar o preço do restante do composto de marketing; d) preços não suficientemente segmentados ou uniformidade exagerada.

Nagle e Holden (1995) acreditam que as empresas não devem delegar a responsabilidade dos preços aos vendedores ou ao canal de distribuição, pois elas podem estar comprometendo o futuro estratégico do negócio. Deve haver harmonia entre a área financeira e a de marketing, de modo a atingir lucros desejados e a satisfação do cliente simultaneamente.

As práticas mais utilizadas pelas empresas para a formação de preços são: colocar uma margem sobre os custos (*driven cost pricing*), ou acompanhar os preços da concorrência (*competition driven pricing*). Estes métodos nem sempre funcionam bem.

o preço e o composto de marketing

Segundo Nagle e Holden (1995, p. 180), “[...] é errado ver o preço como um elemento independente da estratégia de marketing. O preço deve ser parte integrante da estratégia, não meramente uma decisão posterior”.

Siqueira (1992) argumenta que, no marketing moderno, procura-se trabalhar com variáveis não relacionadas a preço para conquistar clientes: é o conceito do produto ampliado. Assim, serviços pré e pós venda, embalagens diferenciadas e assistência técnica, dentre outros, são fundamentais para se diferenciar um produto e evitar a disputa com a concorrência somente baseada em preços. “O preço deve ser visto como parte do produto oferecido e a

estratégia de precificação deve ser vista, como um complemento da estratégia do produto”. (WEBSTER, 1991, p. 89) O autor reforça que o preço interage com os outros elementos do Marketing Mix e a estratégia de preços deve ser parte da estratégia do produto para formar um programa de marketing consistente e eficiente. Nos tópicos seguintes será detalhado cada elemento do marketing mix.

Composto Promocional. Segundo Stanton, Walker e Etzel (2001), o objetivo do composto promocional é mudar o padrão de demanda de um produto. O aumento de vendas vem acompanhado, na maior parte das vezes, das mudanças na política comercial do produto. Segundo Nagle e Holden (1995), uma propaganda focada no preço aumenta a sensibilidade a preço dos consumidores, enquanto a propaganda focada no valor de certos atributos do produto ou na imagem de marca tende a minimizar este efeito.

Farris e Reibstein (1996 apud KOTLER, 1998) elaboraram estudo de relacionamento entre propaganda, qualidade e preço. Chegaram à conclusão de que havia uma relação muito forte de aumento dos preços praticados quando o orçamento de propaganda era elevado, principalmente para produtos no estágio da maturidade, empresas líderes de mercado e produtos de custo baixo.

No caso de produtos industriais ou de produtos de consumo duráveis, a área de vendas é essencial para o sucesso de uma política de preços. Nagle e Holden (1995) argumentam que os vendedores são muito importantes nos resultados de preço e propõe o reforço do treinamento sobre informações do valor e dos benefícios do produto. Outra proposta é que a remuneração não deveria ser baseada em volume de vendas e sim em acréscimo das margens. Shapiro (1998) reforça esta tese, afirmando que a área de vendas deve ser criadora de preços ao invés de destruidora de preços. O caminho para isto é gerar valor para o cliente, atuando de uma forma segmentada (o valor varia de um segmento para outro) e oferecendo um produto ou serviço diferente da concorrência. Segundo Nagle e Holden (1995), existem dois tipos de estratégias de vendas: baixo esforço de vendas – baixo preço, e alto esforço de vendas – alto preço. Produtos relativamente simples ou que os atributos de diferenciação estão óbvios para o comprador adotam a estratégia de baixo esforço de vendas, pois, mesmo com um esforço intenso, o vendedor pode acrescentar pouco. Entretanto, produtos diferenciados ou de difícil mensuração dos ganhos para o cliente requerem um esforço de vendas alto para justificar o alto preço. “Um erro bastante comum no processo de venda é enfatizar em demasia as características do produto em vez de seus benefícios para o cliente”. (KOTLER, 1998)

Esta é a base do conceito valor econômico, isto é, a possibilidade de se demonstrar um menor custo para o cliente. O conceito de valor econômico é descrito por Nagle e Holden (1995), como a soma do valor de referência com o valor de diferenciação. O valor de referência é o do melhor concorrente e o valor de diferenciação são as diferenças entre o produto oferecido comparado com o do melhor concorrente, que pode ser positivo ou negativo. A avaliação é sempre do ponto de vista do custo para o cliente. Moreira (1999) sintetiza a principal finalidade desta teoria, concluindo que a melhor abordagem deve ser o custo para o cliente, ao invés do preço. Os principais aspectos seriam, por exemplo, melhorar a produtividade do cliente, melhorar a facilidade e conveniência de compra. O que se pretende é a criação do valor percebido superior, através de um menor custo para o cliente. Este discurso deve ser reforçado ou pela área de vendas ou por uma propaganda direcionada visando potencializar os pontos positivos da empresa.

As promoções de vendas são instrumentos de estímulo da demanda, tais como: cupons, prêmios, bonificações, etc. Segundo Monroe (1990, p. 219) “[...] as promoções de vendas são vistas pelos consumidores como um método aceitável de redução de preços”. O autor salienta que os consumidores devem perceber este desconto como vantajoso, caso contrário, o impacto no aumento de vendas não será suficiente para compensar a diminuição das margens. A promoção de vendas normalmente é utilizada em conjunto com a propaganda e a venda pessoal e tem o inconveniente de ser uma tática de curto prazo e que pode afetar negativamente a imagem do produto. Este fator pode alterar o valor percebido do produto, influenciando no preço a ser colocado no futuro. Portanto, as promoções devem ser devidamente planejadas, de forma a não contribuírem para uma percepção de qualidade inferior do produto.

Produto. Segundo Nagle e Holden (1995, p. 54), “[...] a administração do produto é a mais poderosa ferramenta de influência dos preços”. O produto pode influenciar o preço, dependendo do ciclo de vida do produto, do segmento de mercado de atuação e do nível de diferenciação do produto.

No ciclo de vida de introdução e crescimento o preço é mais alto e na maturidade a tendência é de queda dos preços. Porém, é possível rejuvenescer o produto ou aumentar o período de cada ciclo, trabalhando o produto com criatividade e percebendo as mudanças no ambiente. Para obter a melhor eficácia do seu produto com relação a custo *versus* preço, o administrador deve determinar qual segmento de mercado percebe mais valor no seu produto, elegendo este para ser o seu mercado alvo. Clientes diferentes valo-

rizam o mesmo produto diferentemente. Por isso, a segmentação é chave para melhorar os resultados.

Para saber quais são as melhorias que devem ser feitas no produto para crescer a competitividade, o conceito de valor é fundamental. O valor percebido possibilitará, ao mesmo tempo, diferenciar o produto e identificar os preços mais adequados para o mercado alvo.

preço e valor

O conceito de valor e como ele é percebido pelos clientes é fundamental quando se pretende definir o preço de um produto. Segundo Sardinha (1995), para ser um formador de preços proativo são necessários dois pré-requisitos: a) saber, como o preço impacta no ambiente, na relação com os clientes, com a concorrência, e na alteração da demanda, dentre outros; b) saber, como os clientes percebem o preço e suas variações.

Para Moreira (1999, p. 13), “[...] o verdadeiro preço a ser cobrado deve refletir o valor para o cliente e não uma mera equação de custos”. Apesar de todas as estratégias existentes para as empresas determinarem o preço de seus produtos, quem irá decidir se esse preço é adequado ou não é o consumidor final. De nada adianta uma companhia definir sobre preço de seus bens ou serviços se o cliente não estiver disposto a pagar a quantia estipulada. O ideal é que a política de formação de preço seja orientada para o consumidor, claro que de forma a cobrir os custos da empresa e a geração de algum lucro, mas também analisando como os produtos atribuem benefícios, definindo um preço justo e a esse valor percebido pelo usuário. Um consumidor racional somente irá comprar um produto quando o valor percebido for maior que o valor pago por este item. O valor atribuído ao produto pode se caracterizar por diversas formas como a qualidade, o gosto, a ambientação, o status entre outros, sendo que esses atributos variam conforme os diferentes segmentos de consumidores e as diferentes situações de compra.

Monroe (1990) trabalha os fatores que interferem na percepção dos consumidores no momento da compra de um produto. O processo segue a sequência caracterizada a seguir. Parte-se do preço objetivo (aquele que está na etiqueta do produto). O preço objetivo sofre alterações na mente do consumidor através de alguns fatores: pode-se alterar a percepção de preços dos consumidores, dependendo da forma de apresentação, mostrando vantagens e desvantagens no processo de compra, utilizando fatores psicológicos, etc. O preço percebido é fundamental para os administradores de preço, pois ele leva em conta outros fatores que tornarão o preço objetivo inferior ao preço

real na mente dos consumidores. Para isto faz-se necessária utilização de algumas táticas para modificar esta percepção. A seguir apresenta-se um detalhamento destas táticas.

Alterações de preços: podem-se apresentar as seguintes formas de alterar o preço percebido: a) a quantidade de produtos e serviços: oferecer uma maior quantidade de produto pelo mesmo preço; b) a qualidade de produtos e serviços: oferecer produtos com qualidade superior pelo mesmo preço; c) os bônus ou descontos oferecidos: oferecer descontos pela compra de maiores quantidades, bônus por fidelidade, etc; d) o local e período de fornecimento: oferecer descontos para o cliente que levar a mercadoria, em vez de recebê-la em casa; e) o prazo de pagamento ou despesa financeira: aumentar o prazo de pagamento ou diminuir a taxa de juros cobrada; f) a forma de pagamento: aceitar outras formas de pagamento, tais como cartões de crédito, vales, cupons, etc.

Fatores psicológicos: por meio de fatores psicológicos podem-se alterar a percepção do consumidor sobre o preço de determinado produto. Por exemplo: a) preços não inteiros: os preços não inteiros, principalmente números primos, parecem comunicar uma imagem de baixo preço ou baixa qualidade. Além disso, um preço de \$199,00 está na casa dos cem e não na casa dos duzentos e esta sutil diferença faz com que a percepção de preço seja diferente; b) preços sem acessórios: um produto pode ter vários acessórios ou vir somente com os itens básicos, e isto influencia na maneira como o comprador percebe o preço; c) preços equivalentes: para alguns produtos, o consumidor tem mentalizado a faixa de preços que seria razoável. Os preços no limite superior e inferior desta faixa terão percepção de preços equivalentes; d) familiaridade com produtos ou serviços: alguns consumidores preferem comprar somente produtos de uma marca conhecida, para evitar o risco, apesar do preço ser ligeiramente superior.

Para Nagle e Holden (1995), nem sempre o consumidor escolherá o melhor preço para o melhor valor. Algumas situações tornam o consumidor menos sensível aos preços. Quanto maior a sensibilidade a preços, menor a disposição de comprar um produto por um preço superior. A seguir estão os principais fatores psicológicos que afetam a sensibilidade aos preços, citados pelos autores:

1. Efeito de percepção de substitutos: os compradores são mais sensíveis a preço quanto maior for o preço relativo aos produtos substitutos percebíveis. A palavra-chave é percepção. Em exemplo citado por Nagle e Holden (1995) o produto Loctite, um adesivo para fixação de peças, foi posicionado como um substituto de

parafusos, ao invés de ser comparado com outras colas. Uma outra estratégia usada utilizando-se esse fator é o método do display: é recomendável que produtos genéricos sejam colocados em locais diferentes dos produtos de marca, pois, caso contrário, a venda de produtos baratos será bem superior. Por outro lado, se a empresa aumentar a linha de produtos com um produto mais caro é possível que este venda muito pouco, mas acarrete a venda dos outros produtos mais baratos;

2. Efeito de valor único: quando se cria um atributo único, não presente nos produtos concorrentes, os clientes tendem a valorizá-lo e a ter uma menor sensibilidade ao preço;
3. Efeito de custo de troca: Quanto maior for o custo da troca de fornecedor (monetário e não monetário), menor é a sensibilidade a preços. Em casos do mercado business to business, o relacionamento pessoal pode significar um investimento intangível para que não haja troca de fornecedor;
4. Efeito de dificuldade de comparação: alguns produtos são embalados em pesos e preços ímpares, tornando difícil à comparação. Quando o produto oferece dificuldade de avaliação, o custo da falha é alto ou há algum risco, os compradores ficam menos sensíveis a preço;
5. Efeito de preço-qualidade: às vezes, o preço representa muito mais que o dinheiro gasto para adquirir um produto. É um sinal de qualidade do produto ou sinal do valor que o comprador espera receber. Quando não se conhece o produto ou serviço, o preço mais alto pode significar uma qualidade superior, ou seja, na ausência de outra informação, o preço denota a qualidade. Outras vezes o preço alto pode significar status ou prestígio, ou seja, os produtos são comprados para mostrar aos outros que se pode adquiri-los;
6. Efeito da dimensão da despesa: os compradores são tão mais sensíveis a preço quanto maior for o gasto. Para as empresas, este efeito é determinado pelo tamanho absoluto da despesa. Para consumidores, o valor é relativo à renda. Nas pequenas compras por impulso (por exemplo, check outs de supermercados) não há um grande esforço de verificar se é um bom negócio, portanto é possível trabalhar com grandes diferenças de preço;

7. Efeito do benefício do produto final: ocorre com mais frequência nos produtos industriais. Uma maior sensibilidade a preço do produto final causa uma maior sensibilidade a preço do componente. Da mesma forma, quanto maior for a participação do insumo no custo total do produto, maior a sensibilidade a preço. Para produtos de consumo, este fator também ocorre quando o benefício do produto é bem maior do que o custo. Por exemplo, o diabético é menos sensível ao preço dos produtos diet do que os não diabéticos;
8. Efeito de custo compartilhado: produtos ou serviços que têm o custo compartilhado com outros têm uma menor sensibilidade a preços. Um exemplo seriam os gastos de um executivo em uma viagem de negócios;
9. Efeito do preço não justo: três fatores determinam a percepção das pessoas ao preço não justo: preço atual comparado com o preço anterior; preços pagos por produtos similares ou um preço caro por produto tido como necessidade;
10. Efeito da estocagem: a possibilidade de colocar o produto em estoque por mais tempo pode influenciar a sensibilidade ao preço. Um exemplo seria a maior sensibilidade a preços dos produtos perecíveis, comparados com produtos enlatados;
11. Preço não monetário: o outro fator que afeta o preço percebido dos consumidores é o preço não monetário. Segundo Monroe (1990), preço não monetário é aquele que pagamos por dificuldades de achar o produto, mau atendimento, filas, falta de informação, perda de tempo, custos no ciclo de vida, etc. São fatores que não aumentam o desembolso financeiro, porém causam um esforço maior para adquirir o produto. Churchill Jr. e Peter (2003) citam alguns fatores de custo para o cliente: a) temporal: tempo gasto para aquisição do produto, como, por exemplo, o tempo em filas, burocracia envolvida, tempo de entrega, etc; b) psicológico: envolvem a energia mental e a tensão envolvida na realização de compras. Por exemplo: produtos complexos, produtos de alto valor, etc; c) comportamental: quando a compra requer algum nível de atividade física. Por exemplo: compra em lugares afastados, caminhar longas distâncias à procura de produtos, etc.

Abreu (1994) descreve a situação de compra como um julgamento de valor através da comparação entre a utilidade do sacrifício e a utilidade da

qualidade. Se a utilidade da qualidade for maior, o consumidor tem valor percebido positivo. Quanto maior for essa percepção de valor, maior será a sua intenção de compra. Caso a utilidade do sacrifício seja maior, haverá uma percepção negativa de valor. A partir do preço percebido, existem dois fatores que influenciam a decisão de compra do consumidor: o valor percebido naquele produto e a referência de preço que o comprador tem do produto.

Preço de referência: é o preço que o consumidor tem em mente como padrão. Conforme Monroe (1990), depende dos fatores relatados no Quadro 11.1.

- contexto: onde e em que situação se encontra o produto. Por exemplo, um produto colocado em local de difícil acesso tem um preço aceitável, enquanto que se estiver em locais onde é encontrado normalmente a referência é outra;
- disponibilidade da informação: produtos novos ou produtos sem disponibilidade de informações têm uma referência de preços fraca;
- âncora: em uma negociação de preços, mesmo se é colocado um preço inicial muito alto, esta passa a ser a referência;
- magnitude da compra: quanto maior o preço de um produto, maior a probabilidade de se ter uma boa referência na mente;
- frequência de compra: produtos com compras frequentes têm uma boa referência, enquanto que produtos com compras esporádicas têm referência fraca;
- variação conforme o nível de qualidade: o mesmo produto, porém com qualidades percebidas diferentes, tem referências de preços diferentes.

Quadro 11.1: Fatores associados a preços de referência.

Valor: o valor é o que o consumidor atribui a certos diferenciais de cada produto. Monroe (1990) esclarece que ele varia de acordo com o consumidor, segmento, sexo ou região. Alguns fatores que modificam o valor percebido podem ser vistos no Quadro 11.2.

- custo total: custos ao longo da vida do produto, custos de manutenção, assistência técnica, peças de reposição, etc;
- marca, imagem, empresa, local da loja: um produto comprado em uma loja simples tem um valor percebido mais baixo do que o mesmo produto comprado em lojas sofisticadas;

- propriedades ou atrativos dos produtos: alguns atributos, tais como, embalagem, cores, formato, influenciam o modo como o consumidor percebe o valor do produto;
- utilidade do produto: dependendo do benefício desejado e da facilidade de uso o valor percebido de determinados produtos varia.

Quadro 11.2: Fatores associados ao valor percebido.

Segundo Monroe (1990), o valor percebido pode ser definido a partir da seguinte equação:

$$\text{Valor Percebido} = f(\text{benefícios percebidos, preço percebido})$$

Na qual o preço percebido corresponde ao custo total percebido pelo comprador – preço de aquisição, montagem, transporte, dificuldades de compra mais custos pós-aquisição, tais como reparos, manutenção, risco de falhas, desempenho insatisfatório, etc; os benefícios percebidos resultam da combinação de atributos físicos, serviços, assistência técnica disponível, bem como facilidades de aquisição e outros indicadores de qualidade.

Segundo Kotler (1999), existem três maneiras de uma empresa conseguir vantagem competitiva através de um fornecimento de maior valor: cobrar um preço mais baixo, ajudar o cliente a reduzir os seus custos ou acrescentar benefícios que tornem o produto mais atraente. Para isto é necessário desenvolver uma proposta de posicionamento de valor.

Para Czinkota (2001), os produtos são o conjunto de atributos, funções e benefícios que os clientes compraram. O termo “produto” significa a oferta de uma empresa capaz de satisfazer uma necessidade do consumidor. (KOTLER; KELLER, 2005) Além disso, os produtos de consumo podem ser divididos nas seguintes categorias: a) produtos de conveniência: itens baratos que os consumidores compram com pouco esforço e são amplamente distribuídos; b) produtos de compra comparada: mais caros que os de conveniência e a decisão de compra é mais importante; c) produtos de especialidade: os consumidores desejam uma marca particular; d) produtos substitutos: não são opções, sendo a distribuição muito limitada; e) produtos não procurados: são desconhecidos ou não, mas não são ativamente procurados, até que necessite deles, sendo as vendas personalizadas.

Conforme observado, nas diferentes classificações de produtos, suas características influenciam no preço para o consumidor final. Produtos de con-

veniência são considerados mais baratos, enquanto produtos de especialidades, como são procurados por marcas específicas, tendem a serem mais caros.

Um produto oferecido aos clientes pode ser visto em três níveis, destacados no Quadro 11.3.

1) O produto básico: é a forma de se obter um serviço essencial que o cliente está de fato adquirindo. Por exemplo, um quilograma de açúcar granulado, em que o que importa ao cliente é o produto básico, o açúcar, sem ter maior importância a marca que o acompanha, a embalagem, etc.

2) O produto tangível: é constituído por suas características, estilo, qualidade, marca e embalagem. Por exemplo, uma camisa Lacoste, em que a marca é o item de maior importância, juntamente com a qualidade e estilo que a mesma denota.

3) O produto ampliado: é o produto tangível mais os diversos serviços que o acompanham, tais como: garantia, instalação, manutenção, entrega gratuita e outros. Por exemplo, uma TV Semp Toshiba, em que a garantia poderá chegar a 50 meses sem o cliente pagar a mais por isso, ou seja, o produto foi ampliado do seu aspecto básico – a TV – para uma concepção ampliada, de uma TV com elevado prazo de garantia, cuja manutenção é praticamente inexistente e que conta com uma vasta rede de assistência.

Quadro 11.3: Níveis de produto.

Nagle e Holden (1995) consideram que a administração do produto é a mais poderosa ferramenta de influência dos preços. O produto pode influenciar no preço, dependendo no nível de diferenciação do produto, do seu estágio no ciclo de vida e do segmento de mercado de atuação (ZICKER, 2002). Nos estágios de introdução e crescimento, o preço é mais alto e, na maturidade, a tendência é de queda dos preços. (KOTLER; KELLER, 2005)

Sardinha (1995) afirma que a decisão de preço sempre terá uma dicotomia: o desejo do mercado consumidor de pagar o menor preço possível *versus* a pressão dos investidores de obter o maior retorno para os seus investimentos. Entretanto, o consumidor pode estar disposto a pagar um pouco mais, se ao produto se acrescenta mais valor; e a empresa poderá renunciar a retornos maiores, desde que tenha menor risco. Segundo Sardinha (1995, p. 9), “[...] o sucesso empresarial ocorre quando esta dicotomia é reduzida na percepção dos dois agentes, ou seja, o preço de um bem ou serviço deve ser ótimo para a empresa que o oferta e ótimo para o consumidor que o demanda.”

Tucker (1999) descreve a revolução do valor que se vive nos dias atuais – aquelas marcas famosas e com grande *market share* estão perdendo mercado em função de marcas não conhecidas que oferecerem mais valor. Algumas forças impulsionadoras trabalham neste sentido: a) o novo consumidor: mais exigente, informado, com achatamento salarial; b) os compradores de hoje valorizam o serviço mais do que nunca, porque estão com falta de tempo; c) a presença de competidores alternativos – catálogo, internet, telemarketing; d) maior poder do comprador através da maior disponibilidade das informações – revistas especializadas, internet, pesquisas de mercado.

processo de custeio-alvo

O *target costing* ou custeio-alvo, ou custeio-meta, segundo Feil, Yook e Kim (2004) surgiu na década de 1960, no Japão, tendo a engenharia de valor como base sendo combinada com a ideia da influência e da redução de custos de produtos, durante as fases de planejamento e desenvolvimento de um produto. Sakurai (1997, p. 54) entende o custo-meta como um método de gerenciamento estratégico desenvolvido para reduzir o custo, nos estágios de planejamento e desenho do produto.

Ansari e colaboradores (1997, p. 19) definem custeio-alvo como “[...] um sistema de planejamento de lucro e gerenciamento de custos, definido pelo mercado, tendo como foco central o cliente, envolvendo no projeto várias áreas da empresa.” O sistema é aplicado durante todo o ciclo de vida do produto, começando no gerenciamento dos custos no início do desenvolvimento do produto e envolvendo toda a cadeia de valor.

Para Ansari e colaboradores (1997), o planejamento de um novo produto e a definição do seu custo-alvo é um processo composto pelas fases principais apresentadas no Quadro 11.4.

- Pesquisa de mercado: nesta fase, o objetivo é coletar dados sobre as necessidades, desejos e anseios dos consumidores no nicho de mercado que a empresa pretende explorar.
- Análise da competitividade do mercado: Trata-se de obter informações a respeito dos produtos concorrentes, como os consumidores avaliam esses produtos e como os concorrentes reagirão ao lançamento de novos produtos.
- Definição das características do produto: com base na pesquisa de mercado e conhecendo o nível de competitividade do setor, determinam-se as características do produto.

- Estimativa preliminar de custos: nesta fase, são estimados os custos dos recursos (ativos), de acordo com as características definidas.
- Definição do preço-alvo: representa o preço que os consumidores estão dispostos a pagar, tendo em conta as funções e a utilidade do produto.
- Definição da margem desejada: representa o retorno esperado pela empresa com o produto; pode ser expressa tanto em valores absolutos como em percentagem sobre as vendas.
- Apuração do custo máximo admissível: calculado pela diferença entre o preço-alvo e a margem desejada (margem-alvo).
- Apuração do custo-alvo (*gap*): calculado comparando-se o custo máximo admissível com o custo estimado.

Quadro 11.4: Fases principais do planeamento de um novo produto.

Segundo Monden (1999), o custeio-alvo busca administrar o lucro da empresa durante a fase de desenvolvimento do produto, de maneira que haja a adaptação do custo do produto ao seu preço de venda imposto pelo mercado, de modo que a empresa passa a ter uma meta que envolve todos os setores da empresa e que determina uma vantagem competitiva no segmento em que atua.

De forma geral, o custo-meta é analisado da óptica da competitividade da empresa em custos, considerando uma margem de lucro dentro de sua política de preços. Então se o preço praticado no mercado não atende a margem de lucro da empresa e esta não tem condições de apresentar em seu produto qualquer diferencial que justifique um preço maior, ela não entra no mercado. Cogan (1999) afirma que precificar através do custeio-meta é um benefício real que possibilita tomar decisões e tentar uma grande quantidade de alternativas antes que a empresa se defronte com a realidade de um mercado hostil.

Na implantação do *target costing* pelo menos quatro etapas devem ser consideradas, de acordo com Horngren, Foster e Datar (2004), sendo elas: a) desenvolver um produto que atenda as necessidades dos clientes; b) escolher um preço-meta, que deve se basear no valor que os clientes estejam dispostos a pagar; c) calcular o custo-meta, pela diferença entre o preço de venda-meta e o lucro-meta unitário; e d) utilizar a engenharia de valor, buscando reduzir os custos e ao mesmo tempo satisfazer as necessidades dos clientes.

Apesar das vantagens que o custeio-alvo apresenta, é importante citar algumas críticas ao uso desta metodologia. Atkinson e colaboradores (2000)

citam que pesquisas realizadas em empresas japonesas apresentaram os seguintes problemas: a) frequentemente as empresas pressionam os fornecedores ou contratados visando a redução de custos, levando a ocorrência de falhas; b) funcionários de muitas empresas japonesas trabalhando dentro dos objetivos propostos pelo custeio-meta chegaram a altos níveis de stress devido a pressão para atingir as metas de custo; c) para a obtenção do custo-meta, muitas empresas tiveram um aumento no tempo de desenvolvimento dos produtos, principalmente pela repetição dos ciclos de engenharia de valor, proporcionando aumento no tempo e redução mínima no custo do produto.

Mesmo com as críticas, Atkinson e colaboradores (2000, p. 72) afirmam que “[...] o custeio meta pode fornecer aos engenheiros e administradores maior alavancagem para reduzir os custos do produto, e em uma parte crítica do ciclo de vida do produto.”

A adoção do custeio-alvo é uma boa forma de planejamento na elaboração do preço de venda final. Este método consiste em planejar o custo de um produto partindo-se dos preços praticados pelo mercado, de forma que seja possível analisar se a estrutura de custos da empresa é competitiva para determinado tipo de produto.

referência principal **(utilizada para a construção deste capítulo)**

ALMEIDA, Ednaldo dos Santos et al. *Percepção de valor e custeio alvo: um estudo no segmento de móveis planejados 2007*. 77 f. Monografia (MBA em Controladoria) – Programa de Pós-Graduação Lato Sensu, Universidade Salvador, Salvador, 2007.



12

OS DESAFIOS DA CONTROLADORIA POR ATIVIDADES

Capítulo elaborado por Sônia Maria da Silva
Gomes.

A ação é uma grande restauradora e construtora da confiança. A inatividade não só é o resultado, mas a causa do medo. Talvez a ação que você tome tenha êxito; talvez uma ação diferente ou ajustes terão de ser feitos. Mas qualquer ação é melhor que nenhuma.

Norman Vincent Peale

objetivos do capítulo

A controladoria desempenha um papel importante para medir a eficácia e a eficiência na utilização dos recursos pela entidade. Além do mais, auxilia na definição dos objetivos, na elaboração do planejamento, orçamentos, na implementação e avaliação de estratégia. No contexto de competitividade, a organização busca criar valor por meio da transformação dos recursos em

bens e serviços. Essa transformação se faz através de um conjunto de atividades, chamados processos de negócio. Os processos de negócio produzem valor e geram custos, e o valor que produzem sempre deveriam ser maiores que os respectivos custos. Este é o desafio da Controladoria por atividade: descrever, localizar e quantificar os recursos consumidos pelas atividades no processo de geração de valor para organização.

Este capítulo apresenta e discute as implicações associadas à Controladoria por Atividades. Ao final da sua leitura, você será capaz de explicar as características das informações fornecidas pelos sistemas de informações da Controladoria por Atividades; descrever a trajetória da nova Controladoria por Atividades; discutir as bases conceituais do Custeio Baseado em Atividades; explicar o conceito renovado de gestão.

a contabilidade e as novas demandas informacionais

A Contabilidade é um subsistema da Controladoria. Assume-se que a Controladoria é um sistema de informação composto por dois subsistemas: contabilidade financeira e contabilidade gerencial. O subsistema de Contabilidade Financeira deve prover os usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, permitindo a cada usuário tomar decisões ou fazer prognósticos baseando-se nessas informações. Já o subsistema da Contabilidade Gerencial deve fornecer informações que permitam a formulação de estratégias e dos planos de ações de longo prazo às decisões sobre a utilização dos recursos pelas atividades, com ênfase no serviço e no cliente, tanto quanto no preço; o planejamento e controle de custo das atividades que compõem o sistema de operações de serviços; e, por fim, a mensuração da performance e avaliação das pessoas.

Nessa dimensão, a Controladoria, enquanto sistema de informação, fornece um conjunto de informações que, não apenas tem o poder explicativo sobre o estado econômico-financeiro atual da empresa, mas também permite gerenciar riscos e os impactos socioambientais, para possibilitar realização de projeções e simulações de cenários futuros, dando lugar à exploração de oportunidades.

Um aspecto importante a ser considerado no fornecimento de informação pela Controladoria é quanto aos atributos qualitativos da informação. Uma vez que os gestores, para tomar decisões, necessitam de informações úteis. Para Eliseu Martins (2003), a informação contábil é, de fato, informação, como qualquer outra, apenas e unicamente se ela de fato for

útil. Caso contrário, é um mero dado. E ela só pode ser útil se for confiável, tempestiva, ou seja, oportuna e comparável.

A Resolução n.º 1121/08 do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) relaciona quatro atributos da informação contábil: confiabilidade, relevância, comparabilidade e compreensibilidade. A característica da confiabilidade se fundamenta na veracidade, completeza e pertinência do conteúdo, significa que a informação produzida pela Controladoria não deve conter erros, mas deve incluir todos os elementos relevantes para evidenciação. Para atender ao atributo da confiabilidade, a informação contábil necessita primar pela essência, de acordo com o fenômeno patrimonial ocorrido em toda a sua extensão, e não, priorizar o registro apenas por sua formalidade legal.

Além desse fator, a informação contábil, para ser confiável, necessita ser neutra, prudente e íntegra. A informação neutra ou imparcial é aquela que não induz a decisão de um gestor para uma determinada finalidade. Isto, por outro lado, não anula ou reduz o objetivo da informação contábil, que é o de fornecer subsídio para uma tomada de decisão mais viável para cada empresa. Contudo, a informação contábil não pode evidenciar impressões pessoais acerca de determinado assunto impulsionando uma tomada de decisão para atingir finalidades específicas.

Neste mesmo sentido, a informação contábil necessita ser prudente diante de situações de incertezas, devendo a informação evidenciar a natureza e extensão de sua ocorrência. Em determinadas situações de incerteza, a aplicação da prudência evita que ativos e receitas sejam superestimados e passivos e despesas sejam subestimados, proporcionando decisões mais consistentes e adequadas com a realidade econômica e financeira. Desta forma, a informação contábil estará priorizando a continuidade das atividades empresariais.

Ainda, a informação deve ser íntegra, representando de forma completa o fato patrimonial. A integridade mantém relação direta com a relevância, pois a ausência da evidenciação de uma informação pode influenciar uma tomada de decisão.

A informação contábil é relevante quando pode influenciar as decisões dos usuários, contribuindo para avaliação de fatos passados, presentes ou futuros, confirmando ou corrigindo avaliações anteriores. O atributo da compreensibilidade concerne à clareza e objetividade com que a informação contábil é divulgada. Já a comparabilidade permite ao usuário verificar as tendências da entidade, bem como avaliar o desempenho, a mensurar a evolução patrimonial e, até mesmo, comparar entidades do mesmo ramo de atividades.

Para atender a necessidade de informação de seus usuários internos (gestores e empregados) e externos (governo, acionistas, sindicatos, investidores, fornecedores, credores e sociedade), a Controladoria é dividida em dois subsistemas: contabilidade financeira e contabilidade gerencial, embora os dois subsistemas devam ser integrados e compartilharem bancos de dados interligados. A Figura 12.1 sintetiza os pontos principais que caracterizam os dois subsistemas.

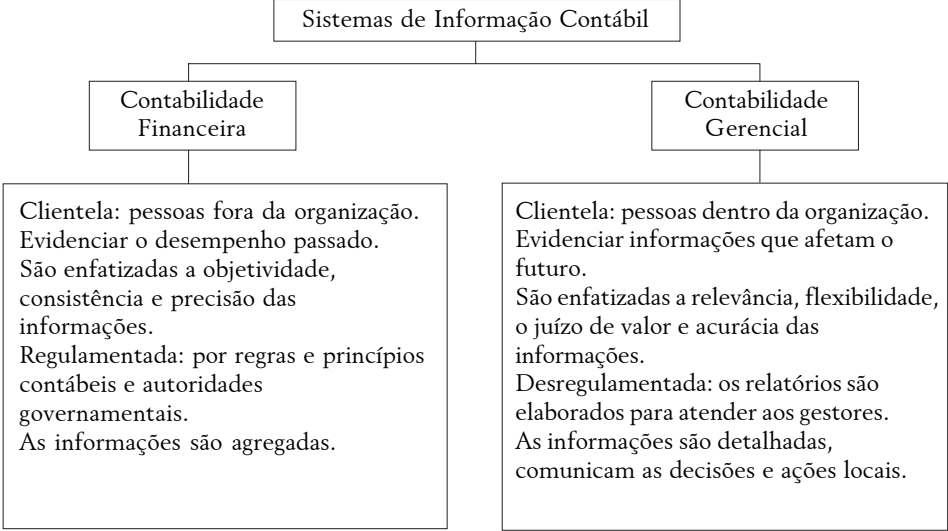


Figura 12.1: O papel dos subsistemas da Controladoria.

O subsistema de contabilidade financeira enfatiza a elaboração e a comunicação de informações econômicas de uma empresa dirigidas a uma clientela externa. Esse tipo de informação evidencia aos agentes externos as consequências das decisões e das melhorias dos processos executados pelos administradores e trabalhadores.

Os demonstrativos contábeis fornecidos pelo subsistema de contabilidade financeira devem ser elaborados com base no Pronunciamento Conceitual Básico do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) que dispõe sobre a Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis.

Esse pronunciamento estabelece as finalidades das demonstrações contábeis, seus usuários e as necessidades de informações demandas por eles; assume como pressupostos básicos: regime de competência e continuidade; descreve as características qualitativas das informações contábeis: compreensibilidade, relevância, confiabilidade e comparabilidade; explica

sobre os elementos das demonstrações contábeis, discute como deve ser o reconhecimento dos elementos das demonstrações contábeis, assim como, a avaliação dos elementos das demonstrações contábeis e, por fim, explica sobre os conceitos de capital e a sua manutenção.

Em contraste, a contabilidade gerencial ou de gestão enfatiza a elaboração e comunicação de informações que atendam às necessidades dos gestores e funcionários. Os relatórios fornecidos pela contabilidade gerencial não estão sujeitos às normas contábeis e à legislação societária.

Na verdade, os critérios que regem as entradas e os processos do sistema de informações contábeis gerenciais são definidos internamente, para cumprir três objetivos: a) informações de custos de produtos, serviços e outros objetos de interesse da gestão; b) informações para o planejamento e controle; e c) informações para tomada de decisões.

A maioria dos autores defende que o sistema de contabilidade gerencial compõe-se de dois subsistemas: contabilidade de custos e controle, demonstrados na Figura 12.2. O primeiro subsistema mensura e relata informações financeiras e não financeiras relacionadas à aquisição e ao consumo de recursos pela empresa. Fornece informações tanto para o usuário interno quanto externo, por isso, cumpre os dois primeiros objetivos do sistema de contabilidade gerencial. O segundo é projetado para fornecer informações concernentes ao desempenho dos gestores e outras atividades relacionadas ao planejamento e controle.

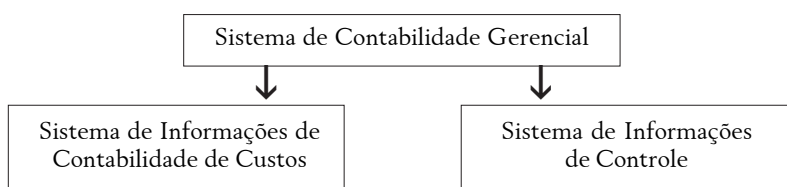


Figura 12.2: Os subsistemas da contabilidade gerencial.

As mudanças ocorridas no mundo dos negócios impactaram os fundamentos da contabilidade gerencial que até recentemente fornecia informações apenas com ênfase no custeio baseado em volume. O controle e as medidas de desempenho eram com base nas informações financeiras e os centros de responsabilidade formavam-se de acordo com as funções administrativas.

O sistema de contabilidade gerencial tradicional, embora assentado em pressupostos sólidos que se preservam até hoje, é limitado para fornecer informações acuradas, flexíveis e úteis à gestão de custo. Essa aborda-

gem já não atende às demandas por informações dos gestores das organizações de classe mundial, as quais são direcionadas pela necessidade de criar valor e sustentar uma vantagem competitiva.

Em resposta a essas necessidades de informações dos gestores, começou a ser configurado, na década de 1980 nos EUA, um novo sistema de contabilidade gerencial. Esse novo sistema reorienta o foco de seus registros dos recursos para as atividades. Um dos pontos fundamentais para a configuração do novo sistema de contabilidade gerencial foi a compreensão de que os produtos da empresa resultam das atividades primárias e das atividades de apoio da cadeia de valores da organização. (QUEIROZ; COSTA; GOMES, 2004)

a trajetória da nova contabilidade gerencial

As décadas de 1970 e 1980 trouxeram muitas discussões em torno da confiabilidade e exatidão dos sistemas de contabilidade de custos e controle gerencial. Muitos fatores ocorridos no ambiente macro e microeconômicos contribuíram para tais discussões. Entre eles, o surgimento de blocos econômicos, a globalização dos mercados e as novas tecnologias de produção, tais como: Robótica, Sistemas Flexíveis de Manufaturas (FMS), Projeto Auxiliado por Computador (CAD) e a nova relação entre empresa e cliente. Entretanto, o ponto culminante foi a invasão dos produtos japoneses no mercado americano com preço e qualidade superiores aos produzidos pelo mercado doméstico.

Esses eventos levam as empresas americanas a repensarem a forma de administrar seus negócios. A ênfase passa a ser a reengenharia de processos e dos negócios. Então, as empresas começam a utilizar as mesmas ferramentas de gestão que deram certo nas indústrias japonesas, como just-in-time e gestão da qualidade total (TQM).

No entanto, prevalece o problema relacionado ao custo do produto, sobretudo aos custos indiretos (*overhead*). No ambiente de automação industrial, os custos indiretos representam uma parcela relevante na composição do custo total. Esses custos, em algumas situações, superam o valor dos custos diretos.

Dessa forma, como atender às necessidades dos gestores por informações de custos de processos e atividades? Qual a resposta da contabilidade gerencial para continuar a fornecer informações utilizáveis à tomada de decisão nesse novo contexto? A resposta no primeiro momento foi o método de Custeio Baseado em Atividades (ABC).

A discussão sobre a construção e trajetória do ABC é efetuada com base no estudo de Colwyn Jones e Dugdaleb (2002). Escolheu-se esse estudo para entender como ocorreu a configuração do Custeio Baseado em Atividades ou Contabilidade por Atividades, em razão de eles terem investigado essa construção sob os fundamentos da teoria de rede de atores (*actor-network theory*), relacionando-a com as discussões de Giddens (1990) sobre as dinâmicas da modernidade. Para tanto, escolheram como ator (praticante de uma ação ou agente) Robert Kaplan a ser seguido em toda a concepção do estudo do ABC e como redes (network): a rede Harvard, a rede CAM I e a rede Extensão.

Na opinião de Colwyn Jones e Dugdaleb (2002), a configuração do ABC começa em 1984, com os acadêmicos da Harvard Business School preocupados em entender as mudanças ocorridas na manufatura norte-americana. Nessa época, o mercado industrial americano experimenta uma onda sem precedente de novas oportunidades e ameaças, devido ao desenvolvimento de tecnologia avançada de manufatura, a competição internacional e à invasão dos produtos japoneses. Além disso, o mercado consumidor passa a requerer bens e serviços personalizados com ciclo de vida cada vez mais curto.

Nesse contexto, muitos professores, entre eles Kaplan, começam a criticar a contabilidade gerencial como sendo inadequada para o novo ambiente. Kaplan, em seu artigo *Yesterday's accounting undermines production* (1984), identifica três causas para essa crise da contabilidade gerencial: as inadequações do sistema de custo tradicional, o uso indevido da medida ROI e o domínio de uma mentalidade de contabilidade financeira nas empresas.

Diante dessa constatação, Kaplan resolve investigar as práticas de contabilidade gerencial utilizadas pelas empresas americanas que faziam uso das ferramentas *Just-in-Time* (JIT), *Total Quality Management* (TQM) e *Flexible Manufacturing Systems* (FMS). Kaplan imaginou que documentaria os sistemas contábeis e de controle inovadores pelo fato de essas empresas terem realizado grandes mudanças em suas operações de produção para competir num mercado globalizado.

Entretanto, quando divulgou o resultado da pesquisa, em 1985, relatou que nas práticas contábeis utilizadas por essas empresas não havia nada de inovador, ou seja, continuavam a usar os fundamentos da contabilidade gerencial. Então, sugere quatro razões para a ausência de inovação nas práticas contábeis: falta de modelos padronizados; predomínio de sistema de contabilidade tradicional automatizado; ênfase em contabilidade financeira mesmo entre os contadores gerenciais e, a mais importante, falta de ênfase dos gestores seniores na necessidade de melhorar a relevância e a resposta de seus sistemas de contabilidade gerencial.

As evidências de Kaplan e de outros acadêmicos da Harvard Business School sobre as práticas de contabilidade gerencial e o reflexo no desempenho das indústrias americanas configuraram o ambiente favorável para a construção do novo ícone na gestão de custos, o ABC, o qual foi desenvolvido por meio de várias networks.

grupo de pesquisa de Harvard

Este grupo é formado pelos atores: Cooper – Schrader Bellows; Kaplan – John Deere e Johnson – Weyerhaeuser, cujas pesquisas contribuíram para a concepção do ABC. Assim, no final de 1985, Cooper descreve na série Harvard case studies, juntamente com Weiss e Montgomery do Grupo Schrader Bellows (SB), a primeira descoberta de práticas de custo inovadoras. Jones e Dugdaleb (2002) afirmam que esse caso foi fundamental na configuração do ABC, por apresentar os custos de overhead alocados mais adequadamente aos produtos.

O caso apresentado por March e Kaplan, em 1987, na série Harvard case studies, relata a experiência da John Deere Component Works (JD) em custear os produtos de forma mais adequada. Depois de seis meses de trabalho integral, a equipe identificou que o uso de recursos do overhead poderia ser explicado por sete tipos de atividades diferentes e, com base nas informações descritas no livro contábil *Razão*, calculou o percentual de cada overhead que demandava as atividades. Essa experiência tornou-se conhecida como Custeio Baseado em Atividades.

O trabalho publicado por Johnson e Loewe, em 1987, descreve o sistema de redistribuição de custos departamentais desenvolvido pela Weyerhaeuser (WH). As semelhanças apontadas entre esse caso e os de Cooper e Kaplan são a identificação de atividades e dos direcionadores de custos para cobrar os serviços dos usuários. Além disso, o sistema permitiu a identificação clara de cada usuário com a demanda para serviços, contribuindo para os gerentes de linha e staff entenderem a natureza dos serviços produzidos e seus custos associados.

A questão central do *paper* de Johnson é o gerenciamento das atividades e não a mensuração mais acurada de custos de produtos abordada nos casos publicados por Cooper e Kaplan. Dessa forma, Johnson escreve, juntamente com Kaplan, um artigo sobre custos (1987) e o trabalho *Relevance lost of management accounting* de 1987. Portanto, é o grupo de pesquisa de Cooper, Kaplan e Johnson que dá a forma ao ABC da primeira versão.

grupo de pesquisa do CAM-I

O *Consortium for Advanced Manufacturing International*, CAM-I, desenvolveu um projeto de pesquisa composto por organizações industriais, pela Associação Nacional de Contadores (NAA) e pelas agências governamentais e acadêmicas, com o objetivo de reunir especialistas em gerenciamento de custos que pudessem compartilhar suas ideias e experiências, construindo um sistema de gestão de custos unificado (CMS). O projeto foi dividido em três fases: base conceitual (1986), definição do sistema (1987) e implementação (1988).

O resultado do projeto é a Contabilidade por Atividades (CPA) cujo objetivo é fornecer informação sobre custo do produto, custos de ciclo de vida e atividade que não adiciona valor. Essa informação é vista como relevante para decisões de preços, gestão de ciclo de vida, mensuração de desempenho e investimento.

Contabilidade por Atividades (CPA) foi o nome adotado pelo CAM-I, mas sua construção técnica é semelhante ao ABC e alguns membros do CAM-I usam um termo pelo outro. Na opinião de Jeans (2000 apud COLWYN JONES; DUGDALEB, 2002, p. 175), “[...] a CPA e o ABC podem ter rótulos diferentes, mas são tecnicamente semelhantes e suas autoridades são confundidas”. Enquanto o interesse maior de alguns membros do CAM-I é o gerenciamento das operações, e a CPA é vista como um meio de mensuração de desempenho, para Harvard o ABC é direcionado para estratégia de preços e de recursos.

grupo de pesquisa ampliado

No começo de 1989, o grupo de pesquisa de Harvard foi construído e em conjunto com grupo de pesquisa do CAM-I ganhou muitos aliados, tais como indústrias, organizações de serviços (bancos, instituições de saúde e empresas de transportes), não só nos Estados Unidos, mas em outros países. Assim, começou a utilizar a base conceitual desenvolvida pelos dois grupos anteriores, formando esse terceiro, denominado grupo de pesquisa ampliado.

Colwyn Jones e Dugdaleb (2002) asseguram que a construção do ABC, como sistema sociotécnico, desenvolveu-se com base nos três casos centrais do grupo de pesquisa de Harvard e mais o material suplementar dos casos de suporte posteriores. Essa construção ocorreu quando o custeio baseado em atividade (ABC) foi codificado pelo professor Robin Cooper

da Harvard Business School. Todavia, para Jeans (2000 apud COLWYN JONES; DUGDALEB, 2002) o ABC foi construído por meio das experiências desenvolvidas por Kaplan e Cooper em Harvard e das investigações da CAM-I, entretanto, James Brimson foi o responsável pela sistematização e divulgação, ao publicar juntamente com Callie Berliner o livro *Cost management for today's advanced manufacturing – The CAM-I conceptual design*, em 1988.

Na opinião de Johnson (1992), a prática de gestão de custos baseada em atividade possui duas origens, além das contribuições dos acadêmicos Staubus (1971) e Shilinglaw (1982) no desenvolvimento dos conceitos de atividades. A primeira começou na General Electric no início dos anos 60, como resultado de esforços de elementos de finanças e contabilidade para desenvolver melhores informações para o gerenciamento de custos indiretos. “A GE foi provavelmente o primeiro lugar no qual se usou o termo “atividade” para descrever e analisar trabalho que causa custos”. (JOHNSON, 1992, p. 31) A segunda prática, atualmente conhecida pela sigla ABC de *Activity Based Costing* ou Custeio Baseado em Atividades, desenvolveu-se no início dos anos de 1980 como resultado dos esforços de muitas empresas em melhorar a qualidade das informações contábeis sobre o custo dos produtos.

Na opinião de Colwyn Jones e Dugdaleb (2002), pelo fato de a concepção da primeira versão da CPA/ABC ser resultado das redes Harvard e CAM-I e das diferentes ênfases de seus autores, é que hoje se encontram diversas leituras sobre esse sistema, permitindo aplicá-lo conforme o objetivo do gestor. O que o gestor quer? Se a resposta for custos acurados de bens e serviços, então o ABC estilo de Cooper e Kaplan e seus adeptos seria a resposta. Se a ênfase for reduzir os custos, eliminando o desperdício e atacando os *overheads*, então o ABC estilo Johnson fornece as ferramentas para tal. Se o foco é melhorar a gestão das operações por meio de melhores medidas de desempenho, então a CPA versão da CAM-I é a solução.

Acredita-se que essa questão não é significativa. Certamente o ABC e CPA foram configurados em uma rede heterogênea que envolveu, traduziu e transformou todos os elementos humanos e não humanos envolvidos em sua construção.

base conceitual do custeio baseado em atividades

Com o propósito de dar continuidade à compreensão da construção da CPA e ABC sob os aspectos da pesquisa de Colwyn Jones e Dugdaleb (2002),

apresenta-se, primeiramente, o resumo dos atores por eles escolhidos para descrever a base conceitual do ABC: em seguida, relata-se o entendimento dos agentes que contribuíram para disseminação e consolidação dessas práticas inovadoras de contabilidade gerencial no Brasil. Os atores escolhidos foram: James Brimson, Boivert, Masayuki Nakagawa e Eliseu Martins.

o ABC de Cooper e Kaplan

As experiências extraídas dos estudos de casos desenvolvidos nas empresas Schrader Bellows (COOPER, 1998) e John Deere (KAPLAN; COOPER, 1998) permitem aos atores configurar a primeira versão do ABC. Na primeira versão, houve forte crítica aos sistemas de custos já consolidados pela contabilidade gerencial. Kaplan e Cooper (1998) afirmam que os procedimentos de alocação dos custos indiretos distorciam o custo do produto.

Desse modo, defendem que o sistema baseado em análise de atividade é mais acurado para calcular o custo do produto, pois considera que quase todas as atividades de uma empresa existem para suportar a produção e entregar bens e serviços, portanto devem ser consideradas como custo de produto, uma vez que os custos de *overhead* variam em função do número de atividades desempenhadas.

Nesse sentido, asseveram que somente dois tipos de custos devem ser excluídos de um sistema ABC: os custos da capacidade ociosa, pois não é justo cobrar de produtos individuais, e sim tratados como custo do período, e os custos de pesquisa e desenvolvimento para linhas de produtos inteiramente novas.

Assim, o objetivo do ABC é fornecer informações mais acuradas sobre a produção e sobre as atividades de suportes e custos dos bens e serviços, de modo a permitir aos gerentes focalizar sua atenção na alavancagem dos produtos e processos para tomada de decisões que aumentem os lucros. Portanto, seu papel central é fornecer informações estratégicas de custos aos gerentes.

Em decorrência de fortes críticas recebidas pela primeira versão do ABC, como por exemplo, a terminologia de alocação de recursos, o conceito de recursos e adoção dos fundamentos da teoria *full cost*, os atores redirecionaram alguns aspectos. Portanto, na segunda versão, o ABC está baseado no conceito de hierarquia de custo, na qual as atividades são ordenadas em unidades. A terminologia alocação foi substituída por estimativa e a certeza sobre a variabilidade de quase todos os custos tornou-se uma taxonomia de custos fixos e a determinação de custos de produtos saiu do foco central para uma posição periférica. (COLWYN JONES; DUGDALEB, 2002)

Depois da construção e reconstrução, Kaplan e Cooper (1998) apresentam o ABC como um sistema que oferece às empresas um mapa econômico de suas operações, mostrando o custo existente e o projetado de atividades e processos de negócios, o qual esclarece o custo e a lucratividade de cada produto, serviço, cliente e unidade operacional, e que é desenvolvido em quatro etapas, relatadas no Quadro 12.1.

Etapa 1: desenvolver o dicionário de atividades;

Etapa 2: determinar quanto a organização está gastando em cada uma de suas atividades;

Etapa 3: identificar produtos, serviços e clientes da organização;

Etapa 4: selecionar geradores de custo da atividade que associam os custos da atividade aos produtos, serviços e clientes da organização.

Quadro 12.1: Etapas do ABC.

Na primeira etapa, é realizado o levantamento das atividades que estão absorvendo os recursos indiretos e de apoio da empresa, a fim de elaborar o dicionário de atividades que relaciona e define cada atividade executada na unidade organizacional estudada. Esse dicionário pode conter poucas atividades (dez a trinta) ou mais de cem; o número de atividades depende do objetivo, da complexidade e da dimensão do sistema.

Na segunda etapa, identificam-se, inicialmente, os direcionadores de recursos, os quais determinam o modo como os gastos serão atribuídos às atividades. Essas informações são fornecidas pelo sistema contábil ou financeiro. Em seguida, calcula-se quanto a empresa está gastando em cada atividade, por exemplo, com compra de materiais, logística e lançamento de novo produto.

O procedimento de seleção dos geradores de custo de recursos e a estimativa de cada um deles é relativamente fácil, em comparação, por exemplo, ao tempo dedicado pelo funcionário em identificar cada atividade: o funcionário deve apenas preencher um formulário que contém o dicionário de atividades, estimando o percentual de tempo utilizado em uma determinada atividade.

Para Kaplan e Cooper (1998), o procedimento mais importante do que associar os custos dos recursos às atividades é classificar as atividades de produção dentro da dimensão de hierarquia de custos em unidade, lote e bens, cliente e instalação. Outra opção é agrupar as atividades em processos de negócios.

Esses autores ressaltam, entretanto, que um processo de negócio, por exemplo, compras, pode ser muito heterogêneo para acumular custos, “[...] que em seguida, devem ser alocados a produtos, serviços ou clientes por um único gerador de custo”. Por outro lado, “[...] a compreensão dos custos em nível de processo agregado de negócio facilita o *benchmarking* interno e externo”. (KAPLAN; COOPER, 1998, p. 106-107)

A terceira etapa propõe que a equipe do projeto ABC identifique todos os bens, serviços e clientes da organização, pois sua identificação é importante para responder a seguinte questão: a empresa está sendo adequadamente remunerada para executar tais atividades? “A resposta a essa pergunta exige que os custos da atividade sejam associados a produtos, serviços, e clientes, que são os beneficiários finais das atividades da organização”. (KAPLAN; COOPER, 1998, p. 109)

A quarta etapa orienta como selecionar os geradores de custo da atividade e associá-los ao objeto de custo. Na opinião de Kaplan e Cooper, (1998, p. 109) “[...] um gerador de custo de atividade é uma medida quantitativa do resultado de uma atividade”. Por exemplo, a atividade modificar características de produtos poderia ter como gerador de custos de atividades o número de notificações de mudanças de engenharia. A seleção de um gerador de custo da atividade pode ter como base a transação, duração e intensidade (ou carga direta).

Os geradores de transação são os mais baratos, porém menos precisos e normalmente são usados quando a mesma quantidade de recursos é necessária todas às vezes que a atividade é executada, considerando que a atividade é homogênea para todos os produtos. Por exemplo, a utilização do número de preparações de máquina, neste caso, presume-se que todas as preparações consomem o mesmo tempo.

Quando existir uma variação significativa no volume de atividade necessária para diferentes produtos, devem ser utilizados os geradores de duração, os quais representam o tempo requerido para executar uma atividade, como horas de preparação, horas de inspeção e horas de mão-de-obra direta. Geralmente, esses geradores são mais precisos, embora sua implantação seja mais onerosa, uma vez que o modelo requer uma estimativa de duração à medida que a atividade é executada.

Os geradores de intensidade devem ser utilizados quando os recursos associados à execução são caros e variam a cada execução da atividade. Por exemplo, se a preparação e o controle de determinado bem exigir uma equipe especializada ou equipamentos de aferição e teste a cada preparação de máquina, é necessário considerar os custos desses recursos adicionais.

O gerador de custos da atividade deve estar relacionado com a hierarquia de custos da atividade. Por exemplo, os custos das atividades em nível de unidade (superfície de máquinas) devem ser associados aos bens e aos clientes que utilizam geradores da atividade nesse nível, exemplo: horas-máquinas. Enquanto o custo de atividade no nível de lote (preparação de máquinas) deve ser associado a bens e clientes que usam geradores da atividade nesse nível (número de preparação de máquina, horas de preparação).

o ABC de Johnson

A abordagem de Johnson, segundo Colwyn Jones e Dugdaleb (2002), é um pouco diferente. Ele se concentra na forma como as atividades podem ser gerenciadas como fonte de valor competitivo. A ênfase, nesta situação é, portanto, em relação às atividades que causam valor. O autor propõe quatro passos para administrar o desperdício em atividades operacionais: 1) um plano do fluxo das atividades de toda organização; 2) identificação das origens de valor para o cliente em cada atividade, eliminando as atividades que não agregam valor ao cliente; 3) identificação das causas de atraso, excesso acidental em todas as atividades; e 4) localização da trilha dos indicadores de desperdícios.

Na opinião de Colwyn Jones e Dugdaleb (2002), o conceito de desperdício, na abordagem de Johnson, é centrado na produção e, as medidas financeiras estão refletidas em sucata (um sinal de excesso), estoque (um sinal de atraso) e hora extra para terminar a produção (um sinal de acidente). Johnson argumenta que essa informação não detecta com precisão as atividades que não agregam valor, então recomenda às empresas que fazem uso das ferramentas JIT e TQM reduzirem a ênfase em medidas financeiras e passarem a usar medidas não financeiras, tais como tempo, distância e espaço ocupado. Com essa abordagem, Johnson antecipa o desenvolvimento da gestão baseada em atividades (ABM em inglês), terminologia que ele introduziu em 1991.

CPA de Brimson

Brimson (1996) define a Contabilidade por Atividades (CPA) como um processo de acumulação e rastreamento de custos e de dados de desempenho para as atividades da empresa, proporcionando o feedback dos resultados reais comparados com o custo planejado, para iniciar ações corretivas sempre que necessário. Além disso, a CPA fornece informações para gerenciar as atividades, permitindo conhecer o custo da atividade, o

volume de sua produção (medida da atividade) e o desempenho da atividade (indicador de performance). Na abordagem de Brimson (1996), o sistema de CPA é composto de sete etapas:

- 1) análise de atividades;
- 2) análise do ciclo de vida;
- 3) determinação do custo das atividades: – rastreamento dos recursos organizacionais até as atividades, estabelecendo uma relação causal; – determinação da medida da atividade pela qual o custo varia mais diretamente (como quantidades de ordens de compra, quantidade de horas de moagem etc); – cálculo do custo por atividades;
- 4) identificação das medidas de desempenho;
- 5) determinação do custo dos processos de negócio;
- 6) rastreamento do custo para o objetivo indicado: a) tecnologia; b) ordens; c) clientes;
- 7) cálculo do custo do produto.

Quadro 12.2: Etapas do sistema de CPA.

O principal foco da abordagem de Brimson (1996) é melhorar a gestão das operações com medidas de desempenho mais acuradas, por meio do gerenciamento de atividades para ganhar e sustentar uma vantagem competitiva. Para Brimson (1996, p. 63), “[...] as atividades constituem o fundamento do sistema de gerenciamento de custos”, pois transcendem todas as etapas dentro da cadeia de valor – projeto do produto, engenharia de fabricação, produção, distribuição, marketing e serviços pós-venda. As atividades são definidas tanto para incluir o processo de produção (os processos que transformam a matéria-prima em produtos acabados), quanto a grande quantidade de ações que apoiam o processo de produção.

Dessa forma, uma atividade descreve o modo de uma empresa empregar seu tempo e os recursos para alcançar os objetivos empresariais e tem como função principal converter recursos (material, mão-de-obra, tecnologia, métodos e ambiente) em bens e serviços. (BRIMSON, 1996)

a leitura da CPA por Boisvert

Na opinião de Boisvert (1999b, p. 172), “[...] a contabilidade gerencial tem por finalidade produzir informações úteis aos gestores”. Essa informa-

ção deverá permitir-lhes reduzir os custos e melhorar a performance da empresa. Na CPA todos os custos são variáveis. Por exemplo, os gastos de preparação das máquinas variam em relação ao número de lotes. Os elementos de variação correspondem aos direcionadores da atividade, verdadeiras relações causais entre as atividades e os objetos de custo.

Boisvert (1999) propõe dois modelos para o desenvolvimento da CPA: modelos de base e modelo de processo:

- a) Modelo de base: a decomposição dos custos pode se processar conforme as maneiras apresentadas no Quadro 12.3.

Simple (recursos → atividades → objetos de custo)
Multiníveis (recursos → atividades → centros de atividades → objetos de custo)

Quadro 12.3: Maneiras de decomposição de custos.

No modelo de decomposição simples dos custos, as atividades consomem os recursos e os objetos de custos consomem as atividades. Portanto, os recursos adquiridos, utilizados e classificados no diário geral da empresa são objetos de apropriação às atividades que os consomem.

A atribuição de custos às atividades faz-se por meio da identificação dos seus direcionadores, ou seja, dos elementos que a causam ou justificam. Os direcionadores de custos são medidas, por meio das quais é determinado o montante de custos (ou despesas) que será atribuído a cada uma das atividades e a cada um dos objetos de custos.

Esta atribuição ocorre em duas fases. Na primeira fase, os recursos do período em análise são alocados às atividades que os consumiram, a fim de permitir o cálculo da atividade. São denominados de direcionadores de recursos. Na segunda fase, os custos das atividades são direcionados aos objetos de custo que as consumiram. Denominados, nesta fase, de direcionadores de atividades.

Já no modelo de decomposição multiníveis dos custos, as atividades são reunidas em centros de reagrupamentos. O critério utilizado para definir um centro de atividade é o direcionador. Um direcionador é comum às várias atividades quando se encontra na origem de diversas atividades; se

for o direcionador da última atividade de uma cadeia de atividades, ele é então necessariamente comum a todas as atividades da cadeia.

- b) Modelo de processo: tem por objetivo compreender e descrever as relações existentes entre as atividades no plano operacional. Serve para conceber e reorganizar os processos em função de parâmetros operacionais, como a capacidade dos equipamentos. Além disso, permite identificar os indicadores de eficácia e eficiência, visualizar o desperdício e a ausência de qualidade, por isso tem sido usado na reengenharia de processos e gestão por atividades.

Boisvert (1999b) acredita que um sistema de CPA é composto por uma série de etapas, cuja ordem de execução varia conforme o idealizador do sistema. No entanto, relaciona duas etapas como fundamentais: definição e mensuração das atividades da empresa e definição e mensuração dos objetos de custo.

Na primeira etapa, deve-se descrever as atividades da empresa, identificar os recursos às atividades e definir os centros de reagrupamentos, se necessário. Nesse aspecto, as atividades são descritas de acordo com duas metodologias. Na primeira, as etapas são realizadas do menor para o maior. Inicialmente, elabora-se uma listagem das tarefas; em seguida, reagrupam-se as tarefas em atividades e por fim, as atividades em processos. A segunda trata de ir do maior para o menor. Assim, definem-se os principais processos da empresa; segmentam-se os processos em atividades de primeiro nível, depois em segundo nível e por fim, em terceiro nível.

A escolha de uma ou outra metodologia depende do tipo de informação requerida pela empresa. Se a informação é destinada a auxiliar na elaboração das estratégias empresariais, recomenda-se priorizar a identificação dos grandes processos de negócios. Entretanto, se a informação é destinada à gerência operacional é preferível começar pela análise detalhada das tarefas. Outros fatores devem ser levados em consideração, tais como, a amplitude do projeto e a frequência do fornecimento da informação.

A concepção de sistema de CPA requer a distinção entre processo, atividade e tarefa. O processo é visto como um conjunto de atividades ligadas entre si, por uma relação fornecedor-cliente. A atividade reagrupa todas as tarefas que são realizadas em série. A tarefa é o elemento mais simples da atividade.

Para identificar os recursos às atividades, é necessário lançar diretamente os valores registrados nas contas contábeis às atividades (conforme o plano de contas), não sendo possível partilhar esses valores entre as várias atividades por meio de seus direcionadores. Os direcionadores de atividades servem para identificar as atividades aos objetos de custos. Normalmente são elementos não financeiros, como o número de lotes e o número de encomendas. Para a distribuição dos custos de uma atividade entre os objetos de custo, é feita com base no fator que está na origem do consumo dos recursos dessa atividade. Assim, pode-se escolher como direcionador de atividade uma unidade de trabalho, um elemento detonador de atividade ou um fator de consumo dos recursos pelas atividades.

A unidade de trabalho de uma atividade ou de um processo consiste em uma medida das saídas dessa atividade ou desse processo. É utilizada para quantificar o trabalho efetuado, ou seja, serve para estabelecer o volume de uma atividade ou de um processo e, assim, calcular o seu custo unitário.

O detonador de atividade é o elemento que provoca uma atividade ou uma série de atividades (isto é, um processo), enquanto o fator de consumo de recurso, é o elemento que influencia o consumo de recursos para a realização das atividades.

Quando se escolhe o fator de consumo de recursos para as atividades como direcionador de atividades, reagrupam-se em um mesmo centro todas as atividades em função de um fator de consumo comum. Nesse sentido, devem-se observar alguns critérios para a escolha de um detonador de atividade: a) mensurabilidade dos fatores e possibilidade de quantificá-los; b) disponibilidade de dados; c) fator de custo; d) ausência de propensão de valor; e) capacidade de influenciar o comportamento; f) controlabilidade; g) possibilidade de passar à ação a curto prazo; e h) pragmatismo.

Os reagrupamentos de atividades, que é uma das etapas do modelo multiníveis, consiste em um conjunto de atividades com o mesmo direcionador. Os centros de reagrupamentos de atividades têm como objetivos: a) reagrupar as atividades em subprocessos e em processos; b) chamar a atenção dos gestores sobre as repercussões financeiras que possuem os direcionadores estratégicos; e c) simplificar a identificação das atividades aos objetivos de custos.

Os objetos de custos normalmente são os bens e serviços da empresa. A elaboração da lista dos objetos de custo, em geral, não é difícil, quando se trata de bens tangíveis. A complexidade aumenta quando o objeto de custo a ser mensurado é um bem intangível ou um serviço. É possível conhecer vários objetos de custos ao mesmo tempo por meio dos mecanismos dos atributos.

Os atributos permitem medir simultaneamente várias dimensões relativas às atividades e aos objetos de custo. Em relação às atividades: as que agregam e as que não agregam valor aos olhos dos clientes; as atividades ligadas à ausência de qualidade; as atividades ligadas a uma utilização abaixo da capacidade; e atividades controláveis. Em relação aos objetos de custo: aos clientes; a característica particular e aos objetivos estratégicos. O último item dessa etapa é dividir o custo dos centros de reagrupamento ou entre os objetos de custos que a eles se relacionam com a ajuda dos direcionadores de atividades.

a leitura ABC por Nakagawa

As primeiras discussões sobre o ABC na academia brasileira possivelmente ocorreram no programa de pós-graduação de Contabilidade da FEA/USP, no início da década de 1990, tendo como precursor o Professor Masayuki Nakagawa, com a publicação dos livros *Gestão estratégica de custos* (1991) e *ABC: custeio baseado em atividades* (1994).

Nakagawa (1994, p. 39) considera o ABC um método de custeio que tem como pressuposto “[...] que os recursos de uma empresa são consumidos por suas atividades e não pelos produtos que ela fabrica”. Na opinião desse autor, existem duas versões para o modelo conceitual do ABC. A primeira, delineada no final da década de 1980, com o propósito de melhorar a acurácia do custeio de produtos e serviços e determinar o mix e os preços deles. Para tanto, os recursos eram direcionados para cada grupo de atividade, que pertencia a um centro de custos, por meio dos direcionadores de custos (*cost drivers*). Os custos dos produtos, clientes ou projetos eram resultado do direcionamento dos grupos das atividades com a ajuda de direcionadores.

A segunda versão trabalha com a visão de processo; com isso, as atividades são desvinculadas dos centros de custos, permitindo a avaliação de desempenho das atividades e, conseqüentemente, do processo de negócio.

a leitura do ABC por Martins

Eliseu Martins (2003, p. 88) apresenta o ABC sob duas versões. A primeira é denominada ABC de primeira geração, definida “como uma metodologia de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos”. Essa abordagem é funcional e enfatiza o custeio de produto e é usada para avaliação de estoque e para atender às legislações fiscal e societária. Dessa forma, admite a

inclusão de custos fixos estruturais e a utilização de rateio na atribuição de custo dos recursos às atividades.

Nessa primeira versão, Eliseu Martins (2003, p. 93) relaciona quatro etapas para aplicação do ABC à solução de problemas: a) identificação das atividades relevantes dentro de cada departamento; b) atribuição de custos às atividades, a qual pode ser feita pela alocação direta, rastreamento e rateio; c) identificação dos direcionadores de custos; d) atribuição dos custos das atividades aos produtos.

Na segunda versão, Eliseu Martins (2003, p. 286) coloca que o ABC é definido como ferramenta de gestão de custos, que foi configurada de maneira a permitir a análise de custos sob duas visões: a) a visão econômica de custeio é uma visão vertical, no sentido de que apropria os custos aos objetos de custeio por meio das atividades realizadas em cada departamento; e b) a visão de aperfeiçoamento de processos é uma visão horizontal, no sentido de que capta os custos dos processos por meio das atividades realizadas nos vários departamentos funcionais.

O ABC, nessa versão, deveria ser implementado por meio de uma análise de processos, pois tal análise possibilita uma visualização das atividades a serem melhoradas, reestruturadas ou até mesmo eliminadas dentro de um processo. Essa visão de processo torna possível a realização de uma análise de valor das atividades e dos processos, a qual deve ser concebida sob a ótica do cliente, isto é, daquele que recebe ou usa o bem ou serviço gerado pela atividade. Essa segunda versão do ABC trata o custeio variável como compatível aos pressupostos do ABC, o que na primeira versão não era admitido.

síntese da base conceitual do ABC

Na discussão sobre a concepção ABC, é possível perceber a reunião de certas teorias e práticas cristalizando, em 1989, um novo sistema sociotécnico, demonstrado na Figura 12.3 e tendo os componentes do Quadro 12.4.

- análise das atividades, por meio de entrevista aos supervisores, e identificação de direcionadores de custo (*cost drivers*);
- direcionadores de recursos: direciona os recursos às atividades;
- direcionadores de atividades: reparte o custo das atividades aos objetos de custos.

Quadro 12.4: Componentes do ABC.

Portanto, essa abordagem parte da hipótese de que as atividades consomem os recursos, e de que os bens e serviços consomem atividades. Assim, esse método consiste em identificar as atividades de uma empresa e atribuir custos a elas, e o valor delas é atribuído, por meio de um direcionador de custos, aos objetos de custos. As atividades são consumidas pelos produtos e processos. Assim, o ABC identifica a relação de causa e efeitos entre recursos, atividades e objetos de custo.

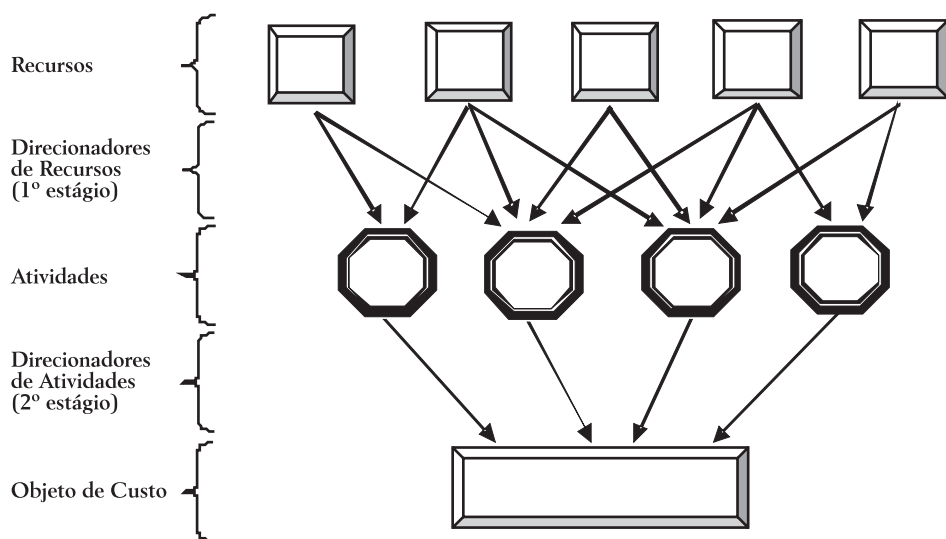


Figura 12.3: Modelo conceitual do ABC.

Fonte: Queiroz; Costa; Gomes (2004).

Pela discussão apresentada sobre a nova contabilidade gerencial, é possível distinguir três abordagens, apresentadas no Quadro 12.5: a do ABC, defendida por Kaplan e Cooper, a da CPA1 delineada por Brimson (1996) e a CPA2 apresentada por Boisvert (1999b). O que distingue as três é a ênfase, o modelo de construção da proposta e tipo de informação gerada.

Atributos	ABC	CPA	CPA
Pressuposto	as atividades consomem os recursos, e os bens e serviços consomem atividades	as atividades consomem os recursos, e os bens e serviços consomem atividades	as atividades consomem os recursos, e os bens e serviços consomem atividades

Continua...

Ênfase	mensuração dos bens e serviços	melhoria da gestão das operações com medidas de desempenho mais acuradas, por meio do gerenciamento de atividades.	produção de informações úteis aos gestores, de modo a permitir-lhes reduzir os custos e melhorar a performance da empresa
Modelo	Em quatro etapas: 1 - desenvolver o dicionário de atividades; 2 - determinar quanto a organização está gastando em cada uma de suas atividades; 3 - identificar produtos, serviços e clientes da organização; 4 - selecionar geradores de custo da atividade que associam os custos da atividade aos produtos, serviços e clientes da organização.	Em sete etapas: 1 - análise de atividades; 2 - análise do ciclo de vida; 3 - determinação do custo das atividades; 4 - identificação das medidas de desempenho; 5 - determinação do custo dos processos de negócio; 6 - rastreamento do custo para o objetivo indicado; 7 - cálculo do custo do produto.	Dois modelos: de base e de processo Modelo de base A decomposição dos custos se processa de maneira: • simples (recursos → atividades → objetos de custo) • multiníveis (recursos → atividades → centro de atividades → objetos de custos) Modelo de processo Compreende e descreve as relações entre as atividades no plano operacional
Nível hierárquico	Operacional	Estratégico e operacional	Estratégico e operacional

Quadro 12.5: Análise comparativa da abordagem de custo por atividades.

O pressuposto das três abordagens é idêntico. O que as distinguem são a ênfase de operacionalização, o modelo de concepção e o tipo de informação fornecida pelas abordagens individualmente. Por outro lado, na proposta de Kaplan e Cooper (1998), a ênfase maior é para a acurácia da mensuração dos objetos de custos, cujo desenvolvimento se dá em quatro etapas e atende à necessidade de informação de gestores operacionais.

Na CPA de Brimson (1996), o foco é a melhoria da gestão das operações com medidas de desempenho mais acuradas, por meio do gerenciamento de atividades, sendo concebido em sete etapas. Essa abordagem se propõe a atender as necessidades de informação dos gestores dos níveis hierárquicos estratégicos e operacionais.

Por outro lado, a CPA de Boisvert enfatiza a produção de informações úteis aos gestores, de modo a permitir-lhes reduzir os custos e melhorar a performance da empresa, não apenas do produto ou processo. O desenho da CPA pode ser feito por intermédio de dois modelos: o de base e o de processo. No modelo de base, a decomposição dos custos ocorre de duas formas: simples, em que os recursos são atribuídos às atividades e essas aos objetos de custos e multiníveis, as atividades são agrupadas em centro de atividades e o resultado do centro é direcionado aos objetos de custos. No modelo de processo, o objetivo é entender e descrever as relações entre as atividades no nível operacional. Assim sendo, os objetos de custo demandam atividades, as atividades requerem recursos e, possivelmente, outras atividades e, além disso, as atividades formam processo e subprocessos.

O importante, no entanto, nessa discussão é ressaltar as contribuições que a nova contabilidade gerencial trouxe ao gerenciamento dos custos, não apenas dos custos indiretos da produção de bens e serviços, mas das atividades de apoio, cliente, bem como para a melhoria da performance da empresa.

A nova contabilidade gerencial integra em apenas um sistema o que antes era um conjunto de funções isoladas: análise de valor, análise de processos, gestão da qualidade e mensuração de inúmeros objetos de custo. Em razão disso, as empresas de serviços e os negócios baseados no conhecimento são capazes, pela primeira vez, de obter informações sobre custos de serviços, clientes, processo, atividades e informações para o planejamento e controle. (DRUCKER, 2000) Por conseguinte, a nova contabilidade gerencial atende às demandas por informações dos gestores das organizações de classe mundial, as quais são direcionadas pela necessidade de criar e sustentar uma vantagem competitiva.



13

OS DESAFIOS DO SISTEMA DE CONTROLADORIA POR ATIVIDADES

Capítulo elaborado por Sônia Maria da Silva
Gomes.

O valor dos soldados depende da estratégia do general.

Publílio Siro

objetivos do capítulo

A Controladoria desempenha um papel importante para medir a eficácia e a eficiência na utilização dos recursos pela entidade. Assim, a finalidade do Sistema de Controladoria por Atividade (SCPA) é produzir e fornecer informações econômicas, financeiras e físicas de produtividade, utilizando os fundamentos do custeio baseado em atividades (ABC), que sejam úteis para orientar a gestão estratégica das organizações a respeito do processo de agregação de valor ao longo de toda a cadeia produtiva, a fim de permitir a tomada de decisão. Os processos de negócio produzem valor e geram custos, e o valor que produzem sempre deveriam ser maiores que os respectivos custos. Este

é o desafio da Controladoria por atividade: descrever, localizar e quantificar os recursos consumidos pelas atividades no processo de geração de valor para organização.

Este capítulo discute os desafios do sistema de Controladoria por atividades. Ao final da sua leitura, você será capaz de: explicar as características do sistema de Controladoria por atividades; discutir o conceito renovado de gestão; explicar sobre a gestão estratégica, gestão da performance e gestão de processo.

o sistema de controladoria por atividades

A Controladoria é um sistema de informação composto por dois subsistemas: contabilidade financeira e contabilidade gerencial. A proposta do Sistema de Controladoria por Atividade (SCPA) é produzir e fornecer informações econômicas, financeiras, física de produtividade, utilizando os fundamentos do custeio baseado em atividades (ABC), que sejam úteis para orientar a gestão estratégica das organizações a respeito do processo de agregação de valor ao longo de toda a cadeia produtiva. Por conseguinte, o SCPA é um instrumento analítico dos processos de negócios e organizacionais, uma vez que mensura as atividades que compõem tais processos e o custo da atividade é atribuído por um direcionador aos diversos objetos de custo.

Ao mensurar o valor na sua forma monetária, o SCPA possibilita a análise dos fluxos de receita e de capital de longo prazo relacionados a diversos centros de responsabilidades e unidades de negócios. Por isso, o SCPA é responsável pelo controle, registro e mensuração da riqueza patrimonial em todas as suas naturezas e dimensões. (QUEIROZ, 2002) Com esse entendimento, o SCPA é configurado com base nos fundamentos do conceito renovado de gestão apresentado na Figura 13.1 e para fornecer informações tanto para os usuários internos como externos à organização.

conceito renovado de gestão

O conceito renovado de gestão é fundamentado em três pilares: a gestão estratégica, a gestão dos processos e a gestão da performance, os quais são apoiados na arquitetura informacional da organização, conforme demonstra a Figura 13.1. (QUEIROZ, 2002)

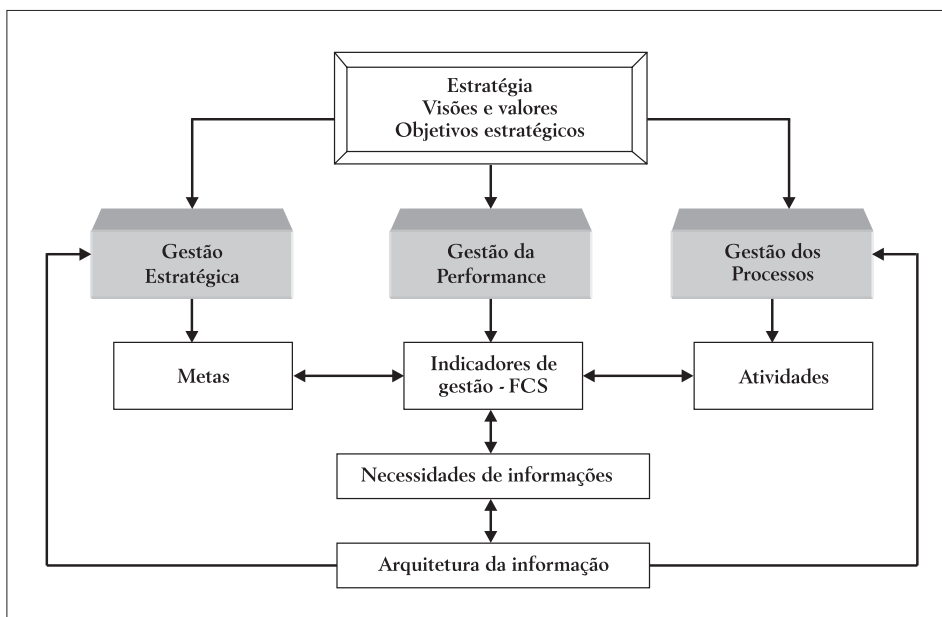


Figura 13.1: Conceito renovado de gestão.
Fonte: Adaptada de Queiroz (2002)

gestão estratégica

Com o propósito de assegurar a competitividade e a sobrevivência no novo contexto econômico, a empresa deve ser gerenciada com base em sua estratégia. Assim, é necessário para o planejamento e o controle que a organização determine aonde quer chegar a longo prazo, a visão de futuro, os valores que motivam a ação empresarial e os objetivos estratégicos em relação aos concorrentes. Dessa forma, uma empresa formula suas estratégias buscando alocar eficazmente seus recursos com base nas suas competências e postura ambiental.

Historicamente, a palavra estratégia é atribuída à arte militar de planejar e formular planos de guerra. Entretanto, o capítulo 41, do livro de *Gênese* relata a história de José, ocorrida entre 1720 a 1570 a.C., o qual devido a estratégia utilizada, evitou a falta de alimento à mesa do povo egípcio e de seus vizinhos, durante sete anos. (DOUGLAS, 1995)

No entanto, o termo começou a ser usado na área empresarial somente na década de 1940 com a Teoria dos Jogos. A estratégia definia a forma como as organizações se relacionavam com o seu ambiente. (ANSOFF, 1977) Dessa época, até o momento atual, muitos estudos sobre estratégia foram realizados.

Na década de 1980, houve uma revisão do conceito de estratégia, surgindo as investigações sobre adaptação estratégica. Assim, esse conceito passou a ser compreendido como a maneira de administrar, tendo em vista o futuro, num processo contínuo e interativo que busca manter a empresa integrada ao seu ambiente. Entre os pioneiros dessa abordagem estão Igor Ansoff, Henry Mintzberg e Michel Porter. (FREITAS, 2002)

Nessa perspectiva, Albrecht (1998) afirma que num sistema de gestão da organização de serviço, a estratégia é formada por informações a respeito do conhecimento do cliente e tem dois focos: o interno, que diz respeito ao compromisso formal da empresa em prestar serviços e o externo, que representa a promessa de prestar serviços aos clientes e norteia os planos e diretrizes de suas operações e serviços.

Para Davidow e Uttal (1991, p. 67), a definição da estratégia é “[...] o primeiro passo, e o mais importante, para um serviço de excelente qualidade”. A estratégia prepara o cenário e define as restrições e todas as outras etapas. Portanto, desenvolver uma estratégia significa segmentar os clientes de acordo com suas expectativas em relação aos serviços; descobrir quais são essas expectativas e ajustá-las de modo que correspondam à sua capacidade de oferecer o serviço. As estratégias bem-sucedidas combinam as capacidades de serviços da empresa com as expectativas de seus clientes-alvo, modificando-as quando necessário.

gestão de processos

A visão de processos permite à empresa organizar as atividades em função de uma meta estratégica ou da necessidade do cliente, sem alterar sua estrutura organizacional. Além disso, permite compreender melhor sua eficácia na satisfação das necessidades do cliente e no cumprimento de seus objetivos. Dessa forma, “[...] os processos são as trajetórias para os resultados e, portanto, para o sucesso na economia do cliente” (HAMMER, 2001), uma vez que o cliente interage com a organização por meio de seus processos de negócios quando recebe bens e serviços.

Na opinião de Hammer (2001, p. 76), “[...] processo é um grupo organizado de atividades correlatas que, em conjunto, cria um resultado de valor para os clientes”. Harrington (1993, p. 10) conceitua processo como “[...] qualquer atividade que recebe uma entrada (*input*), agrega-lhe valor e gera uma saída (*output*) para um cliente externo ou interno”.

Nessa perspectiva, o desenho do processo prescreve como o trabalho de cada uma das unidades deve convergir para um ponto comum a fim de alcançar o objetivo mais amplo, pois especifica exatamente como o trabalho será executado, em que sequência, em que localidade e por quem. (HAMMER, 2001) Assim o desenho do processo fornece uma visão mais ampla e horizontal dos negócios e, principalmente, propicia o seu gerenciamento e análise. Permite, portanto, a empresa dar passos importantes para o programa de melhoria contínua.

É importante estabelecer uma hierarquia do processo, visto que existem processos altamente complexos e outros muito simples. Assim sendo, os processos são divididos em macroprocessos, atividades e tarefas. Um macroprocesso é formado por um determinado número de atividades inter-relacionadas de maneira lógica que contribuem para realizar a sua missão. O macroprocesso é dividido em subprocesso quando há a necessidade de minimizar o tempo para o aperfeiçoamento do macroprocesso, ou enfatizar um problema específico numa unidade de alto custo, ou outras situações. (HARRINGTON, 1993; OSTRENGA et al., 1997)

Um conjunto de atividades forma um processo. As atividades são as ações necessárias para produzir um resultado específico. O conjunto das atividades que compõem um processo é foco do gerenciamento de processo. Portanto, as atividades de um processo são realizadas em conjunto, tendo em vista um objetivo comum. (HAMMER, 2001; HARRINGTON, 1993) Uma atividade é formada por determinado número de tarefas. Para Brimson (1996), uma tarefa é a combinação dos elementos de trabalho ou operações que compõem uma atividade, ou seja, é a maneira como a atividade é realizada.

Hammer (2001) afirma que, para uma gestão de processo ter sucesso, é fundamental a organização pensar em dois conceitos: organizado e conjunto. O primeiro conceito significa que a empresa precisa dispor de desenhos específicos e concretos para os processos, de maneira que o desempenho não seja produto de improvisação ou da sorte. O segundo denota a necessidade de a empresa desenvolver um ambiente em que todas as pessoas que trabalham no processo estejam alinhadas em torno de um objetivo comum e vejam-se como colaboradoras e não adversárias.

Desse modo, Hammer (2001) acredita que uma organização de processos encoraja e cria condições para as pessoas executarem o trabalho em conjunto. Por sua vez, o trabalho em processo se concentra no cliente, considera um contexto mais amplo e é orientado para a consecução de resultados, pois segue um projeto disciplinado e repetitivo. Além disso, o trabalho

em processos contribui para os altos níveis de desempenho exigidos pelo cliente no contexto atual.

gestão da performance

A gestão do desempenho é um processo que permite expressar as estratégias em nível de competência de cada gerente e colaborador. Dessa maneira, administrar a performance requer, primeiramente, determinar um conjunto de indicadores relativos à organização na sua totalidade e dos seus processos, ou mesmo atividades, os quais reflitam o desempenho de cada nível mensurado. Para Queiroz (2002, p. 57), “[...] a performance refere-se ao alcance dos objetivos definidos pelo processo de planejamento, operando de acordo com os padrões desejados, tais como os de eficiência e economicidade”.

Entretanto, se os indicadores não apresentarem um vínculo com a estratégia da corporação, serão apenas mais um indicador sem qualquer relevância. Por conseguinte, as medidas de desempenho devem ser projetadas para comunicarem a estratégia de negócio e ajudarem a alinhar as metas e iniciativas individuais e organizacionais. (CARO ÑAURI, 1998; QUEIROZ, 2002)

No entanto, para gerir o desempenho é necessário que a organização defina um sistema de medidas, ou seja, determine quais os padrões e os objetivos que deseja alcançar. No delineamento do sistema de medição de desempenho, deve-se definir a missão da organização, suas estratégias e os fatores-chave de sucesso (FCS), a fim de desenvolver indicadores possíveis de serem mensurados.

Assim, as medidas de desempenho devem ser definidas com base em atributos que ofereçam um dimensionamento ou valoração dos *outputs* (bens ou serviços) e dos processos, tais como volume, número de erros e percentagem. Voyer (1994 apud QUEIROZ, 2002) relaciona cinco atributos para um bom indicador de desempenho: a) bem definido, simples, claro, compreensível, sem interpretação dúbia; b) pertinente, significativo e sensível a variações; c) presente e real; d) disponível e fácil de ser utilizado; e) fiel ao objetivo pelo qual foi definido, confiável e homogêneo às variações de tempo e espaço e passível de ser agregado e comparado.

No entendimento de Ostrenga e colaboradores (1997), há três técnicas para selecionar os indicadores de desempenho para construir o sistema de medidas. Essas técnicas tanto podem ser utilizadas em conjunto como separadamente:

Identificar os Fatores-Chave de Sucesso: uma técnica-chave para essa identificação é fazer a pergunta: “[...] quando nosso desempenho global foi muito bem-sucedido, o que, especificamente, estávamos fazendo extremamente bem?”. A seguir, faz-se a pergunta associada: “[...] quando nosso desempenho foi fraco, o que, especificamente, estávamos fazendo mal?”. Essas duas perguntas podem ser feitas em muitos níveis;

Analisar um modelo de negócio baseado em processos: a pesquisa dos FCS é um ponto de partida importante para a identificação dos elementos-chave de desempenho. Todavia, algumas vezes essa análise deixa falhas no quadro. Uma análise baseada em processos permite completar o perfil de desempenho da organização, visto que engloba o conjunto de informações de desempenho adequado aos executivos que chefiam as outras áreas da organização;

Incorporar a análise de causas básicas: os resultados da Análise do Processo do Negócio (*Business Process Analysis - BPA*), nos quais identificam as principais áreas problemáticas dos processos e suas possíveis causas.

O gerenciamento da performance em empresas de serviços tende a ser mais subjetivo e complexo, pois requer o controle de algumas características pertinentes à prestação de serviços que são difíceis de serem mensurados como, por exemplo, a qualidade do serviço, a perecibilidade e a intangibilidade. (CORRÊA; CAON, 2002; FITZGERALD et al., 1989; FITZSIMMONS; FITZSIMMONS, 2000) Portanto, é necessário um sistema de contabilidade gerencial que forneça informações úteis ao planejamento, ao controle e à melhoria contínua, ou seja, permita a gestão da estratégia, a gestão dos processos e a gestão da performance organizacional.

a informação fornecida pelo SCPA

O SCPA deve fornecer informações para cumprir cinco objetivos gerais, conforme destaca a Figura 13.2: a) permitir a formulação de estratégias e dos planos de ações de longo prazo; b) possibilitar as decisões sobre a utilização dos recursos pelas atividades, com ênfase no serviço e no cliente, tanto quanto no preço; c) o planejamento e controle de custo das atividades que compõem o sistema de operações de serviços; d) a mensuração da performance e avaliação das pessoas; e e) as exigências dos PFC (Princípios Fundamentais de Contabilidade) e das legislações societárias e fiscais.

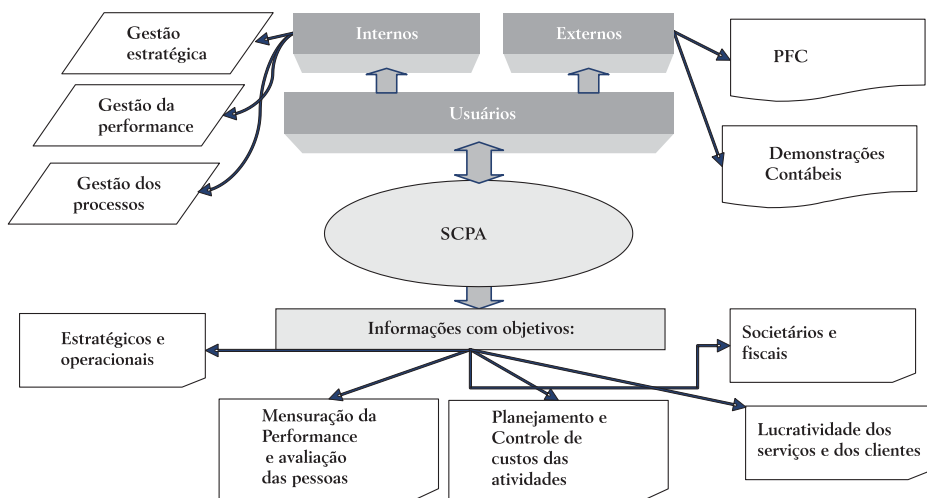


Figura 13.2: Dimensão do SCPA.

As informações geradas pelo SCPA para os usuários internos devem ser modeladas de forma a atender às demandas da gestão estratégica, dos processos e da performance, permitindo-lhes tomar decisões sobre as atividades que consomem os recursos e contribuem para o desempenho empresarial.

Como o SCPA orienta a ênfase de controle de recursos para as atividades, portanto, revela uma nova imagem da empresa (Figura 13.3), representada por um conjunto de atividades criadoras de bens e serviços e assim torna-se útil à gestão dos processos.

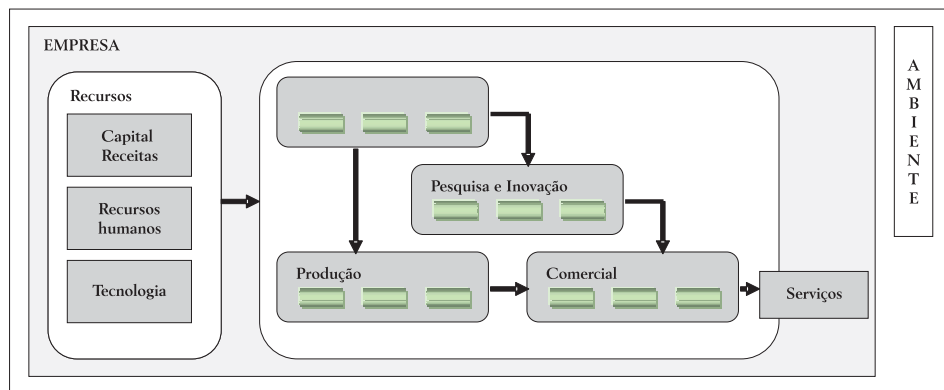


Figura 13.3: A empresa como conjunto de processos.

Fonte: Adaptado de Develin (1994).

Além do mais, o SCPA fornece o conjunto de informações necessárias à mensuração e controle da cadeia de valor. O controle da cadeia de valor é realizado por intermédio do conceito de valor agregado, o qual pode ser analisado sob duas perspectivas diferentes: do ponto de vista do produto e do ponto de vista da empresa. (QUEIROZ, 2002)

Na perspectiva do produto, as atividades primárias e de apoio transferem custos e despesas acrescidos aos recursos adquiridos pela empresa durante o processo de produção de bens e serviços. Na verdade, a riqueza dos proprietários não aumenta pela transformação em si dos recursos, mas pela venda dos produtos a preços superiores aos seus custos. Logo, a agregação de valor ao negócio e, em última análise, ao proprietário ocorre pelo resultado operacional positivo, ou seja, o valor da venda do produto supera os recursos sacrificados para sua produção.

Na perspectiva da empresa, o valor agregado é gerado para os seus proprietários quando há lucro líquido decorrente das relações de compra e venda. Por conseguinte, é o valor percebido e pago pelo cliente, em contrapartida à aquisição do produto, e que supera seus custos de produção. Queiroz (2002) afirma que esse valor agregado constitui a base do processo de remuneração e acumulação de capitais. Desse modo, o valor agregado vem de fora da empresa, pela atividade comercial e não pela atividade de produção ou pelas operações de serviço.

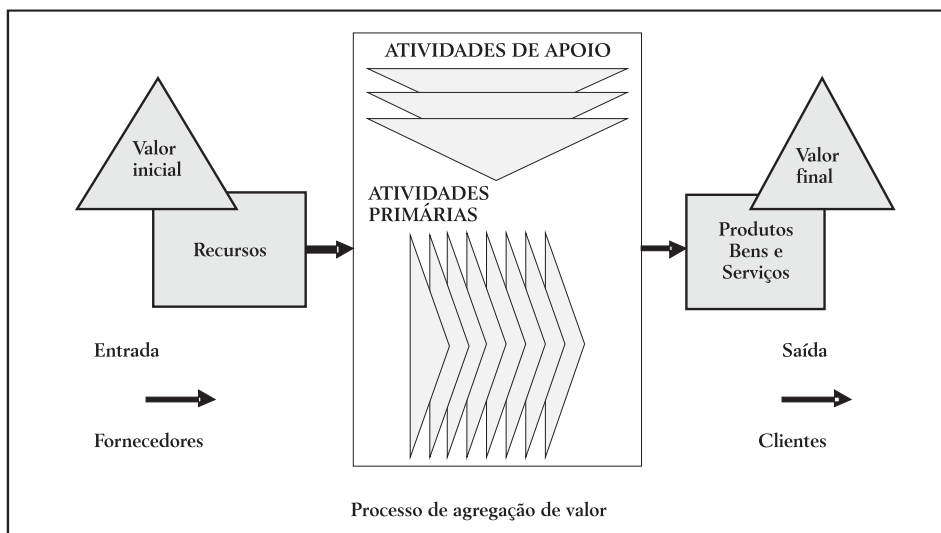


Figura 13.4: Agregação de Valor no Processo Produtivo.
Fonte: Queiroz (2002).

Para cumprir o seu papel de registrar, mensurar e controlar a riqueza patrimonial em todas as suas naturezas e dimensões, o SCPA se utiliza do plano de contas para contabilizar os eventos econômicos nos livros contábeis diário e razão, conforme demonstrado na Figura 13.5. Os valores dos eventos registrados em tais livros são transferidos para as atividades ou processos.

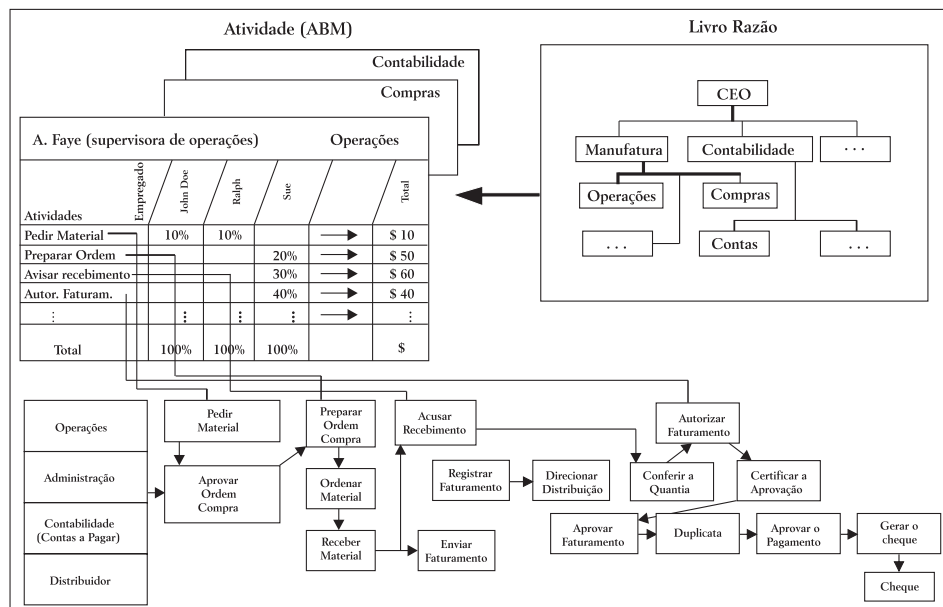


Figura 13.5: Agregação de Valor no Processo Produtivo.

O plano de contas é um instrumento do SCPA, pois nele relacionam-se as contas que serão utilizadas para o registro dos eventos econômicos nos livros contábeis. Os elementos essenciais à sua concepção são obtidos pela análise da empresa, quanto ao sistema de produção, forma jurídica, modelo de gestão, e sobretudo, ao tipos de relatórios que o SCPA deve fornecer.

As contas devem ser agrupadas por sua natureza: contas patrimoniais e contas de resultado. As contas patrimoniais, de modo geral, compreendem os bens, direitos e obrigações e o capital acumulado dos proprietários; as contas de resultado indicam as receitas, custos e despesas. Um plano de contas configurado de acordo com os fundamentos da contabilidade por atividades pode ter uma estrutura semelhante à apresentada no Quadro 13.1.

Contas Patrimoniais	Ativo Circulante	Disponível (caixa e bancos) Clientes Despesas antecipadas
	Ativo Realizável a Longo Prazo	Direitos realizáveis (após 12 meses)
	Ativo Permanente	Investimentos Imobilizado Diferido
	Passivo Circulante	Fornecedores Obrigações tributárias Obrigações de curto prazo
	Exigível A Longo Prazo	Obrigações de longo prazo
	Resultados de Exercícios Futuros	Receitas de exercícios futuros Custos e despesas referentes às receitas
	Patrimônio Líquido	Capital social Reservas de capital Reservas de reavaliação Reservas de lucros Lucros ou prejuízos acumulados
Contas de resultados	Receita Bruta de Serviços	Mercado nacional Exportação Projeto Processo Atividade
	Custo de Operações de Serviços	Processo Essencial
		Compreender mercado e clientes Realizar acordo de serviços Desenvolver o sistema Implantar o sistema Efetuar treinamento Prestar suporte ao cliente
		Processo de Apoio
		Desenvolver estratégias Gerenciar informações financeiras Gerenciar recursos físicos Executar programas de qualidade Gerenciar recursos humanos Prover relacionamentos externos

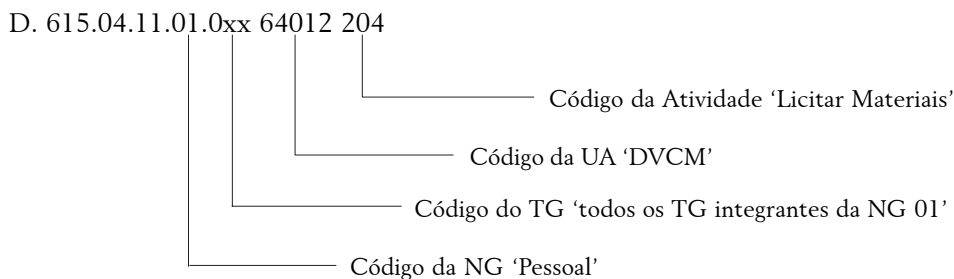
Quadro 13.1: Modelo genérico de plano de contas.

Embora o modelo genérico apresentado no Quadro 13.1 divida o custo de operações de serviços em processos essenciais e de apoio, é possível separá-lo em atividades primárias e secundárias, ou por projeto. O fator determinante para tal separação é o objeto de custo que a empresa pretende controlar e medir.

A empresa pode, também, optar em utilizar dois ou mais planos de contas, por exemplo, um plano de contas para atender às necessidades de informações dos usuários externos, bem como as exigências fiscais e legais, comumente denominada de contabilidade financeira e outro para específico à demanda de controle e planejamento dos usuários internos, ou seja, a contabilidade gerencial.

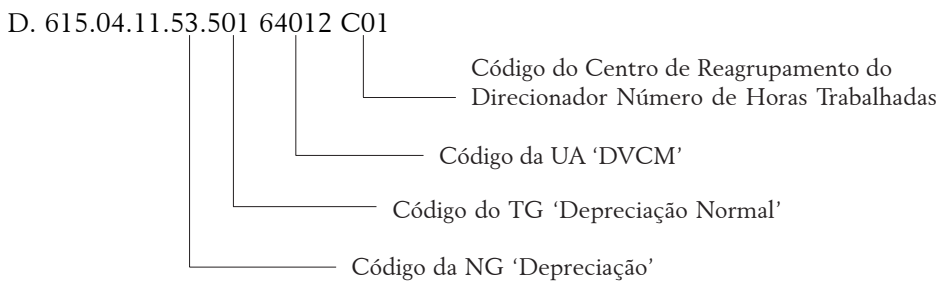
Nesse exemplo, os eventos que envolvem as contas de resultado são contabilizados, primeiramente, na contabilidade financeira depois são transferidos para os controles gerenciais, como propõem Vanzella e Ramlow (2001). As autoras apresentam a contabilização dos custos dos recursos consumidos pelas atividades que compõem o processo de suprimentos de uma empresa brasileira de distribuição de energia elétrica. Após a identificação das atividades de tal processo, as autoras descrevem a contabilização dos recursos consumidos pela atividade “204 Licitar Materiais”.

A título de exemplo, demonstra-se os procedimentos utilizados por Vanzella e Ramlow (2001) para contabilizar os recursos pessoal e depreciação consumidos pela atividade Licitar Materiais. Segundo as autoras a contabilização do gasto com pessoal é feita por meio de apontamentos de horas. O sistema procede ao registro, de acordo com os apontamentos efetuados, de todas as remunerações, encargos e provisões. Assim, os gastos são contabilizados por Atividade e por unidade administrativa (UA) e unidade operativa (UO), onde: Atividade: 204 Licitar Materiais, Recurso: NG 01 Pessoal, TG 001 Salário Fixo até TG 080 Outras Remunerações, UA: 64012 Divisão de Compras de Materiais (DVCM):



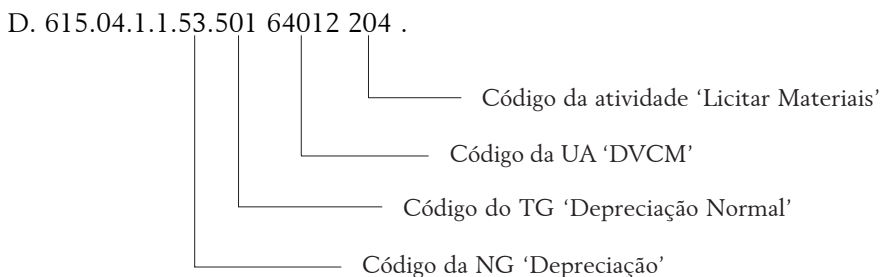
C. Passivo a pagar

Já a contabilização da depreciação (NG 53) é inicialmente realizada nas unidades administrativas (UA) e operativas (UO), sendo direcionada conforme o número de horas trabalhadas (em cada atividade) pelos empregados lotados na unidade. Primeiramente, apresenta-se a contabilização da Depreciação (NG 53), no TG 501 – Depreciação Normal, por UA/UO. Como não é possível identificar, num primeiro momento, o quanto foi gasto em cada atividade, realiza-se o registro no Centro de Reagrupamento de Recursos do Direcionador - número de horas trabalhadas C01, onde: Atividade: C01 Centro de Reagrupamento Direcionador Nº de Horas Trabalhadas, Recurso: NG 53 Depreciação, TG 501 Depreciação Normal e UA: 62014 Divisão de Compras de Materiais (DVCM)



C. (-) Depreciação Acumulada

Após a identificação de todos os empregados que realizaram apontamentos na atividade Licitar Materiais, direcionaram-se os gastos da depreciação, proporcionalmente à quantidade de horas apontadas para tal atividade. Então, fez-se o seguinte lançamento contábil: Atividade: 204 Licitar Materiais, Recurso: NG 53 Depreciação, TG 501 Depreciação Normal, UA: 64012 Divisão de Compras de Materiais (DVCM)



C. 615.04.1.1.53.501 64012 C01

Assim, a estrutura do plano de contas baseado em atividade depende, dentre os outros fatores já discutidos neste tópico, das informações requeridas pela administração da empresa, sobretudo o grau de detalhamento, ou seja qual objeto a organização precisa gerenciar e medir. Desde que, o papel fundamental do SCPA é atender, primeiramente, às necessidades de informações dos gestores, de modo a lhes permitir decidir sobre a melhoria contínua dos processos, lucratividade do serviço e clientes, ou seja, controlar a empresa em todas as suas dimensões.



14

OS DESAFIOS DA CONTROLADORIA EM EMPRESAS DE SERVIÇOS

Capítulo elaborado por Sônia Maria da Silva
Gomes.

Controle o seu destino ou alguém controlará.

Jack Welch

objetivos do capítulo

Por diversas razões, a Controladoria em empresa prestadora de serviços difere das empresas industriais. Este capítulo discute os principais fatores que o *Controller* deve considerar ao desenvolver um sistema de Controladoria para esse tipo de organização.

Ao final da leitura do capítulo, você estará apto a conceituar o que é serviço; explicar as características da natureza dos serviços; descrever os conceitos fundamentais na definição de estratégia de uma empresa de serviços; discutir sobre os sistemas de gestão estratégica de serviços; explicar o sistema de operações de serviços.

a natureza dos serviços

De acordo com Juran (1993, p. 304), o serviço compreende “[...] o trabalho desempenhado por alguém”. Para Kotler (1998, p. 539), serviço é: “[...] qualquer ato ou desempenho essencialmente intangível que uma parte pode oferecer a outra e que não tem resultado a propriedade de algo. A execução de um serviço pode estar ou não ligada a um produto físico”.

O serviço pode ser compreendido como uma atividade ou uma série de atividades de natureza mais ou menos intangível – que normalmente, mas não necessariamente, acontece durante as interações entre clientes e empregados do fornecedor de serviços – fornecidas como solução aos problemas dos clientes (GRÖNROOS, 1995, p. 36)

Para melhor entender a natureza dos serviços, é necessário considerar e examinar as suas características. Embora a literatura relacione uma variedade de atributos pertinentes à produção do serviço, esses atributos podem ser sintetizados em: intangibilidade, heterogeneidade, inseparabilidade e perecibilidade (FITZSIMMONS; FITZSIMMONS, 2000; KOTLER, 1998), conforme detalhado no Quadro 14.1.

- Intangibilidade: a maioria dos serviços é intangível, portanto, não podem ser tocados, possuídos pelo cliente, cheirados, ouvidos, provados antes de serem adquiridos;
- Heterogeneidade: são altamente variáveis. Pode haver uma grande quantidade de variabilidade no desempenho de uma empresa específica ou até mesmo nos serviços dos colaboradores no dia a dia. O comportamento consistente do pessoal assegura uma prestação de serviço eficaz e impacta o valor percebido pelo cliente;
- Inseparabilidade: a produção e o consumo de muitos serviços são inseparáveis. Por conseguinte, a maioria dos serviços não pode ser testada e verificada antes de sua realização para assegurar a qualidade;
- Perecibilidade: os serviços são perecíveis, não podem ser estocados e o sistema de produção sempre é acionado pelo cliente.

Quadro 14.1: Características dos serviços.

As quatro características do Quadro 14.1 demonstram o quanto a gestão de serviço difere da manufatura, sendo importante na definição da estratégia, gerenciamento das operações, controle e mensuração de custo de serviço. Embora, no atual contexto de rede, quase todas as organizações, em

menor ou maior grau, forneça um composto de bens e serviços, ou seja, um pacote de serviços.

O pacote de serviços é compreendido como um conjunto de bens e serviços que são fornecidos em um ambiente. Geralmente, esse pacote compõe-se de quatro elementos (FITZSIMMONS; FITZSIMMONS, 2000; GIANESI; CORRÊA, 1994), relatados no Quadro 14.2.

- Instalações de apoio: são as instalações e equipamentos utilizados na prestação do serviço, sendo as evidências físicas do serviço, as quais podem impactar a avaliação do cliente;
- Bens facilitadores: são os bens consumidos ou utilizados pelo cliente durante a prestação de serviços. Também são evidências, cujo propósito é fornecer algum elemento tangível ao cliente, durante o processo de prestação de serviço;
- Serviços explícitos: são os benefícios percebidos pelo cliente como resultado da prestação de serviços;
- Serviços implícitos: são os benefícios psicológicos que o cliente pode obter com a prestação de serviços como, por exemplo, a sensação de conforto e segurança durante uma viagem aérea.

Quadro 14.2: Quatro elementos do pacote de serviços.

A empresa que presta serviços em desenvolvimento de software, por exemplo, situa-se entre as empresas que têm atividades de fabricação e de serviços, como demonstrado na Figura 14.1. Essa Figura apresenta tipos de empresas posicionadas em um *continuum* que vai de serviços puros a bens puros. Varvakis (2001) entende que “[...] dificilmente uma empresa irá se situar em uma das extremidades do continuum”, elas fornecem um composto de bens e serviços. Embora o pacote de serviços possa ter uma predominância de bens ou serviços.

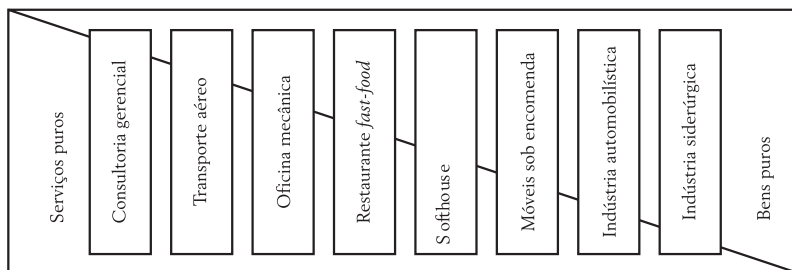


Figura 14.1: O *continuum* de serviços.
Fonte: Fitzsimmons e Fitzsimmons (2000).

Os elementos do pacote de serviços ou de valor contribuem para o cliente perceber o tipo de serviço recebido. Portanto, a empresa deve oferecer ao cliente uma experiência que seja condizente com o pacote de serviço desejado. Essas quatro características são importantes na definição da estratégia, gerenciamento das operações, controle e mensuração de custo de serviços.

Na definição dos fatores implícitos e explícitos, a empresa deve pensar nos elementos necessários à produção de fatores que encantem o cliente, ou seja, que o cliente receba um serviço de valor. Para exemplificar, tomar-se-á uma empresa produtora de software.

Os fatores explícitos são compreendidos como os elementos necessários para entregar uma experiência de valor ao cliente. Esses fatores, segundo Schroeder (2003), têm relação com as atividades realizadas após a entrega do serviço, qualidade do projeto, processo e serviço, sendo: prazo do projeto, informações sobre processo, atendimento funcional, confiabilidade, integridade, usabilidade, retorno sobre o investimento e tempo de atendimento. O Quadro 14.3 sintetiza os fatores implícitos e explícitos.

Fatores implícitos	Fatores explícitos
Exatidão das estimativas – considera a extensão do alcance das estimativas do projeto (prazo, custo, e tamanho do software).	Prazo do projeto – é o prazo de entrega do serviço esperado pelo cliente, o qual pode ser definido em termos contratuais.
Eficiência - quantidade de recursos computacionais e de códigos requeridos pelo sistema para desempenhar uma função.	Informações sobre progresso – permite que o cliente receba informações a respeito do andamento do serviço. A periodicidade pode ser definida em contrato.
Manutenibilidade – permite localizar e remover um defeito em um módulo ou programa e modificações específicas no software.	Atendimento funcional – corresponde à funcionalidade do sistema em relação as especificações e requisitos exigidos pelo cliente.
Testabilidade – possibilita testar um programa ou módulo, assegurando o seu desempenho.	Confiabilidade – corresponde à capacidade do software em manter seu nível de desempenho.
Flexibilidade – corresponde ao esforço necessário para modificar um programa ou módulo.	Integridade relaciona-se com o nível de controle de acesso ao sistema por pessoas não autorizadas.

Continua...

Portabilidade – permite a transferência de um programa, módulo e ou sistema de uma plataforma de hardware e ou software para outra.	Usabilidade – é o fator requerido para aprender, operar, preparar entradas e interpretar as saídas do sistema, do ponto de vista do cliente.
Reusabilidade – relaciona-se ao uso de um programa em outras aplicações, ou seja, ao empacotamento e escopo das funções que o programa desempenha.	Retorno sobre o investimento – corresponde aos benefícios econômicos obtidos pelo cliente por meio do sistema.
Interoperabilidade – é o fator requerido para interagir ou integrar sistemas entre si.	Tempo de atendimento – relaciona-se ao tempo de espera do cliente para receber os serviços de pós-venda solicitados.
Estabilidade do software – é a extensão em que os fatores acima são mantidos ao longo da vida útil do sistema.	

Quadro 14.3: Fatores implícitos e explícitos do pacote de serviços.
Fonte: Adaptado das discussões de Schroeder (2003).

Outro conceito fundamental no estabelecimento de estratégia para as prestadoras de serviços é o momento da verdade. Normann (1993, p. 33) entende que esse momento é “[...] a experiência, a motivação e as ferramentas empregadas pelo representante da empresa e as expectativas e comportamento do cliente que juntos criarão o processo de prestação de serviço”. A Figura 14.2 sintetiza a metáfora do momento da verdade do ponto de vista do cliente e da empresa.

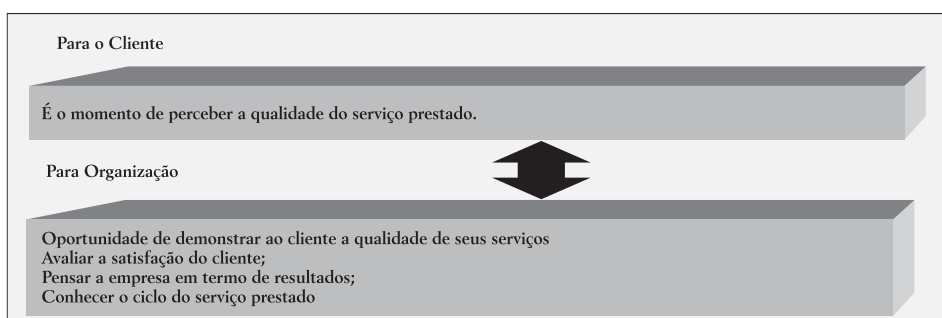


Figura 14.2: Metáfora do momento da verdade.

Esse conceito conduz a empresa para uma visão de resultados, pois “[...] representa o átomo básico do serviço, a menor unidade indivisível de

valor entregue ao cliente”. (ALBRECHT, 1998, p. 27) Portanto, tem um impacto sobre as discussões acerca da qualidade de serviço. Como diz Albrecht (1998, p. 27), o momento da verdade representa “[...] qualquer episódio no qual o cliente entra em contato com qualquer aspecto da organização e obtém uma impressão da qualidade de seu serviço”.

A metáfora do momento da verdade e sua base conceitual foram desenvolvidas por Normann Richard em 1978, embora sua disseminação como instrumento de gestão tenha ocorrido somente após a publicação do livro *Moments of truth* de Jan Carlzon (*CEO da Scandinavian Airlines System – SAS*) em 1987. A SAS reorganizou a empresa com base nos momentos da verdade de modo a desenvolver uma posição de alta competitividade em termos de qualidade de serviços. (CARDOSO, 1995; CORRÊA; CAON, 2002; FITZSIMMONS; FITZSIMMONS, 2000)

Os encontros que o cliente tem com uma prestadora de serviços não são iguais. Ao longo dos vários momentos de contato, o cliente pode ter expectativas diferentes quanto aos aspectos de qualidade que importam naquela situação específica. Por isso, esses encontros podem ser considerados separadamente como subprocessos do processo de produção de serviço. Desse modo, é necessário observar quais características são consideradas importantes pelo cliente em cada ponto de interação e quais têm impacto em sua satisfação.

Para tanto, deve-se identificar os momentos críticos, a fim de poder gerenciá-los. Esses momentos são conhecidos pela aplicação da técnica do ciclo de serviços. “Um ciclo de serviços é a cadeia contínua de eventos pela qual o cliente passa na medida em que experimenta o serviço prestado por uma organização”. (ALBRECHT, 1998, p. 34)

A Figura 14.3 apresenta os encontros de uma pessoa (cliente) com uma empresa de serviços em desenvolvimento de software. Em cada encontro (momento da verdade), o cliente tem uma série de expectativas, as quais podem ser atendidas ou não. Além disso, são nesses momentos que o cliente forma sua opinião a respeito do serviço recebido. A sequência de atividades de um ciclo de serviços corresponde ao processo de prestação de serviço, do ponto de vista do cliente.

Dessa forma, cada encontro decorre dos relacionamentos desenvolvidos entre a empresa e o cliente. Esse conceito difere do conceito de ciclo de vida do software discutido pela engenharia de software. O ciclo de vida do software refere-se às diversas fases do processo de desenvolvimento de software, definidas por Pressman (2001) como análise de requisitos de software, projeto, geração de código teste e manutenção.

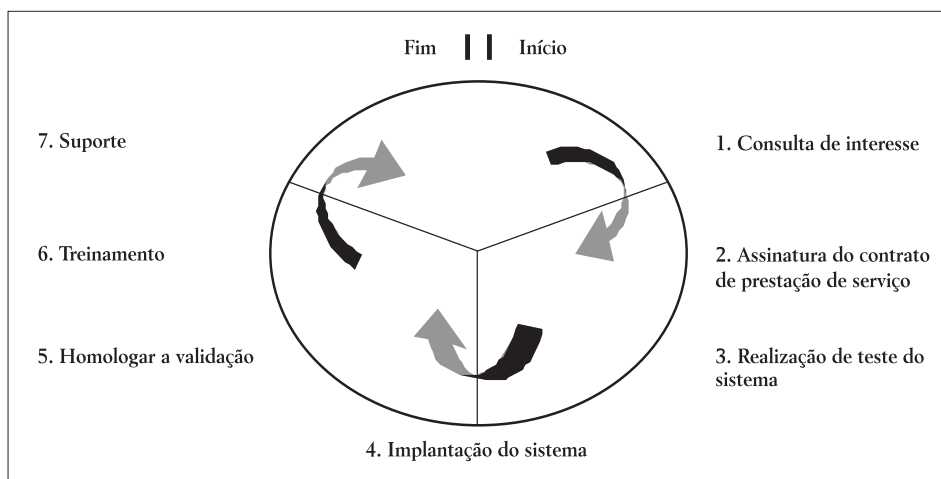


Figura 14.3: Ciclo de serviço de uma empresa de serviços de *software*.

sistema de gestão estratégica de serviços

A maioria dos autores que discute estratégia em serviços faz uma transposição da proposta de Porter (1992) e dificilmente apresenta uma descrição sistematizada numa visão mais global da gestão estratégica de serviços. Os autores William Davidow e Bro Uttal (1991) e Karl Albrecht (1998) expõem a estratégia numa perspectiva de gerenciamento integrado.

Sistema de Davidow e Bro Uttal. O sistema proposto por Davidow e Uttal (1991, p. 67) é composto por seis princípios: estratégia, liderança, pessoal, projeto, infraestruturas e medidas de avaliação da qualidade do serviço. A definição da estratégia é “o primeiro passo, e o mais importante, para um serviço de excelente qualidade”. A estratégia prepara o cenário e define as restrições e todas as outras etapas.

Para esses autores, desenvolver uma estratégia significa segmentar os clientes de acordo com suas expectativas em relação aos serviços; descobrir quais são essas expectativas e ajustá-las de modo que correspondam à sua capacidade de oferecer o serviço. As estratégias bem-sucedidas combinam as capacidades de serviços da empresa com as expectativas de seus clientes-alvo, modificando-as quando necessário.

O segundo elemento do sistema é a liderança, a qual se torna responsável pela tradução da estratégia para o dia a dia. O objetivo da liderança é

alimentar uma cultura voltada para o serviço, despertando o comprometimento dos funcionários com eficácia e criatividade, em vez de normas e regulamentos, pois “[...] os líderes de nada valem se não tiverem seguidores eficazes”. (DAVIDOW; UTTAL 1991, p. 9) A liderança torna o serviço responsável de todos, dando poder para que os funcionários tomem decisões imediatas de acordo com os interesses dos clientes.

O projeto constitui o terceiro aspecto do sistema, o qual “[...] limita o serviço ao cliente, tanto quanto a estratégia”. (DAVIDOW; UTTAL 1991, p. 10) Para satisfazer o cliente a um custo apropriado, é imprescindível projetar o serviço com a participação dos funcionários de linha de frente, a fim de permitir a solução de problemas de modo eficaz.

A infraestrutura é considerada a espinha dorsal do serviço ao cliente. Dificilmente uma empresa é capaz de satisfazer um cliente se não oferecer um serviço de pós-venda eficiente. A solução para montar uma infraestrutura de serviços econômica e eficiente é garantir que todos os elementos do sistema estejam funcionando de maneira inter-relacionada.

As medidas de avaliação da qualidade do serviço apontam os pontos fortes e fracos dos outros elementos do sistema. Para prestar um serviço de qualidade, é fundamental que a empresa avalie constantemente o seu desempenho. Essa avaliação é realizada com base em três medidas: avaliação do processo – compara o trabalho realizado pelos funcionários com os padrões de qualidade e quantidade; avaliação do produto – concentra-se no resultado do processo de serviço avaliado pela empresa sem envolver seus clientes; avaliação da satisfação do cliente – analisa até que ponto os clientes estão satisfeitos com o serviço que lhes foi oferecido.

Sistema de Karl Albrecht. A filosofia do sistema de gestão de serviço de Albrecht (1998) sugere que todos os agentes da organização tenham um papel a desempenhar no esforço de garantir que tudo funcione bem para o cliente. Sintetiza-a o sistema representado por um triângulo. A estratégia do sistema de gestão aparece no ápice do triângulo de serviço, cuja definição toma como base a satisfação do cliente e orienta a construção dos sistemas e o papel das pessoas.

Albrecht (1998, p. 32) argumenta que o triângulo de serviço é a ilustração virtual da filosofia da gestão de serviços. Assim, representa a interação de três elementos: a estratégia de serviços, os sistemas e o pessoal, “que devem atuar conjuntamente para que se mantenha um mínimo de qualidade de serviço”.

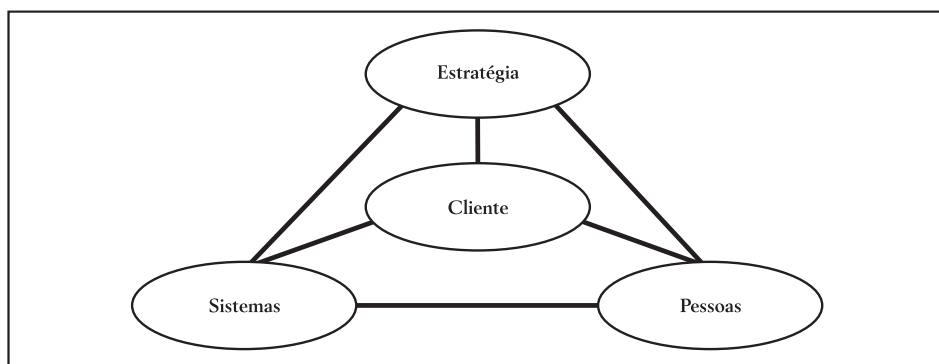


Figura 14.4: Triângulo de serviços.
Fonte: Albrecht (1998).

O cliente deve ser o foco da prestação de serviço, porque para ele devem ser definidos todos os demais elementos. O cliente satisfeito é como um ativo da organização, “[...] cujo valor aumenta com o passar do tempo, e isso é exatamente o que ocorre quando a satisfação e a lealdade estão crescendo”. (ALBRECHT, 1998, p. 25)

A estratégia é formada por informações a respeito do conhecimento do cliente e possui dois focos: o interno, que diz respeito ao compromisso formal da empresa em prestar serviços e o externo, que representa a promessa de prestar serviços aos clientes e norteia os planos e as diretrizes de suas operações e serviços.

As pessoas são todos os colaboradores e executivos. A reta que liga esse círculo à estratégia de serviços significa que deve haver uma série de valores compartilhados com relação aos serviços em toda organização. A reta que liga o círculo das pessoas ao do cliente representa o comprometimento que todos devem ter com a satisfação do cliente.

Os sistemas devem ser definidos, segundo Albrecht (1998), com base em duas perguntas: a) são adequados aos clientes? b) são adequados aos funcionários? A reta que liga o círculo das pessoas ao dos sistemas significa que todas as pessoas envolvidas devem trabalhar de acordo com os sistemas que organizam a forma pela qual a empresa é gerida. A reta que liga o círculo dos sistemas ao do cliente significa que todos os sistemas devem ser desenvolvidos com o propósito de satisfazer ao cliente. A estratégia influencia profundamente o sistema de prestação de serviço, determinando a ênfase de cada subsistema organizacional. Albrecht (1998) relaciona os quatro subsistemas de prestação de serviços apresentados no Quadro 14.4.

- 1) Sistema Gerencial: responsável pelo fornecimento de informações para o processo de tomada de decisão dos gestores.
- 2) Sistemas de Regras e Regulamentos: são as orientações tanto para funcionários como para clientes.
- 3) Sistema de Operações: representa todas as ferramentas e técnicas físicas para viabilizar a produção do serviço.
- 4) Sistema Social: é o sistema humano responsável em traçar as políticas das interações pessoais.

Quadro 14.4: Quatro subsistemas de prestação de serviços.

É possível afirmar que o sistema de gestão proposto por Albrecht (1998), sintetizado pelo triângulo de serviços, contempla os seis princípios estabelecidos por Davidow e Uttal (1991) na formatação de um sistema de gestão de serviços. O Quadro 14.5 resume os dois sistemas.

Davidow e Uttal (1991)	Albrecht (1998)
Estratégia	Estratégia
Liderança	Pessoas: colaboradores e executivos
Pessoal	
Projeto	Sistemas: gerencial; regras e regulamentos, operações e social
Infraestrutura	
Medidas de avaliação da qualidade de serviços	

Quadro 14.5: Sistema de gestão de serviços.

Fonte: Adaptado de Davidow e Uttal (1991) e Albrecht (1998)

Os dois sistemas destacam a definição da estratégia como o primeiro passo à construção do sistema de gestão, embora a ênfase de cada elemento do sistema seja a satisfação do cliente.

Enquanto na abordagem de Davidow e Uttal (1991) a liderança é responsável pela tradução da estratégia para o dia a dia, para Albrecht (1998), todas as pessoas assumem essa responsabilidade, ou seja, tanto os executivos quanto os colaboradores respondem pela tradução da estratégia. Os quatro sistemas propostos por Albrecht (1998) consideram os princípios: projeto,

infraestrutura e medidas de avaliação da qualidade de serviços, apresentados no sistema de Davidow e Uttal (1991).

sistema de operações de serviços

O sistema de operações de serviços é separado pela linha de visibilidade em duas partes: linha de frente (palco ou *front office*) e retaguarda (bastidor ou *back office*), na qual está exemplificado o sistema de operações de uma *softhouse*. O palco ou linha de frente é onde ocorrem as interações entre cliente e empresa. Portanto, é quando acontece o momento da verdade. Em contraste, na retaguarda se processam as atividades que apoiam a prestação do serviço.

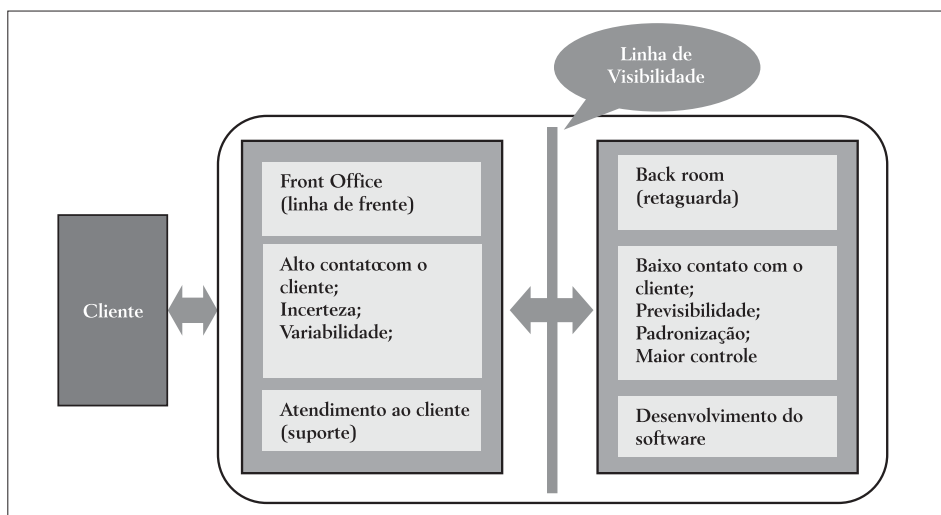


Figura 14.5: Sistema de operações de serviços.

Fonte: Adaptado de Gianesi e Corrêa (1994).

As atividades que acontecem no palco ou linha de frente apresentam baixo grau de estocabilidade, maior variabilidade, incerteza e difícil controle. Além disso, são fundamentais para a percepção da qualidade do serviço pelo cliente, pois são atividades pertencentes ao processo de prestação de serviços que ocorrem em contato com ele.

Assim, o grau de interação e a extensão do contato com o cliente influenciam na definição dos aspectos, do tempo e do tipo de contato que será estabelecido entre os recursos produtivos e o cliente, na execução dessas atividades. (CORRÊA; CAON, 2002; VARVAKIS, 2001) O contato com o

cliente pode ser pessoal ou não pessoal. O contato pessoal pode ser direto (face a face) ou indireto (telemarketing). O contato não pessoal ocorre nas interações do cliente com o ambiente, com os recursos físicos e com os equipamentos da empresa.

No entanto, as atividades que ocorrem na retaguarda ou *back office* são desenvolvidas longe do cliente e normalmente sem a sua participação. Elas são fundamentais para apoiar o processo de prestação de serviço que ocorre na linha de frente. Por isso mesmo, há baixo contato com o cliente, alto grau de estocabilidade, menor grau de interação e alto grau de objetivação na avaliação de desempenho, devido à facilidade de padronização e uniformização; maior controle e previsibilidade.

O posicionamento da linha de visibilidade é uma decisão gerencial, uma vez que separa as atividades de *front office*, as quais são visíveis ao cliente, dos eventos desenvolvidos no *back office*, geralmente invisíveis ao cliente e sem a sua participação. O deslocamento dessa linha mais para a direita ou para a esquerda influencia os controles do sistema de operações de serviços. Por exemplo, o seu deslocamento para esquerda reduz as atividades de linha de frente e, conseqüentemente, diminui a variabilidade e a incerteza, permitindo maior controle sobre as operações e, assim, atingindo níveis mais altos de eficiência e redução de custos. (CORRÊA; CAON, 2002)

Na opinião de Corrêa e Caon (2002), a vantagem de visualizar a prestação de serviço segundo essa abordagem é a identificação das variáveis que influenciam o projeto e a gestão de operações de serviços, sendo: grau de estocabilidade dos elementos do pacote de valor oferecido; grau de intensidade e extensão da interação no contato com o cliente; grau de objetivação possível na avaliação de desempenho.

Um outro aspecto peculiar ao sistema de operações de serviços é a participação do cliente no processo de produção, quando quase sempre ele é responsável em acionar o processo. A Figura 14.6 mostra as dimensões desse processo. No processo de prestação de serviço, o cliente pode ser parte do recurso (*input*), como pode participar de todo ciclo produtivo e por isso influencia seu resultado. Por exemplo, num tratamento dentário, o cliente faz parte do processo de produção do serviço (*input*, transformação e *output*). O processo de produção do serviço se refere a “como” o cliente recebe e vivencia o serviço. O resultado se refere a o que recebe quando o processo termina. (VARVAKIS, 2001)

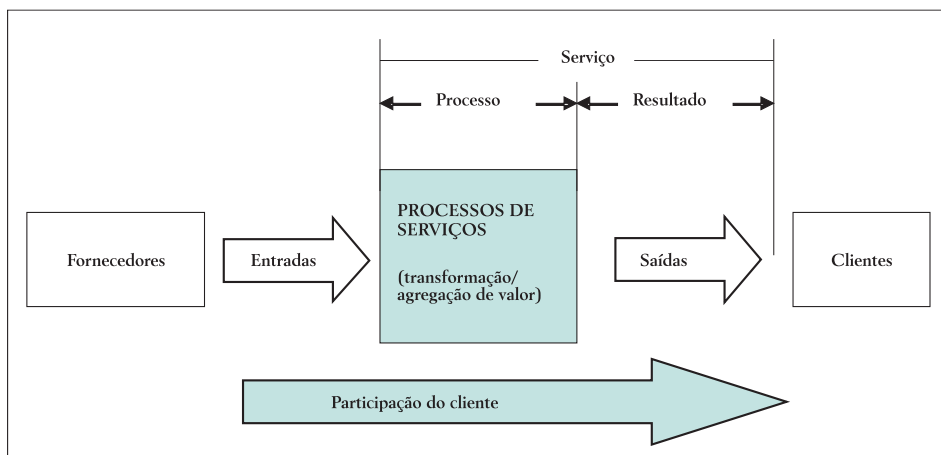


Figura 14.6: Dimensões do processo de serviços.
Fonte: Varvakis (2001).

Mesmo admitindo que os serviços, pelas suas características, são múltiplos, os processos guardam semelhanças entre si e a sua categorização permite estudar as suas especificidades e o desenvolvimento de técnicas de operações de serviços. Existem vários parâmetros para classificar os processos de serviços. A classificação mais utilizada é com base nas dimensões de volume e variedade da prestação de serviço. Em relação à dimensão de variedade, o processo é dividido nos seis aspectos (SILVESTRO apud GIANESI; CORRÊA, 1994) destacados no Quadro 14.6.

- 1) Contato com o cliente: refere-se ao tempo de permanência do cliente durante o processo de serviço;
- 2) Grau de personalização: é a capacidade que o prestador do serviço tem de alterar o pacote de serviço para se adequar às necessidades e desejos específicos de determinado cliente. É denominado também de *customização*;
- 3) Autonomia dos funcionários: é a capacidade dos funcionários para atender pedidos especiais ou resolver problemas;
- 4) Foco em pessoas ou equipamentos: os processos de serviços podem ter pessoas ou equipamentos como recursos de transformação predominantes;
- 5) Valor adicionado na linha de frente ou retaguarda: quando a empresa faz a opção pela parte que tem maior valor agregado, isto é, linha de frente ou retaguarda;

Continua...

6) Foco no produto ou processo: esta dimensão pode ter duas interpretações. A primeira, relacionada com a proporção dos bens facilitadores no pacote de serviços, a segunda, relacionada com a ênfase dada às dimensões processo ou resultado do serviço, em que o resultado pode ser o produto.

Quadro 14.6: Seis aspectos da dimensão variedade.

A Figura 14.7 apresenta as seis dimensões relativas à variedade dispostas no eixo vertical de uma matriz, sendo confrontada com a dimensão volume, medida em número de clientes atendidos por unidade por período, resultando na categorização de três tipos de processos de serviços: serviços profissionais, loja de serviços e serviços de massa.

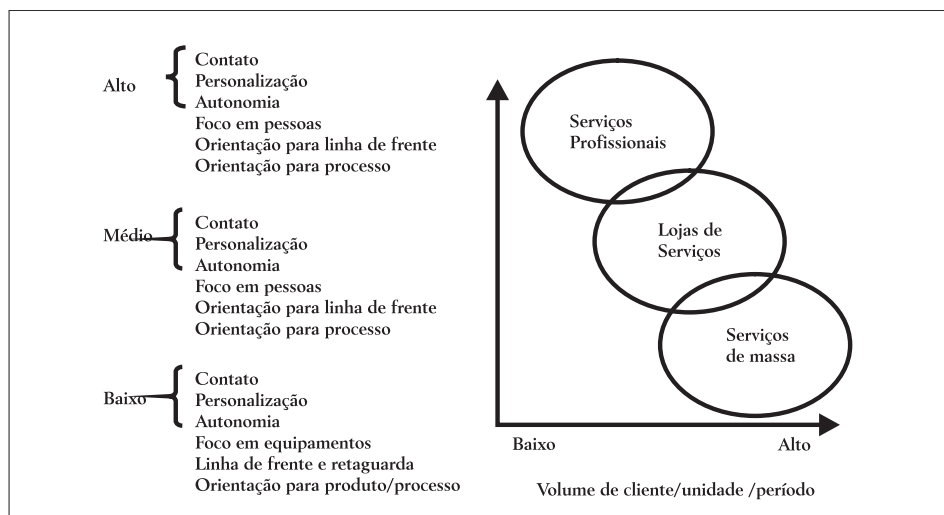


Figura 14.7: Categorização dos serviços.

Fonte: Silvestro e outros colaboradores (apud GIANESI; CORRÊA, 1994).

Observa-se que os serviços profissionais têm alto grau de interação entre as partes envolvidas na prestação do serviço; desse modo o pacote de serviço é customizado para atender as necessidades e desejos do cliente individualmente e, para tanto, o número de clientes atendidos é limitado. O fornecimento do serviço é orientado para operações de *front office*, exigindo qualificação e flexibilidade dos funcionários. O controle é com base em cadeias de comando e em aspectos subjetivos. Exemplos: profissionais liberais, salão de beleza e consultoria especializada.

As lojas de serviços são atividades em que o volume de clientes atendidos, o tempo de contato, a customização e a autonomia dos funcionários do *front office* apresentam níveis intermediários de variabilidade ou volume. A ênfase está tanto nas operações de linha de frente quanto nas de retaguarda e o valor do serviço é adicionado em ambas. Exemplos são as lojas de varejo, hotéis e hospitais.

Os serviços de massa estão no outro extremo da matriz, por isso têm baixo contato com o cliente, pouca ou nenhuma customização, grande volume de clientes atendidos por dia, de forma padronizada, visando ganhos de escala. A ênfase maior é nos equipamentos e o valor é adicionado quase que exclusivamente na retaguarda. Os funcionários possuem pouca autonomia e geralmente pouca qualificação. O controle é orientado para definição de tarefas e formalização de procedimentos. Exemplos: transporte de massa, lojas de departamentos, fornecimento de energia.

Uma empresa pode oferecer diferentes tipos de serviços, os quais podem ter processos variados. Por exemplo, em uma biblioteca o empréstimo de livros é um serviço de massa, no qual há baixo contato com o cliente e quase nenhuma customização, já no serviço de referência, o processo é profissional. Isso quer dizer que a classificação dos processos de serviços com base no volume ou variedade apresenta as dimensões desses processos em um continuum.

A automatização dos serviços de massa cria no cliente a sensação de serviço customizado (CORRÊA; CAON, 2002). O exemplo clássico é a “livraria virtual” Amazon.com que identifica seus clientes fiéis pelo endereço eletrônico e oferece um atendimento personalizado, inclusive com sugestões de livros que possam interessar ao cliente.

A categorização dos processos contribui para a compreensão das dimensões que envolvem a gestão de operações de serviços. Na opinião de Diehl (2004), esta classificação tem implicações em termos de custos e controle, uma vez que cada processo tem características específicas, exige sistema de controle e gestão de custo diferenciado.

Em síntese, a discussão sobre os aspectos fundamentais da gestão de serviços deixa visível a importância do cliente em qualquer processo de prestação de serviços e o valor que esse cliente percebe não apenas do serviço recebido, mas dos relacionamentos com a empresa. Por conseguinte, um SCPA para fornecer informações ao planejamento e controle de uma empresa de serviços deve considerar os aspectos fundamentais da gestão de serviços, no qual o cliente é o responsável em acionar o sistema.



15

OS DESAFIOS DO GERENCIAMENTO DAS ATIVIDADES EM SERVIÇOS

Capítulo elaborado por Sônia Maria da Silva
Gomes.

Tudo o que liberta o nosso espírito sem nos dar o controle
de nós próprios é prejudicial.

Johan Wolfgang Von Goethe

objetivos do capítulo

Este capítulo descreve os componentes do Sistema de Controladoria por Atividades, (SCPA), e os procedimentos necessários à sua implementação, de modo a ser um instrumento útil à tomada de decisão, ao planejamento e ao controle dos gestores das empresas de serviços, aqui ilustradas por meio de empresas de desenvolvimento de software.

Ao final do capítulo, você poderá descrever os componentes do SCPA; apresentar as etapas de implementação para um SCPA; discutir as bases conceituais do Custeio Baseado em Atividades; explicar o conceito renovado de gestão.

configurando o SCPA

A configuração do Sistema de Controladoria por Atividades (SCPA) está sustentada nos fundamentos da gestão de serviços, em que o cliente, além de ser o responsável por acionar o processo de serviços, em algumas situações, participa desse processo. Fez-se a opção de escolher a empresa de prestação de serviços em desenvolvimentos de software para modelar os componentes do SCPA.

Para determinar os objetivos e a funcionalidade dos subsistemas do SCPA, utilizou-se dos conceitos de sistema de operações de serviços, momento da verdade e ciclo de serviço. Na estruturação dos procedimentos de implementação, os conceitos mais trabalhados foram os de sistema de gestão estratégica e de pacote de serviços.

premissas orientadoras do SCPA

As premissas são algumas orientações que norteiam a configuração adequada do SCPA.

- a) o sistema de contabilidade por atividades (SCPA) é um subsistema do sistema empresa, que, por sua vez, interage, influencia e é impactado pelos demais subsistemas empresariais;
- b) a configuração do SCPA deve ser desenvolvida com base no conceito renovado de gestão, servindo-lhe de estrutura informacional. Assim sendo, os objetivos do SCPA estão condicionados às estratégias da empresa;
- c) as informações geradas pelo SCPA devem ser confiáveis, oportunas, comparáveis e compreensíveis;
- d) as informações fornecidas pelo SCPA devem cumprir cinco objetivos gerais: 1) permitir a formulação de estratégias e dos planos de ações de longo prazo; 2) possibilitar as decisões sobre a utilização dos recursos pelas atividades, com ênfase no serviço e no cliente, tanto quanto no preço; 3) o planejamento e controle de custo das atividades que compõem o sistema de operações de serviços; 4) a mensuração da performance e avaliação das pessoas; e 5) as exigências dos PFC e das legislações societárias e fiscais;
- e) as saídas de cada subsistema do SCPA são configuradas com base nas demandas dos usuários da informação contábil. Por conseguinte, a compreensão das necessidades de cada usuário é fundamental para configuração dos subsistemas;

- f) o mapeamento dos processos de negócios e suas respectivas atividades são fundamentais para implementação bem sucedida do SCPA;
- g) para obter resultados satisfatórios para empresa, funcionários e clientes, com a implementação do SCPA, é imprescindível que haja a congruência entre os elementos críticos: estratégias da empresa; gestores e funcionários estejam envolvidos, comprometidos e tenham conhecimento para compreender o SCPA e que os benefícios superem os custos da implementação. A implementação é desenvolvida em três fases: criação do ambiente, planejamento da implementação e execução.

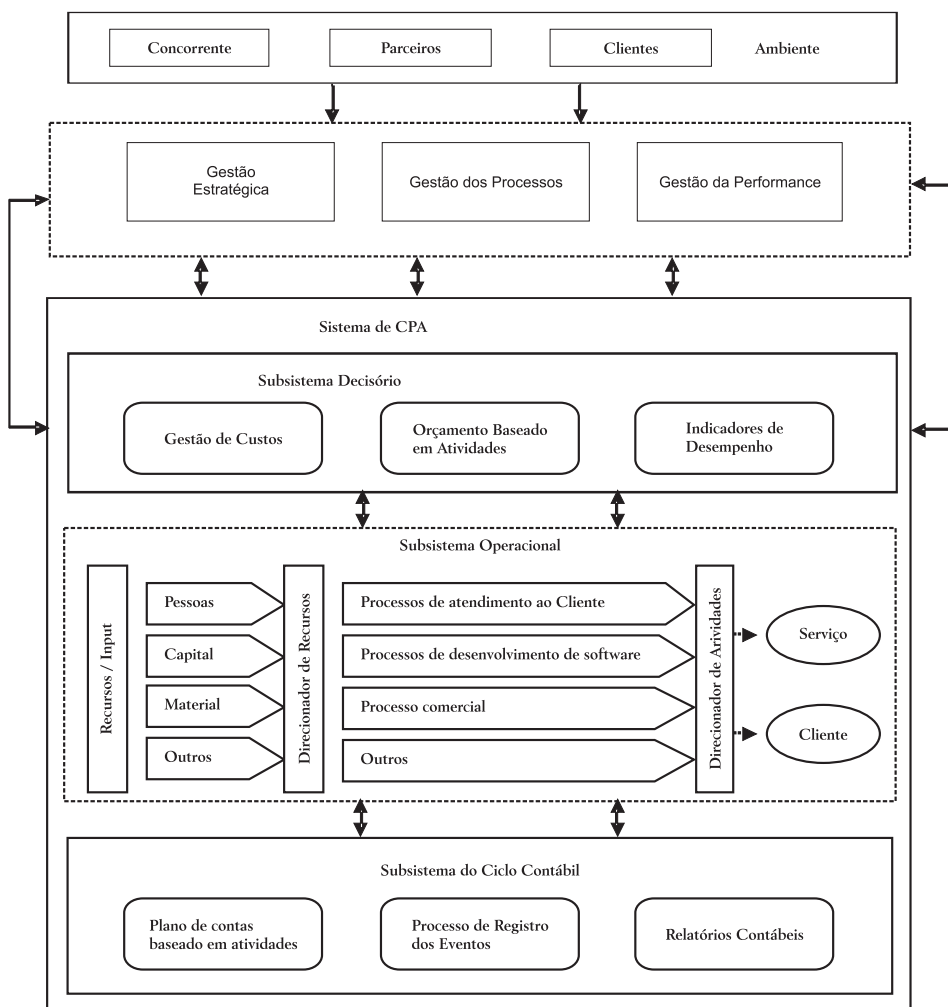


Figura 15.1: SCPA para empresa de serviços em desenvolvimento de software.

descrição do sistema

O SCPA tem como objetivo produzir e distribuir informações financeiras e não financeiras úteis ao processo de gestão, de modo a orientar o planejamento e o controle, assim como as decisões de preço, melhorias de qualidade, eficiência, flexibilidade e rapidez das operações do serviço e nicho de mercado. Ele é estruturado em três componentes: subsistema de suporte à decisão, subsistema operacional e subsistema do ciclo contábil, cuja implementação se desenvolve em três fases: criação do ambiente, planejamento da implementação e execução.

A estrutura dos componentes e dos procedimentos de implementação da SCPA contribui para mensurar, de forma mais correta possível, o processo produtivo das empresas de serviços. Além disso, o SCPA alinha o controle financeiro nas suas diversas dimensões, viabilizando a análise do investimento, do fluxo de caixa e do resultado, combinando a gestão de custos com a gestão das receitas, com base na medida de lucratividade de cada um dos produtos. Possibilita, portanto, uma análise mais correta e completa do desempenho não físico e econômico-financeiro do negócio.

O SCPA integra a contabilidade financeira com a contabilidade gerencial em um processo amplo de planejamento e controle, possibilitando, assim, a análise econômico-financeira de todos os fluxos contábeis, o estabelecimento de parâmetros de medidas da performance por atividade, por processos e/ou por centros de responsabilidade.

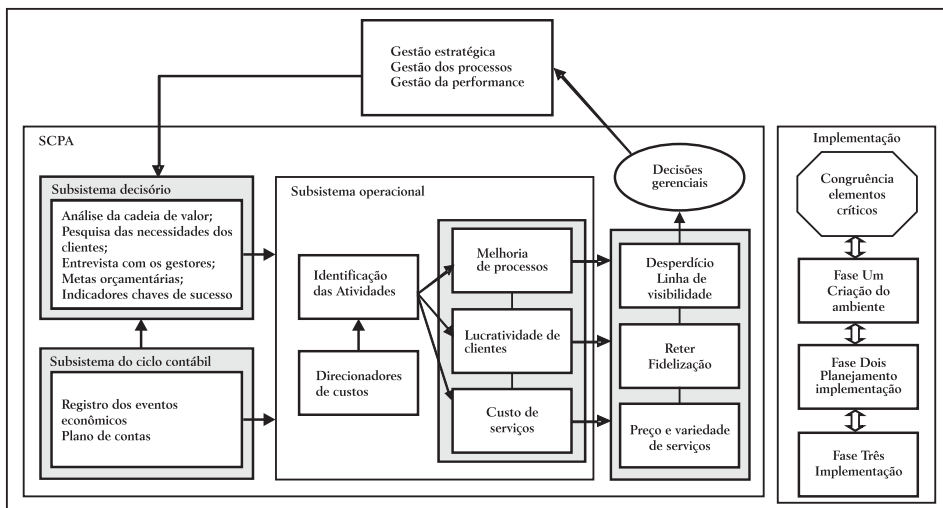


Figura 15.2: Visão panorâmica do SCPA.

O instrumento que viabiliza esta integração é o plano de contas baseado em atividade. O PCBA é um instrumento básico para a operacionalização do SCPA, pois nele relacionam-se as contas que serão utilizadas para o registro dos eventos econômicos nos livros contábeis, sendo ele o elemento integrador entre a gestão operacional e financeira. Ademais, a elaboração do orçamento por atividades traduz os objetivos e metas da gestão estratégica, gestão dos processos e gestão da performance em um plano de ação, permitindo o controle no nível de atividades, sendo fundamental para a comparação dos custos com o controle do progresso do trabalho.

O SCPA fundamenta-se na crença de que a análise dos processos de negócio e o seu aperfeiçoamento contínuo é o que permite o gerenciamento eficaz de custos e de que a estratégia da empresa é um elemento balizador para determinar o tipo, quantidade, tempo e qualidade da informação contábil. A qualidade dessa informação permitirá à empresa definir o conjunto de indicadores para medir e monitorar o desempenho empresarial. Portanto, as informações são geradas e apresentadas de modo a ser um instrumento útil ao processo de gestão. Para o propósito deste trabalho, a informação útil deve ter os atributos da tempestividade, compreensibilidade e comparabilidade, conforme a Resolução nº 785/95, do Conselho Federal de Contabilidade.

componentes do SCPA

O SCPA é composto por três componentes: subsistema de suporte à decisão; subsistema operacional e subsistema do ciclo contábil, esses componentes estão inter-relacionados. A sua implementação ocorre em três fases: criação do ambiente, planejamento da implementação e execução, cujo requisito principal para alcançar resultados aceitáveis é a congruência dos elementos críticos. Esses elementos são as estratégias, envolvimento e comprometimento dos gestores e funcionários, o conhecimento e o custo *versus* benefício. A Figura 15.2 apresenta uma visão panorâmica do SCPA com suas inter-relações.

O subsistema decisório funciona como o cérebro do SCPA, pois é responsável pela interpretação das estratégias da empresa e da demanda dos clientes, pela análise da cadeia de valor, pela elaboração do orçamento e pela identificação dos fatores-chave de sucesso, a fim de fornecer os dados para o subsistema operacional.

Com as informações recebidas dos subsistemas decisório e de ciclo contábil, o subsistema operacional identifica as atividades e os direcionadores de custos, os quais permitem a mensuração dos objetos de custos, a avaliação

de lucratividade dos clientes e o aperfeiçoamento dos processos. O subsistema do ciclo contábil é responsável por registrar os eventos econômicos, resultantes das decisões dos gestores sobre a utilização dos recursos e por fornecer informações para o subsistema operacional e decisório.

subsistema decisório

Este subsistema é composto por três elementos: gestão de custos, orçamento baseado em atividades e indicadores de desempenho, demonstrados na Figura 15.3. Neste subsistema, os atributos de performance de cada atividade, ou elemento de custo, são pré-fixados pela gestão da performance e transformados em planos de ação.

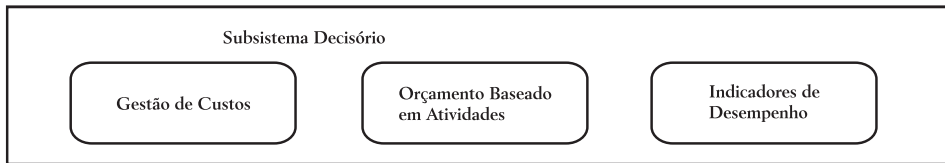


Figura 15.3: Subsistema decisório.

Os resultados reais provenientes do subsistema ciclo contábil são comparados com os valores estimados. Em caso de desvios, são emitidos sinais de alerta para os diferentes níveis decisórios da organização. Assim, os três elementos integrados fornecem informações que permitem à empresa planejar e controlar os recursos aplicados em cada atividade, bem como avaliar sua performance.

Analisando este subsistema em termos de fluxos, conforme Quadro 15.1, podem-se definir como entrada (*input*) a estratégia da organização e seus planos de ações; as diretrizes da gestão de processos; os parâmetros dos indicadores de desempenho, determinados pela gestão da performance, os relatórios emitidos pelo subsistema operacional e do ciclo contábil. São os elementos que realizam o processamento: a gestão de custos, o orçamento baseado em atividades e os indicadores de desempenho. O resultado (*output*) do subsistema são os relatórios gerenciais demandados pelos gestores, por exemplo, o orçamento e o plano anual de lucro. O objetivo desse subsistema é fornecer informações que possibilitem à gestão decidir sobre a estratégia e grau de interações com os clientes.

Objetivo		
Fornecer informações que permitam à gestão decidir sobre a estratégia e grau de interações com os clientes		
Interface de entrada	Procedimentos	Interface de Saída
Gestão estratégica, Gestão dos processos e Gestão da performance	Pesquisa das necessidades dos clientes; Análise da cadeia de valor;	Subsistema operacional
Entrada	Atributos do orçamento baseado em atividade;	Saída
Estratégia da organização e planos de ações; diretrizes da gestão de processos; Parâmetros dos indicadores de desempenho, Relatórios gerenciais e contábeis	Definição dos indicadores de desempenho	Plano de lucro Metas orçamentárias; Fatores-chave de sucesso

Quadro 15.1: Fluxo do subsistema decisório.

A gestão de custos funciona como centro decisório do SCPA, sendo responsável por definir o objetivo, a amplitude, a extensão e os limites de cada subsistema e de seus elementos em relação à quantidade e qualidade da informação, à formatação e periodicidade dos relatórios. Além disso, deve gerar relatórios úteis à gestão estratégica, de processos e da performance. Na definição dos atributos dos relatórios consideram-se a demanda e o propósito da informação de custos para organização, uma vez que o sistema é flexível, podendo controlar e medir o elemento de custo que a empresa determinar como, por exemplo, custos dos bens ou serviços, das atividades, dos processos, dos projetos e dos clientes.

Numa estrutura de administração por projetos individuais, como a maioria das empresas de serviços em desenvolvimento de software, é fundamental um controle de resultados econômicos por meio de orçamento. No controle orçamentário de software, uma condição importante é a comparação dos custos com o controle do progresso do trabalho.

A elaboração do orçamento por atividades traduz os objetivos e metas da gestão da estratégica, gestão dos processos e gestão de desempenho da organização em um plano de ação, permitindo o controle do nível de atividades. O subsistema do ciclo contábil fornece as informações básicas para a construção do orçamento.

O orçamento por atividades tanto pode ser elaborado com base nas estimativas do volume do mix de produtos e vendas desejadas, como nas estimativas dos recursos de cada projeto. Entretanto, em qualquer uma das abordagens, o controle orçamentário do desenvolvimento de software deve reunir o controle de custos com o controle de progresso de trabalho, visto que o atraso no desenvolvimento de um projeto resulta em gasto com mão-de-obra e outros custos.

Além do mais, as mudanças de mercado (alterações no ciclo de produção, de características ou de requisitos operacionais) e do ambiente interno (transferência de pessoal, inexperiência dos profissionais de desenvolvimento e novos projetos) acarretam alterações inevitáveis nos custos planejados. Por isso, o controle orçamentário da evolução do trabalho para cada projeto é o cerne do gerenciamento do custo de software.

Adotando-se a proposta de Kaplan e Cooper (1998), a elaboração do orçamento por atividades compreende as etapas apresentadas no Quadro 15.2.

- Estima-se o volume de produção e serviços esperado para o período desejado por projeto ou cliente ou por outro objeto de custo. As estimativas incluem a produção do software e o serviço aos clientes, assim como os detalhes sobre os processos de desenvolvimento de software e serviços aos clientes.
- Levanta-se a demanda de atividades organizacionais necessárias para suprir o volume de produção e serviços. Assim, estima-se a quantidade necessária dos geradores de custo da atividade, por exemplo: quantos clientes precisam de suporte, quantidade de hora por homem para realizar determinado projeto e assim por diante. O orçamento por atividades prevê as atividades indiretas e de apoio.
- Calculam-se os recursos necessários para realizar as atividades organizacionais, ou seja, os recursos requeridos à realização das atividades exigidas. O importante é definir a quantidade e o tipo de recurso para permitir a execução das atividades programadas. Por exemplo, se a atividade de suporte ao cliente requer 1600 horas por mês, é preciso fornecer recursos de material e pessoal capazes de atender à demanda de tal atividade.
- Determina-se a necessidade de recursos para suprir a demanda de determinada atividade. Como cada recurso possui um perfil de gasto específico, o qual mostra as modificações no fornecimento de cada recurso de acordo com o volume de atividade, é preciso realizar a estimativa da oferta de recursos para cada recurso utilizado por uma determinada atividade. Assim, sendo necessário suprir diversos recursos para a realização de uma atividade, estima-se a relação entre as

demandas das atividades e a demanda advinda de todos os recursos requeridos à sua realização. Para tanto, analisa-se o perfil de dispêndio dos recursos: se flexíveis, fixos comprometidos ou comprometidos por etapas.

- Determina-se a capacidade da atividade por meio do recurso que limita a empresa de realizá-la. Com essa análise, é possível identificar a capacidade não utilizada de recursos e da atividade.

Quadro 15.2: Etapas do orçamento por atividades.

O sistema de indicadores de desempenho deve fornecer informações que contribuam para melhoria contínua de processos. Para tanto, precisa fornecer a informação no momento certo, ou seja, proporcionando tempo suficiente para a correção do problema, sem, entretanto, inundar o tomador de decisão com informações desnecessárias, visto que os indicadores de desempenho mostram se o caminho percorrido pela empresa está certo ou não, rumo aos objetivos estabelecidos pela gestão estratégica.

Desse modo, o sistema de medição de desempenho deve refletir os atributos realmente importantes ao processo de melhoria contínua. Em consequência, propõe-se a fornecer informações que permitam ao gestor monitorar a empresa, identificando os aspectos que precisam de intervenção. O sistema apoia a gerência com informações proativas; ser um meio de comunicação, uma vez que o sistema de medição de desempenho anuncia constantemente para os agentes da organização os atributos essenciais à execução de suas atividades que impactam o resultado operacional e financeiro da empresa; servir como base para reconhecimento, premiações, avaliações, promoções e recompensas dos funcionários.

Como existem inúmeras abordagens que orientam a construção de um sistema de medição de desempenho, a organização optará pela que atenda aos seus interesses.

subsistema operacional

Este subsistema é um componente do SCPA, cujo objetivo é fornecer aos gestores informações a respeito dos custos das atividades, de modo a lhes permitir avaliar a lucratividade dos serviços prestados e dos clientes e promover melhoria contínua dos processos. Nesse sentido, os parâmetros desse subsistema são configurados com base nos pressupostos do custeio baseado em atividades (ABC). O Quadro 15.3 apresenta o fluxo deste subsistema.

Objetivo		
Fornecer informações que permitam à gestão decidir sobre a estratégia e grau de interações com os clientes		
Interface de entrada	Procedimentos	Interface de Saída
Subsistema decisório e Subsistema do ciclo contábil	Identificar as atividades e os processos; Determinar os direcionadores de custos;	Subsistema decisório e Subsistema do ciclo contábil
Entrada	Calcular os objetos de custo;	Saída
Informações do subsistema decisório; Dados fornecidos pelo controle interno; Informações dos controles contábeis.		Relatórios gerenciais: Custo do serviço prestado; Lucratividade do serviço prestado; Desempenho dos elementos operacionais

Quadro 15.3: Fluxo do subsistema operacional.

As entradas (*inputs*) do subsistema são as informações do subsistema decisório, como a previsão de horas necessárias à realização de determinado projeto, dados fornecidos pelo controle interno, tais como registro de tempo das atividades e as informações geradas pelo subsistema ciclo contábil, o qual fornece os valores reais dos recursos consumidos na prestação do serviço. O resultado (*output*) do subsistema são os relatórios gerenciais demandados pelos gestores, e os procedimentos compreendem as etapas do custeio baseado por atividades.

O primeiro procedimento deste subsistema é a identificação das atividades e dos processos geridos pela empresa. Esse levantamento é conduzido com base na metodologia proposta pelo custeio baseado em atividades (ABC), demonstrado na Figura 15.4 e no resultado esperado, ou seja, nos relatórios requeridos pelo gestor.

A identificação das atividades e dos processos que são executados por uma empresa de software não é uma tarefa fácil, pois um conjunto ilimitado de atividades precisa ser selecionado. Além das regras apontadas pela literatura, que recomenda selecionar vinte por cento das atividades que representam oitenta por cento dos recursos e da importância da unidade; agregar as atividades correlacionadas e afins; e facilitar a obtenção do direcionador da atividade, é fundamental considerar as particularidades do sistema de operações de serviços.

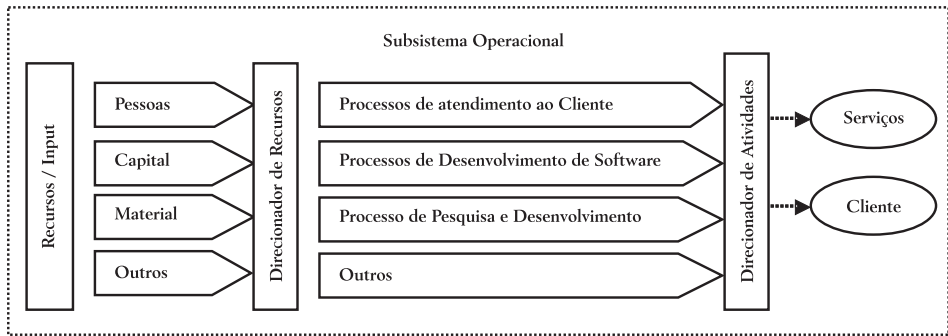


Figura 15.4: Subsistema operacional.

O sistema de operações de serviços desse tipo de empresa é separado pela linha de visibilidade em duas partes: atividades de palco ou linha de frente (*front office*) e atividades de bastidor ou retaguarda (*back office*). As atividades que são executadas nos bastidores (*back room*, retaguarda) estão relacionadas ao processo de desenvolvimento de software, por exemplo, modelagem de dados, codificação e prototipação de tela. Portanto, essas atividades têm baixo contato com o cliente, maior grau de previsibilidade, alto grau de objetividade na avaliação de desempenho e permitem a padronização.

As atividades que são desenvolvidas no palco ou linha de frente estão relacionadas ao ciclo de serviço da empresa, por exemplo, consulta de interesse, assinatura do contrato de prestação de serviços e realização de testes. Essas atividades têm alto grau de interação com o cliente, maior variabilidade, incerteza e são de difícil controle. Todavia são fundamentais para a percepção pelo cliente da qualidade do serviço.

Nessa perspectiva, as atividades são divididas em atividades de linha de frente e atividades de retaguarda. Conseqüentemente, ao identificar o conjunto de atividades ou fluxo de trabalho da empresa, ou seja, ao realizar a análise dos processos empresariais (APE) consideram-se as particularidades do sistema de operações de serviços. Nesse contexto, o processo essencial de uma prestadora de serviço de *software* pode ser descrito em seis atividades: compreender o mercado e os clientes, realizar acordo de prestação de serviços, desenvolver o sistema de *software*, implantar o sistema, efetuar treinamentos e prestar suporte ao cliente. A Figura 15.5 apresenta os processos de uma prestadora de serviços em *software*.

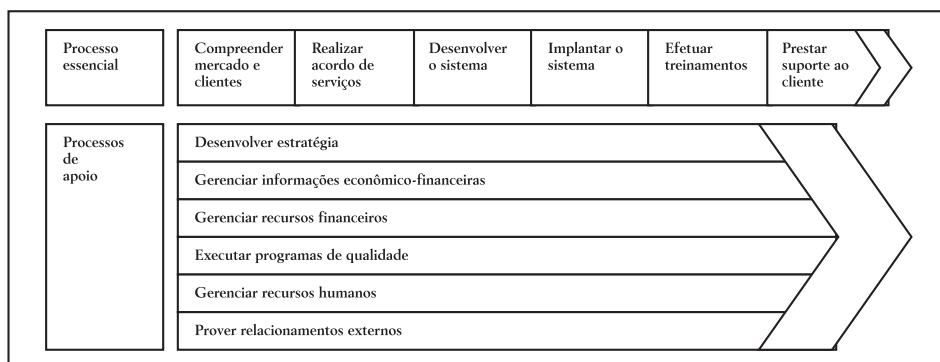


Figura 15.5: Classificação dos processos das empresas de serviços em desenvolvimento de software.

A APE é desenvolvida em duas etapas: o desenho do processo e da análise do valor agregado. Essas etapas são desenvolvidas com base nas diretrizes determinadas pela gestão de processos, a qual determina como os processos devem ser subdivididos, quais os seus resultados e suas interfaces.

O desenho dos processos é desenvolvido pela compreensão de seus fluxos de trabalho (atividades) e pelas suas relações interdepartamentais. A análise do processo requer a definição dos clientes e sua relação com o fornecedor, do serviço a ser prestado e do fluxo de trabalho. Contudo, para estruturar a empresa em processos, é fundamental colocar o foco no cliente externo, uma vez que os processos utilizam os recursos da organização para oferecer um resultado de valor aos seus clientes.

O mapa de processo nesse subsistema é usado para definir a sequência de atividades da empresa e os custos associados a cada atividade. Entretanto, para permitir a melhoria contínua das atividades, os processos devem ser descritos em termos de resultados, após a identificação dos clientes e suas necessidades, uma vez que a identificação das atividades que compõem cada processo, bem como os insumos e resultados, dependem da estratégia definida pela gestão de processos.

Existem diversas técnicas (observação, registros de tempo, questionários, *storyboards* e entrevistas) que podem ser utilizadas na coleta de informações sobre as atividades e os processos. Entretanto, recomenda-se que seja realizado um levantamento dos controles internos da empresa, a fim de identificar, por exemplo, os procedimentos de apontamentos de horas e tempo de execução das atividades, antes de determinar a técnica mais adequada. Cabe aos profissionais responsáveis pelo projeto de implementação identificar as técnicas mais adequadas, considerando, entretanto, os objetivos do

projeto, o grau de acurácia da informação, as características da empresa, dentre outras técnicas.

A análise do valor agregado desenvolve-se pelo questionamento de cada atividade em relação ao seu papel na satisfação das necessidades de seus clientes. Esse questionamento começa com o levantamento das demandas do cliente externo e se move por toda a cadeia de valor, a fim de documentar o relacionamento de cada atividade com seu cliente. Em seguida, as atividades são separadas em atividade de valor agregado, cuja execução contribui para a satisfação das necessidades do cliente e em atividade sem valor agregado, atividade considerada sem importância pelo cliente, portanto ele não se dispõe a pagar.

É imprescindível a elaboração de um dicionário de atividades, após a análise do processo e a identificação dos direcionadores de custos, cujo modelo é apresentado no Quadro 15.4. Nesse dicionário, são relacionadas as atividades, sua categoria, as tarefas, os atributos dos direcionadores, os clientes e o código conforme o plano de contas. O dicionário, além de ser um instrumento de comunicação, facilita a contabilização.

Processo nº	Atividade	
	Categoria	Código contábil
Descrição da atividade	Tarefas	
Registro dos recursos consumidos	Direcionadores	
Medidas de desempenho		

Quadro 15.4: Ficha de dicionário de atividades.

O ideal seria que todos os custos fossem atribuídos diretamente às atividades; isso, entretanto, não é possível, em razão dos custos compartilhados. Então, a distribuição deve ser realizada por meio de um direcionador de custo ideal ou preferencial, ou seja, uma medida que determine o montante de custos (ou despesas) a ser atribuído a cada atividade, não sendo possível, usa-se um direcionador de custos secundário, a última opção seria o rateio.

A atribuição de custos às atividades é feita pela identificação dos seus direcionadores, ou seja, dos elementos que a causam ou a justificam. Os direcionadores de custos classificam-se em direcionador de recursos e direcionador de atividades.

A identificação do direcionador de recursos é feita mediante uma análise nos gastos consumidos pela atividade e nos controles internos de tempo de execução e qualidade. Desse modo, é realizado um levantamento dos recursos consumidos pelas atividades numa relação de causa e efeito, com o propósito de identificar os que têm relação direta e os que são compartilhados entre várias atividades. O Quadro 15.5 apresenta um mapa dos direcionadores de recursos.

Recursos	Direcionador	Recursos	Direcionador
Mão-de-Obra Direta		Revista, jornais e livros	
Licença de uso		Impostos e taxas	
Depreciação dos Equipamentos		Viagens	
Acesso à Internet		Combustíveis e lubrificantes	
Mão-de-Obra Indireta		Despesas bancárias	
Material de Expediente		Despesas postais	
Impostos e taxas		Serviços prestados por terceiros	

Quadro 15.5: Mapa de direcionadores de recursos.

O recurso consumido por uma única atividade deve ser atribuído à atividade que o consumiu. Por outro lado, o recurso consumido por mais de uma atividade deve ser dividido entre as atividades que o empregaram. Em consequência, os recursos do período em análise são alocados às atividades que os consumiram, a fim de permitir o cálculo do custo da atividade.

A informação do valor de cada recurso empregado na execução das atividades é fornecida pelo subsistema do ciclo contábil, o qual registra nos livros contábeis (diário e razão) os eventos que alteram a situação patrimonial da empresa. Em relação às medidas físicas de tempos e qualidade das atividades, a empresa pode optar por fazer controles individuais, como apontamento de horas de mão-de-obra, ou controlá-los na unidade de acumulação de custo, por exemplo, na ordem de serviços ou projeto. Com essas informações, é possível elaborar uma planilha, conforme o Quadro 15.6, relacionando os recursos e o valor atribuído a cada atividade, obtendo assim o custo da atividade.

Recursos ou atividades	Atividade A	Atividade B	Atividade C
Acesso à internet dedicada	R\$	R\$	R\$
Depreciação de equipamentos	R\$	R\$	R\$
Deslocamento de viagem	R\$	R\$	R\$
Energia elétrica	R\$	R\$	R\$
Mão-de-obra	R\$	R\$	R\$
Serviços terceirizados	R\$	R\$	R\$
Treinamentos	R\$	R\$	R\$
Tributos e taxas	R\$	R\$	R\$
Custo por atividade	R\$	R\$	R\$

Quadro 15.6: Mapa de atribuição dos recursos às atividades.

O outro direcionador de custos é o de atividade. O direcionador de atividades é uma medida que representa uma relação causal entre uma atividade ou grupo de atividades e o objeto de custo. Por isso, é fundamental que o direcionador reflita a demanda que determinado objeto coloca sobre a atividade em relação a outros objetos; apresente uma relação causal e seja possível de ser quantificado de maneira prática. Para distribuir os custos de atividades aos objetos de custos, é necessário calcular um índice de custeio de atividades, a fim de aplicá-lo aos elementos a serem custeados.

Uma vez concluído o custeamento das atividades e dos respectivos processos, o passo seguinte é custear os objetos de custo. Para tanto, é preciso identificar os direcionadores de atividades. Um direcionador de atividade é uma medida que representa uma relação causal entre uma atividade ou grupo de atividades e o objeto de custo. Por isso, é fundamental que o direcionador reflita a demanda que determinado objeto coloca sobre a atividade em relação a outros objetos; apresente uma relação causal e seja possível de ser quantificado de maneira prática. Para distribuir os custos de atividades aos objetos de custos, é necessário calcular um índice de custeio de atividades, a fim de aplicá-lo aos elementos a serem custeados.

Uma prestadora de serviços de software desenvolve soluções específicas, ou seja, personalizadas. Em vista disso, o sistema de operações de serviço, comumente, é acionado por uma encomenda do cliente. Dentro desse setor, as ordens de serviços se diferenciam em termos de recursos consumi-

dos, complexidade e tempo de execução, pois o serviço sempre invoca um ser humano e um objeto.

A maioria das empresas de serviço sob encomenda adota o sistema de custeio por ordem para mensurar o objeto de custo, conforme está relatado no terceiro capítulo. O objeto de custo pode ser uma atividade, um projeto, um cliente, um sistema ou um processo. É indispensável que na ordem de serviço (OS) estejam discriminados o número da ordem OS, data, código da atividade, categoria contábil da atividade ou centro de atividade, hora inicial e final de execução do serviço e funcionário responsável.

O primeiro passo é conhecer o objeto de custo a ser mensurado, por exemplo, manutenção remota de um sistema. O segundo passo é a identificação dos custos envolvidos. Os custos diretos como mão-de-obra e horas de acesso à Internet são facilmente obtidos no subsistema do ciclo contábil. O apontamento de horas de mão-de-obra, tanto pode ser feito na própria OS como em sistema específico. Em relação aos custos indiretos, como depreciação e linha telefônica, é necessário identificar quanto desses recursos foi consumido por essa atividade. Essa atribuição é feita por meio de um direcionador de custo. Finalmente, o terceiro passo é a distribuição de todos os custos ao objeto de custo.

As informações geradas por este subsistema permitem à empresa a compreensão da causa dos custos e a avaliação da lucratividade dos serviços prestados, projetos, clientes, processos e atividades. Além disso, o gestor pode utilizar as informações fornecidas pelo subsistema para realizar um benchmarking, programas de melhoria contínua das atividades, com objetivo de reduzir custos, otimizar o tempo de execução das atividades e eliminar retrabalho, bem como decidir sobre os serviços que deseja oferecer, justificar investimentos em equipamentos e instalações e os segmentos de clientes que pretende conquistar e manter.

Nesse sentido, esse subsistema deve gerar relatórios no formato e no tempo requeridos pelo gestor, de tal modo que sejam úteis à tomada de decisão, ao planejamento e controle gerencial.

subsistema do ciclo contábil

Este subsistema exerce a função de núcleo aglutinador dos eventos econômico-financeiros decorrentes das decisões dos gestores sobre a utilização dos recursos da organização. Ele é composto por três elementos, apresentados na Figura 15.6: o plano de contas baseado em atividades, o

processo de registro dos eventos e os relatórios financeiros. Neste subsistema são prescritos os padrões contábeis e legais.

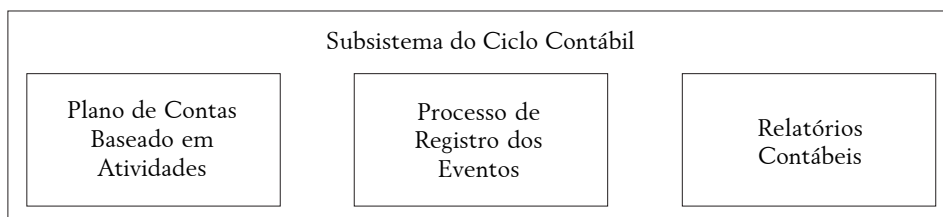


Figura 15.6: Subsistema do ciclo contábil.

O ciclo contábil inicia quando o pessoal da contabilidade analisa um evento, com base em um documento fonte, e termina com o encerramento das contas de resultado e emissão dos relatórios contábeis. O Quadro 15.7 apresenta este subsistema em termos de seus fluxos. A entrada (*input*) do subsistema é acionada por meio de documentos-fontes. Esses documentos dão sustentação ao registro dos eventos econômicos nos livros contábeis. O processamento dos dados de entrada é realizado nos livros contábeis (diário e razão) e nos livros fiscais. O resultado é definido pelos relatórios emitidos, neste caso, são as demonstrações contábeis, índice de análise de balanço e relatório de investimento.

Objetivo		
Registrar os eventos econômico-financeiros decorrentes das decisões dos gestores sobre a utilização dos recursos da organização, observando PFC.		
Interface de entrada	Procedimentos	Interface de Saída
Subsistema decisório	Registro dos Livros Contábeis (Diário e Razão) Registro dos livros fiscais	Cliente externo
Entrada		Saída
Documento-fontes; Plano de contas; e legislação		Demonstrações contábeis; Índice de análise de balanço; Relatórios de investimento

Quadro 15.7: Fluxo do subsistema do ciclo contábil.

O plano de contas, por ter uma estrutura numérica hierárquica inerente ao método das partidas dobradas, permite a sua planificação de acordo com o interesse da organização em controlar os eventos que impactam o seu patrimônio. Além do mais, possibilita qualquer tipo de classificação de conta, de tal maneira que os valores podem ser acumulados para atender às necessidades do gestor. Por exemplo, os serviços podem ser acumulados por vendedor, por tipo de serviço, por projeto, por classe de preço, por região geográfica ou por cliente. Os custos também podem ser acumulados de inúmeras formas: por atividade, por projeto e por centro de responsabilidade.

Um aspecto importante na estrutura do plano de contas é a codificação das contas. Os códigos das contas são a parte essencial do sistema de contabilidade por atividades, pois permitem o acúmulo, a análise, a sumarização e a emissão de relatórios contábeis de acordo com as atividades que compõem os processos de negócios da empresa de serviços em desenvolvimento de software.

A codificação das contas que compõem o plano de contas também tem a finalidade de identificar as contas, comprimir dados, facilitar a classificação de contas e de eventos e comunicar significados especiais. Existem inúmeros tipos de código. Os mais utilizados, no Brasil, são os códigos de bloco e o código de grupo. A escolha de um ou outro depende da finalidade e da amplitude do plano de contas.

Entretanto, é necessário considerar alguns requisitos básicos para a sua definição. O sistema de códigos deve atender a uma finalidade prática. Por exemplo, se o código de determinado serviço, numa empresa de serviços em desenvolvimento de software, é parte de um sistema de contabilização por atividade, então uma parte do código precisa conter o código de tal atividade ou processo. Assim, é possível identificar o responsável pelo processo. Outro requisito é a padronização dos códigos por toda a organização de maneira consistente, ou seja, sempre que possível, os códigos contábeis devem utilizar códigos já existentes. Além do mais, ao construir um sistema de código de contas, é preciso fazer a combinação entre eficiência e amplitude.

O plano de contas é dividido em dois grupos: contas patrimoniais e contas de resultados. O grupo de contas patrimonial é subdividido em seus múltiplos ciclos, obedecendo à equação básica da contabilidade, em: ativo, passivo e patrimônio líquido. Enquanto o grupo de contas de resultado (custo, despesa e receita) é estruturado de acordo com a análise de processo empresarial (APE) realizada pelo subsistema operacional, assim, identifica-se as atividades que compõem cada processo de negócio que a empresa pretende medir e controlar.

O processo de registro dos eventos é outro elemento que compõe o subsistema do ciclo contábil, o qual agrupa os eventos relacionados com os processos de negócio de uma empresa de serviços em desenvolvimento de software. O registro de cada evento que altera a situação patrimonial da organização é descrito nos livros contábeis: Diário e Razão.

No livro Diário, os eventos são registrados em cada conta, conforme a linguagem do método das partidas dobradas, em ordem cronológica. Além disso, o registro de lançamento contém o código da(s) conta(s) que serão movimentadas (debitada/creditada), o qual é definido pelo plano de contas da organização, data da transação e valor, e também conterà a descrição detalhada do evento.

Ao passo que o lançamento do Diário registra os atributos das transações, no livro Razão, é lançado o valor monetário em cada conta movimentada. O Razão reúne as informações monetárias das contas de ativo, passivo, capital, receitas e despesas que foram afetadas por determinado evento, ou seja, o razão tem uma conta individual para cada tipo de item monetário de uma organização. A sua organização é determinada pelo plano de contas. Geralmente, depois de feitos os lançamentos nos livros contábeis, o próprio subsistema gera um balancete de verificação, o qual é uma listagem dos saldos credores e devedores de todas as contas.

O elemento relatórios contábeis do subsistema ora descrito é responsável pela definição dos padrões para a elaboração dos relatórios básicos e outros de interesse do tomador de decisão. As demonstrações contábeis são os relatórios básicos de um sistema de contabilidade financeira. No Brasil, incluem o balanço patrimonial (BP), a demonstração do resultado do exercício (DRE), a demonstração de fluxo de caixa e a demonstração de lucros ou prejuízos acumulados (DLPA). As demonstrações contábeis são complementadas por notas explicativas e outras informações voluntárias.

procedimentos para implementação

O sistema de contabilidade por atividade, configurado para empresas de serviços em desenvolvimento de software, desempenha um papel relevante na mensuração das ações e resultados da organização, pois procura entender as demandas de cada usuário, fornecendo-lhes uma resposta adequada. Para tanto, considera as limitações do cliente em compreender e utilizar grande quantidade de informações contábeis e as limitações da mensuração do sistema de informação contábil.

É importante ressaltar que a implementação do SCPA extrapola as fronteiras do campo contábil tradicional, visto que se constitui em um instrumento de mudança, que altera profundamente alguns aspectos da empresa, por exemplo, a postura dos seus proprietários ou gestores, de funcionários e, sobretudo, o modelo de gestão adotado pela organização. Por isso mesmo, a sua implementação deve observar alguns procedimentos.

Na verdade, há várias abordagens para se implementar um sistema de informação gerencial, envolvendo várias etapas que são realizadas em diferentes sequências. No entanto, com o propósito de minimizar o impacto que tal implementação gera, decidiu-se agrupar os procedimentos em três fases: a) criação do ambiente adequado; b) planejamento da implementação e c) execução. Para a consecução dos resultados esperados com a implementação do SCPA, é imprescindível considerar os elementos críticos que permeiam todas as fases da implementação: estratégias de negócio, comprometimento e envolvimento de toda a organização e o custo *versus* benefício. As fases são inter-relacionadas e elas se sobrepõem, conforme demonstra a Figura 15.7.

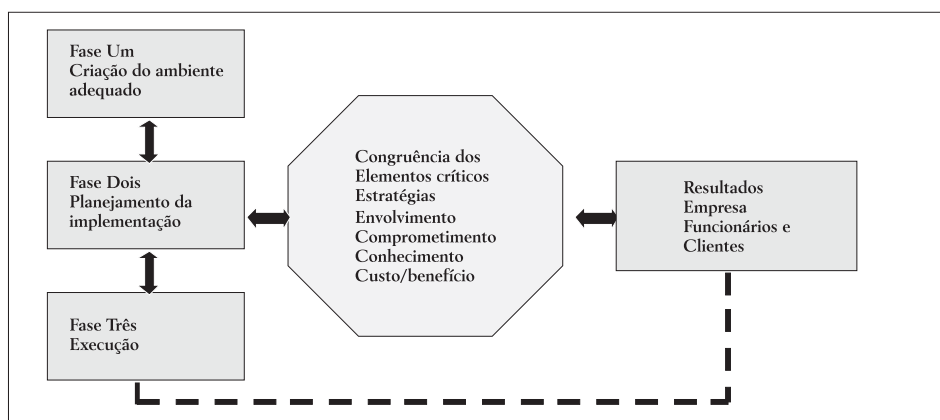


Figura 15.7: Procedimentos de implementação do SCPA.

fase um: criação do ambiente

Para desenvolver um ambiente propício à implementação do SCPA, é fundamental que haja congruência entre as estratégias da empresa, o grau de envolvimento, comprometimento, predisposição da liderança e funcionários para adquirir novos conhecimentos e os propósitos do SCPA. A Figura 15.8 resume essas variáveis que são indispensáveis na criação do ambiente adequado à implementação do sistema.

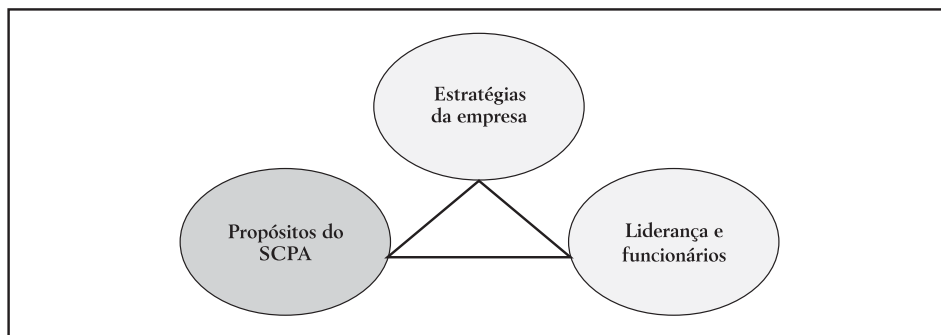


Figura 15.8: Congruência de objetivos.

O primeiro passo para promover o ambiente adequado à implementação do SCPA é realizar um diagnóstico da empresa, com a participação dos funcionários e liderança. Nesse sentido, é necessário identificar: missão da organização; as estratégias de negócio; a estrutura organizacional; o modelo de gestão; os controles internos (financeiros, físicos e humanos); os sistemas contábeis (contabilidade financeira e gerencial); os problemas potenciais de comportamento dos funcionários.

O segundo passo é identificar quais os resultados que a empresa pretende obter com implementação do SCPA, em termos econômicos, operacionais e na percepção de valor para o cliente; quanto tenciona investir para obter tais resultados; e o grau de comprometimento e envolvimento dos gestores e funcionários. É importante levantar os possíveis fatores de resistência à implementação.

O terceiro passo é a emissão de um parecer sobre a situação atual dos sistemas empresariais e dos possíveis problemas de comportamento humano. Além disso, são sugeridas as ações a serem promovidas pela empresa para a solução dos problemas identificados, tanto humanos, quanto técnicos.

O quarto passo é a disseminação entre a liderança e os funcionários, principalmente aqueles que serão impactados com a implementação, os benefícios a serem alcançados com a implementação do SCPA e as alterações que ocorrerão na maneira de executar as tarefas e na avaliação de desempenho. Cabe ressaltar que a participação dos funcionários e o apoio da liderança são fundamentais para o sucesso da implementação.

fase dois: planejamento da implementação

Um aspecto importante para orientar o planejamento da implementação do SCPA é considerar o triângulo de serviço, discutido

detalhadamente no segundo capítulo deste trabalho e demonstrado na Figura 15.9. Dentro desse contexto, o planejamento é elaborado em linha com a estratégia da empresa, de modo a promover a aceitação e a utilização pelos funcionários.

O cliente é a razão de ser da empresa de prestação de serviços, por isso mesmo a sua satisfação deve nortear as diretrizes desse planejamento. Além do mais, é perseguida a congruência dos elementos críticos com o planejamento da implementação do SCPA. Cabe ressaltar que o planejamento é um processo constante, pois continua durante toda a vida do sistema.

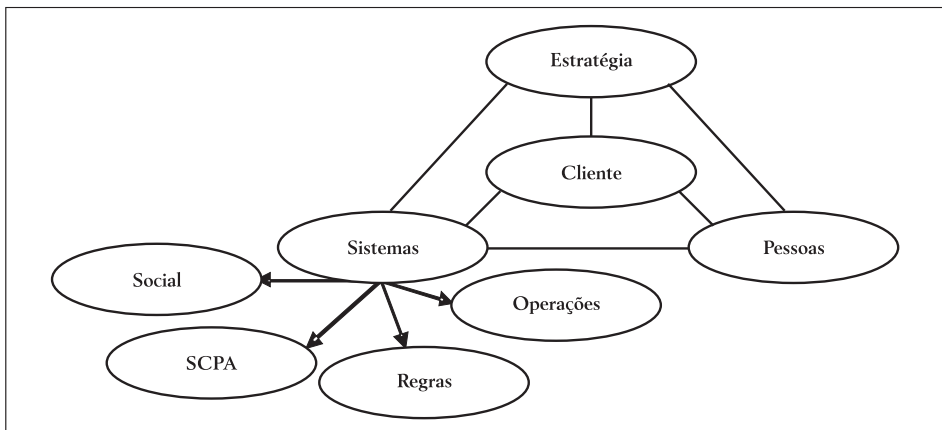


Figura 15.9: O SCPA como subsistema do sistema empresarial.

Nessa perspectiva, a elaboração do planejamento de implementação requer identificar: quais os objetivos; e qual a modelagem dos atributos de cada subsistema. Em relação aos objetivos, três aspectos devem ser identificados: a) a informação que o sistema deve fornecer e como será usada; a quem deve atender e qual a periodicidade; b) o tipo de implementação: se apenas um subsistema ou o sistema completo; se será implementado em toda empresa ou para um fim específico; c) a equipe do projeto: que pessoas devem participar e quais papéis devem desempenhar.

A análise sobre a informação que o sistema deve fornecer influencia a sua operacionalidade, pois as características das informações requeridas pela gerência operacional diferem daquelas fornecidas à alta gerência. Para o controle operacional, por exemplo, exige-se que a informação tenha um alto grau de acuracidade, seja detalhada e frequente, enquanto para alta gerência o grau de acuracidade é baixo, as informações são fornecidas de forma agregada e esporádica; o Quadro 15.8 resume algumas dessas características.

Características de Informação	Nível de decisão	
	Planejamento estratégico	Controle operacional
Nível de detalhe	Agregado	Detalhado
Acuracidade	Baixa	Alta
Frequência de uso	Esporádica	Constante
Fonte	Externa e interna	Interna
Horizonte de tempo	Futura	Presente
Tipo	Qualitativa/quantitativa	Predominância quantitativa
Abrangência	Ampla	Restrita

Quadro 15.8: Características de informação *versus* nível de decisão.

O levantamento do tipo de implementação que a empresa pretende realizar tem impacto, principalmente, sobre os custos do projeto de implementação, as pessoas e o tempo de execução. Por isso, é fundamental a empresa decidir se começará a implementação com um projeto piloto ou não. Após essa decisão, é possível definir a equipe do projeto: que pessoas devem participar e quais papéis devem desempenhar.

Uma vez identificados os objetivos da implementação é hora de definir a modelagem dos atributos de cada subsistema. Em relação ao subsistema decisório, por exemplo, é necessário identificar os elementos do orçamento baseado em atividade, quais os tipos e os formatos dos relatórios gerados pela gestão de custos e qual o conjunto de indicadores de desempenho a empresa irá utilizar. Para a execução do subsistema operacional é fundamental definir o fluxo dos processos, os direcionadores de custos e os relatórios a serem emitidos.

O elemento importante a ser estruturado é o plano de contas, pois ele é usado para os registros nos livros contábeis, ou seja, o grupo de contas de resultado (custo, despesa e receita) é estruturado com base nas atividades que compõem cada processo de negócio que a empresa pretende medir e controlar. Nesta fase também são definidas como devem ser a estruturação, importação e validação dos dados, para o SCPA.

fase três: execução

Nesta fase, o sistema de SCPA deve estar operando em congruência com os elementos críticos para gerar os resultados desejados pela empresa. Isto significa que os parâmetros do SCPA foram definidos com base no triângulo de serviços, ou seja, tudo está convergindo para a satisfação das necessidades do cliente, e os funcionários conhecem e aceitam o sistema. Os objetivos dessa fase refletem sua natureza executável e a necessidade de ratificar a modelagem dos atributos dos subsistemas, por meio da aplicação e validação.

Dessa forma, este estudo fornece o arcabouço conceitual para o SCPA, bem como os procedimentos necessários à sua implementação, de modo que os gestores baseiem-se nas informações geradas pelo sistema para tomarem decisões sobre a utilização dos recursos e planejem, além de controlarem suas ações em favor da missão da empresa.



16

OS DESAFIOS DA CONTROLADORIA AMBIENTAL

Capítulo elaborado por Sônia Maria da Silva
Gomes.

O valor dos soldados depende da estratégia do general.

Publílio Siro

objetivos do capítulo

O crescente interesse da sociedade pela maneira com que as empresas fazem uso dos recursos naturais tem transformado os relatórios corporativos em ferramentas poderosas de comunicação. Dessa forma, os desafios do *Controller*, nesse contexto, consistem em criar condições para que a organização passe a adotar boas práticas ambientais e sociais, incorporando na estratégia os conceitos de sustentabilidade social, ambiental e econômica (*triple bottom line*); medir os impactos socioambientais de cada atividade e divulgar como tais ações tem impactado seus resultados e a comunidade na qual está inserida. A divulgação de informações socioambientais torna a comunidade,

em geral, consciente da realidade da empresa, assim como os sócios e usuários em geral.

Este capítulo busca discutir os desafios da Controladoria Ambiental. No final deste capítulo, você será capaz de discutir sobre as necessidades de informações ambientais; explicar responsabilidade social corporativa, RSC; descrever os modelos explicativos da RSC; conceituar contabilidade ambiental; identificar os elementos das demonstrações contábeis ambientais; contabilizar os elementos das demonstrações contábeis ambientais.

as necessidades informacionais ambientais

O desenvolvimento econômico e tecnológico que ocorreu após a Revolução Industrial ampliou a produção de riqueza no mundo. Em alguns casos isso significou maximização da utilização dos recursos naturais, ignorando serem renováveis ou não. Nos últimos anos, entretanto, a sociedade tem cobrado tanto das empresas como do governo o desenvolvimento econômico sustentável. Com isso, a sociedade tem requerido das empresas uma prestação de contas no sentido de identificar aquelas entidades que geram prejuízos ou que não acrescentam nenhum valor à qualidade de vida da comunidade na qual estão inseridas.

Devolver para sociedade produtos ou serviços de qualidade, atualmente não é suficiente, é preciso adotar boas práticas ambientais e sociais, incorporando na estratégia os conceitos de sustentabilidade social, ambiental e econômica (*triple bottom line*). Portanto, esses conceitos devem nortear as ações da organização e ser compartilhados por todos os seus integrantes, sendo demonstrados em todas as suas atitudes, ou seja: nos produtos; nos processos de negócios; na geração e distribuição de utilidade; nas relações com os fornecedores; nas relações como os parceiros; nas relações com os clientes; e, por sua vez, nas relações com a sociedade.

Com esse interesse da sociedade e a consequente transformação dos relatórios em significativas ferramentas de comunicação, o balanço social, criado como uma espécie de vitrine para reportar as ações da organização, está evoluindo para um complexo relatório de sustentabilidade, cujo objetivo é descrever para os *stakeholders* as ações e os resultados econômico-financeiro, social e ambiental, ou seja, um instrumento de comunicação consistente que responda as necessidades de transparência, gestão de riscos, relevância, credibilidade, relacionamento com os usuários da informação contábil ambiental.

Quando a empresa capta recursos naturais do meio ambiente, renováveis ou não, está utilizando um patrimônio social. Tais recursos, quando devolvidos de forma deteriorada, afetam negativamente o patrimônio natural por meio da redução do volume de água potável, do nível da qualidade do ar, da redução da área de terras cultiváveis, restringindo as condições de vida futura e, até mesmo, atual. (CARVALHO; RIBEIRO, 2000) E se as empresas possuem passivos ambientais e estes não se encontram identificados, isto pode comprometer sua manutenção e provocar grande prejuízo aos demais envolvidos, pois estes não terão subsídios para uma correta e real avaliação da situação da empresa e, desta forma, não poderão julgar a viabilidade de fazerem investimentos nela. (BERTOLI; RIBEIRO, 2006)

A divulgação de informações ambientais torna a comunidade, em geral, consciente da realidade da empresa, assim como os sócios e usuários em geral. Sabe-se que os trabalhos em prol do meio ambiente trazem uma boa imagem para empresa. No entanto, apesar dos benefícios, muitas vezes, as informações não são disponibilizadas ou, quando o são, não estão claras o suficiente. (CAVALCANTE, 2006) Assim, tornou-se muito importante obter informações objetivas e claras sobre a postura ambiental adotada pelas companhias.

O objetivo da evidenciação, segundo Tinoco e Kraemer (2004), é o de divulgar informações do desempenho econômico, financeiro, social e ambiental das entidades aos parceiros sociais, aos *stakeholders*, considerando que os demonstrativos financeiros e outras formas de evidenciação não devem ser enganosos. A evidenciação das informações ambientais deve ter clareza e possibilitar comparações e acompanhamento pelos diversos usuários. Essa importância é útil tanto para os atuais sócios como para futuros investidores e também comunidade em geral, que está preocupada com o futuro do meio ambiente.

responsabilidade social corporativa

A expressão responsabilidade social corporativa está relacionada ao compromisso que uma organização deve ter com a sociedade, expresso por meio de atos e atitudes que afetam positivamente, de modo amplo, ou em alguma comunidade, de modo específico, agindo de forma proativa e coerente, no que tange o seu papel específico na sociedade e a sua prestação de contas para com a mesma. (ASHLEY et al., 2003)

A Responsabilidade Social Corporativa, RSC, representa o comprometimento permanente dos empresários de adotar um comportamento ético e contribuir para o desenvolvimento econômico, melhorando, ao mesmo

tempo, a qualidade de vida de seus empregados e de suas famílias, da comunidade na qual está inserida. É uma forma de gestão que se define pela relação ética e transparente da empresa com todos os públicos com os quais ela se relaciona e pelo estabelecimento de metas empresariais compatíveis com o desenvolvimento sustentável da sociedade, preservando recursos ambientais e culturais para gerações futuras, respeitando a diversidade e promovendo a redução das desigualdades sociais. Essa definição contempla três importantes aspectos: a) ela é passível de ser gerenciada; b) abrange o impacto das atividades organizacionais a todos os *stakeholders*; c) deve ser considerada em nível estratégico. (INSTITUTO ETHOS, 2006)

A RSC expressa compromissos muito mais amplos do que aqueles previstos em lei (obrigações trabalhistas, tributárias e sociais; cumprimento das legislações ambiental e de usos dos recursos naturais). Expressa, sobretudo, a adoção e disseminação de valores, atitudes, fidelidade dos clientes, simpatia da sociedade e melhoria da imagem da empresa, diante dos funcionários, fornecedores, órgãos governamentais através dos comportamentos e procedimentos mais positivos dos pontos de vistas ético, social e ambiental.

Este assunto faz parte da agenda das empresas e das pesquisas acadêmicas, por exemplo, Serpa e Avila (2006) conduziram uma pesquisa experimental, no contexto brasileiro, que indicou que os consumidores estariam dispostos a pagar mais pelo produto de uma empresa socialmente responsável, sobretudo por perceberem um benefício adicional nessa compra. Smith (1996) e Strahilevitz (1999) argumentam que o consumidor, ao comprar de uma empresa socialmente responsável, tem a sensação de estar contribuindo para algo positivo, benéfico para a sociedade – uma sensação de “estar fazendo a coisa certa”.

Entretanto, para que seja percebido o benefício adicional relacionado à RSC, é preciso que o consumidor tenha informações consideradas fidedignas sobre o assunto. Todavia, os efeitos da RSC na decisão de compra do consumidor esbarram na falta de informação destes sobre o assunto e na desconfiança que têm com relação às empresas e suas reais motivações.

Uma empresa era considerada sustentável, até meados da década de 1970, se tivesse economicamente saudável, ou seja, tivesse um bom patrimônio e um lucro sempre crescente, mesmo que houvesse dívidas. Para um país, o conceito incluía um viés social. Afinal, o desenvolvimento teria que incluir uma repartição da riqueza gerada pelo crescimento econômico, seja por meio de mais empregos criados, seja por mais serviços sociais para a população em geral. Esse critério, na maioria das vezes, é medido pelo Produto Interno Bruto (PIB) do país, o que para o novo contexto econômico é uma medição limitada.

Para o novo contexto econômico, uma empresa é considerada sustentável se interagir de forma holística com os três aspectos do *triple bottom line* ou tripé da sustentabilidade (aspectos econômicos, ambientais e sociais). O *triple bottom line*, ilustrado na Figura 16.1, também é conhecido como os três Ps (*People, Planet and Profit*, ou Pessoas, Planeta e Lucro, PPL). É importante salientar que esses conceitos podem ser aplicados tanto de maneira macro, para um país ou próprio planeta, como micro, sua casa ou uma pequena vila agrária. Vamos compreender aos 3 Ps (pessoas, planeta e lucro).

A abordagem *Triple Bottom Line*, TBL, vem sendo disseminada no meio empresarial desde a sua criação em 1984. O TBL é um modelo para a sustentabilidade apropriado ao contexto corporativo, pois estabelece dois novos pilares – social e ambiental – em adição e igual nível de importância ao pilar econômico-financeiro. É um modelo que se propõe a abranger a prosperidade econômica a qualidade ambiental e a justiça social.

E qual o papel da Controladoria na prática do TBL? O conceito de desenvolvimento sustentável, em função de sua abrangência, pode ser aplicado a diferentes segmentos da sociedade contemporânea. Ele denota interdisciplinaridade, na medida em que trabalha com a sinergia de três macrotemas que compõem o TBL, ou seja, aspectos ambientais, sociais e econômicos.

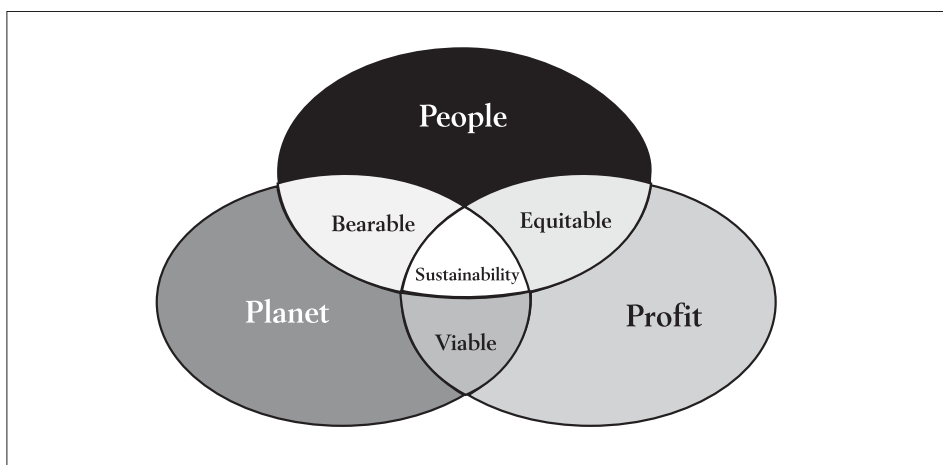


Figura 16.1: O *Triple Bottom Line*.

Os componentes da gestão caracterizados no Quadro 16.1.

- Pessoas (*people*): correspondem às estratégias e políticas que uma empresa ou sociedade traça para tratar as questões relacionadas ao **capital**

humano. Além de salários justos e adequados à legislação trabalhista, é preciso pensar em outros aspectos como o bem estar de seus colaboradores. E nesse sentido, deve-se promover um ambiente de trabalho agradável, pensando na saúde do trabalhador e de sua família. Esse olhar deve ir das quatro paredes da empresa. É importante verificar como a atividade econômica afeta a comunidade entorno. Não adianta, por exemplo, uma mineradora pagar bem seus funcionários, se ela não presta nenhuma assistência para as pessoas que são afetadas indiretamente com a exploração, como uma comunidade indígena que é vizinha do empreendimento e que é afetada social, econômica e culturalmente pela presença do empreendimento. Nesse aspecto, consideram-se também os problemas gerais da sociedade como educação, violência e até o lazer.

- **Planeta (*planet*):** consiste na perna ambiental do tripé, refere-se ao *capital natural* de uma empresa ou sociedade. Nesse aspecto, a empresa ou a sociedade deve pensar nas formas de amenizar os impactos causados à natureza e compensar o que não é possível amenizar. Assim, uma empresa que usa determinada matéria-prima deve planejar maneiras de repor os recursos ou, se não é possível, diminuir o máximo possível o uso desse material, assim como saber medir a quantidade de carbono do seu processo produtivo, ou seja, informar a quantidade de CO₂ emitido pelas suas ações. Deve ser levado em conta as legislações pertinentes.

- **Lucro (*profit*):** corresponde ao montante que uma pessoa pode gastar durante um período, e ainda estar tão bem ao final do período quanto ao início. (HICKS, 1946 apud HENDRIKSEN; VAN BREDA, 2007) Quando se leva em conta o *triple bottom line*, essa perna do tripé deve levar em conta a reposição dos recursos utilizados pela empresa, visto que não adianta lucrar devastando o meio ambiente.

Quadro 16.1: Componentes do TBL.

Além dos aspectos discutidos dos três Ps, o desenvolvimento sustentável deve ser pensado por meio de outros elementos: o político e o cultural. Os *aspectos políticos* têm a ver com a coerência entre o que é esperado do desenvolvimento sustentável e as políticas adotadas, sejam por uma empresa ou por uma determinada sociedade. Assim, não dá para falar em adotar o tripé se a empresa, por exemplo, adota uma política inflexível de negociação com os funcionários ou não acompanha a legislação ambiental condizente.

Os *aspectos culturais* devem ser levados em conta o tempo todo. Quando a empresa está inserida em uma determinada sociedade, ela deve saber as limitações e vantagens culturais da sociedade que a envolve. O exemplo mais gritante é o da empresa que não se relaciona harmoniosamente com a comu-

nidade em que estar inserida. Se ao lado de uma planta industrial existe uma favela, por exemplo, por que não absorver seus moradores na fábrica, ao invés de aumentar investimentos em segurança particular? Além disso, a cultura de determinada localidade pode ser útil para entender melhor a dinâmica da biodiversidade local, por exemplo.

Assim, o TBL é utilizado para refletir esses aspectos de uma organização e buscar minimizar possíveis danos resultantes da atuação empresarial. Neste sentido, empresas estão trabalhando para alcançar o ideal do TBL. Uma empresa que pretenda perenizar seu negócio deverá adotar uma estratégia que contemple o que o TBL, ou seja, gerar valor nas dimensões econômica, ambiental e social. Os resultados das ações desse novo contexto devem ser comunicados à sociedade, assegurando a transparência da atuação empresarial, como resultado da capacidade de responder as demandas da sociedade, contribuindo para o aprimoramento da organização.

modelos explicativos de responsabilidade social corporativa

Segundo Welzel, Luna e Bonin (2008) existem trabalhos relevantes que discutem modelos para explicar a responsabilidade social corporativa. O modelo de Zenisek (1979) apresenta três perspectivas de RSC: a) ideológica; b) social; e c) operacional.

Já o modelo de Carroll (1979) descreve que a empresa possui quatro graus com categorias diferentes de responsabilidade social, a saber: a) responsabilidade econômica – a empresa precisa gerar lucro; b) responsabilidade legal – a empresa deve obedecer à lei; c) responsabilidade ética – a empresa deve fazer o que é certo e agir sempre de forma correta e leal; d) responsabilidade de ação discricionária – a empresa deve contribuir para a melhoria das condições da sociedade em geral, engajando-se em projetos sociais comunitários de cunho educacionais, culturais e esportivos.

Quazi e O'Brien (2000) desenvolveram o modelo bidimensional apresentado na Figura 16.2, ou seja, com duas dimensões: a) a amplitude da responsabilidade – entendida dentro de uma perspectiva que pode se estender entre extremos que vão de restrita a ampla; b) os efeitos de ações de RSC – enquadrados em um extremo como benéfica para a empresa e do outro, causadoras de custos.

A contribuição do modelo bidimensional está no fato de que a responsabilidade empresarial é avaliada a partir da perspectiva de seus custos, podendo ser enquadrada em quadrantes: a) visão clássica – responsabilidade da empresa é gerar lucro; b) visão socioeconômica – em que se entende

que a empresa deve empreender ações sociais desde que estas tragam benefícios para a empresa, ou seja, agir em interesse próprio; c) visão moderna – que contempla a combinação entre motivações éticas e os pressupostos da teoria dos *stakeholders*, tanto para garantir benefícios de curto e longo prazo; d) visão filantrópica – corresponde a responsabilidade de ação discricionária de Carroll (1979).

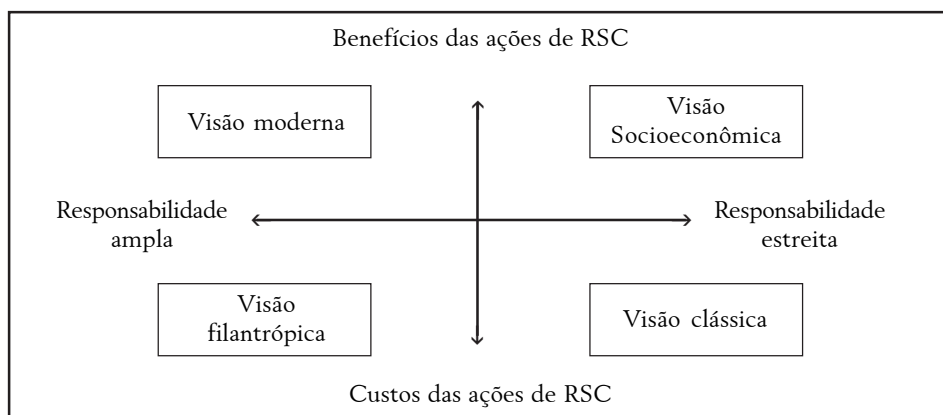


Figura 16.2: Modelo bidimensional de RSC.
Fonte: Quazi e O'Brien (2000)

O modelo apresentado por Schwartz e Carroll (2003 apud WELZEL; LUNA; BONIN, 2008) conforme a Figura 16.3, coloca três temas centrais da RSC: a) a questão econômica; b) a questão legal; e c) a questão ética em um diagrama que possibilita a combinação entre os temas centrais, resultando em sete categorizações das atividades das empresas, eliminando a errônea interpretação de que há uma hierarquia entre os temas centrais da RSC.

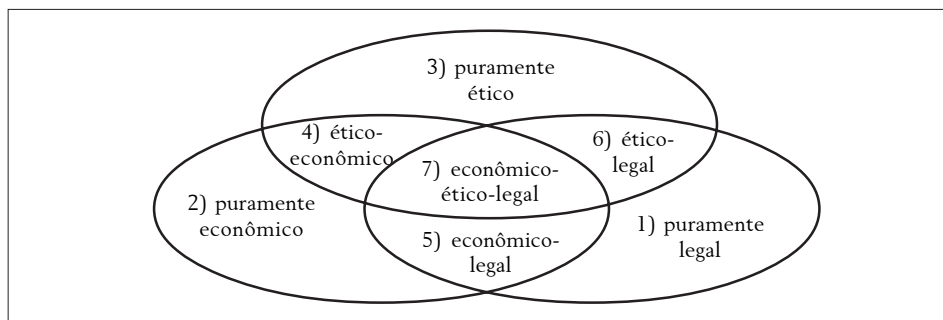


Figura 16.3: Modelo de três temas centrais de RSC.
Fonte: Adaptado de Schwartz e Carrol (2003 apud WELZEL; LUNA; BONIN, 2008).

De modo a propiciar às organizações um instrumento de diagnóstico e gerenciamento dos aspectos de responsabilidade social o Instituto Ethos apresenta um modelo organizado em sete temas classificados segundo os *stakeholders* de qualquer organização: a) Valores, Transparência e Governança; b) Público Interno; c) Meio Ambiente; d) Fornecedores; e) Consumidores e Clientes; f) Comunidade e g) Governo e Sociedade. A avaliação da situação da organização a respeito de cada um desses temas é feita a partir de um conjunto de indicadores agrupados segundo os subtemas. O Quadro 16.2 demonstra o subtema público interno.

Tema	Subtemas	Indicadores
Público interno	Diálogo e participação	Relações com Sindicatos
		Gestão Participativa
	Respeito ao indivíduo	Compromisso com o Futuro das Crianças
		Compromisso com o Desenvolvimento Infantil
		Valorização da Diversidade e Promoção da Equidade Racial e de Gênero
		Compromisso com a Equidade Racial
		Compromisso com a Equidade de Gênero
		Relações com Trabalhadores Terceirizados
	Trabalho decente	Política de remuneração, benefícios e carreira
		Cuidados com saúde, segurança e condições de trabalho
		Compromisso com o desenvolvimento profissional e a empregabilidade
		Comportamento frente a demissões
		Preparação para a aposentadoria

Quadro 16.2: Exemplo de subdivisão dos temas de responsabilidade social.

Fonte: Instituto Ethos (2006)

Cada um dos indicadores é composto por uma questão de profundidade (avalia a situação atual da gestão do aspecto em questão, na empresa), por questões binárias (do tipo sim ou não, que qualificam a profundidade indicada) e por questões quantitativas (utilizadas para monitoramento do aspecto em questão). Esse instrumento permite à organização identificar o seu atual estágio de gestão dos aspectos de responsabilidade social (e de apontar diretrizes para o estabelecimento de metas de aprimoramento). A prática demonstra que uma boa quantidade de organizações apresenta dificuldades para levantamento dos dados necessários ao preenchimento do questionário e não conseguem desenvolver adequada gestão dos aspectos diagnosticados. Uma parte significativa de organizações não tem conseguido aproveitar todo o potencial

do modelo do Instituto Ethos. Tal fato é consequência da dificuldade de levantamento e de manipulação dos dados necessários ou da ausência efetiva de uma cultura de gestão vinculada a questões dessa natureza.

A *Global Reporting Initiative*, GRI, organiza o conceito de relatório de sustentabilidade em termos do TBL. A sustentação da empresa do futuro ocorrerá por meio do equilíbrio entre esses pilares significa, aproximadamente, “três critérios de avaliar o desempenho de um negócio”, ao invés de apenas um critério: o econômico. Em outras palavras: para que a empresa moderna se torne um empreendimento bem-sucedido, ela tem de atuar a partir da avaliação de fatores econômicos, sociais e ambientais. Os três lados, econômico, ambiental e social, devem ser vistos com pesos iguais, pois da mesma maneira que o desenvolvimento econômico não se sustenta sem uma contrapartida ambiental e social, os outros também não se sustentam sem a contrapartida de desenvolvimento econômico da empresa.

a contabilidade ambiental

A Contabilidade Ambiental não é uma nova ciência, mas sim, uma segmentação da tradicional, já amplamente conhecida. O objetivo da Contabilidade Ambiental é identificar, mensurar e esclarecer os eventos e transações econômico-financeiros que estejam relacionados com a proteção, preservação e recuperação ambiental, ocorridos em um determinado período, a fim de evidenciar da situação patrimonial de uma entidade.

A Contabilidade Ambiental costuma ser estudada dentro das três vertentes destacadas no Quadro 16.3:

Vertente 1: avalia a relevância da informação para performance ambiental corporativa. Este tipo de pesquisa responde à necessidade dos inventores em calcular o passivo ambiental das empresas;

Vertente 2: examina os fatores que impactam a decisão gerencial em divulgar informações sobre o passivo ambiental. As pesquisas, nesta área, têm demonstrado que há fatores estratégicos que influenciam a decisão pela divulgação de informações do passivo ambiental; e

Vertente 3: identifica que há uma relação entre a evidenciação de informações ambientais e a performance ambiental. (CLARKSON et al., 2007; FREEDMAN; WASLEY, 1990; INGRAM; FRAZIER, 1980; WISEMAN, 1982)

Quadro 16.3: Vertentes da Contabilidade Ambiental.

Em 1993, o *Canadian Institute of Chartered Accountants* (CICA) realizou um estudo das necessidades informativas de diferentes grupos de usuários, relacionadas com o impacto ambiental das empresas. O estudo compreendeu também a normatização das informações contábeis ambientais como subsídio aos usuários dessas informações. O resultado foi publicado sob o título *Environmental costs e liabilities: accounting and financial reporting*, sendo uma importante referência para a contabilidade financeira ambiental, tendo em vista a aprofundada investigação das questões ambientais.

No Brasil, as pesquisas relativas à temática ambiental na área contábil tiveram início com o estudo de Ribeiro (1992), o qual examina a tendência de divulgação das informações ambientais pela contabilidade tanto no Brasil, quanto em nível mundial, expondo que, infelizmente, as questões ambientais só se tornaram objeto de preocupação dos empreendedores de atividades econômicas poluentes quando os níveis de poluição da água, do solo e do ar atingiram patamares elevados. A autora alerta para a necessidade da busca de alternativas para adequar o desenvolvimento econômico às limitações da natureza, cabendo à contabilidade empenhar-se para ser um instrumento de informação que reflita fidedignamente o valor do patrimônio das empresas, inclusive sob o aspecto ambiental.

A KPMG (2003) identificou que as grandes companhias com potencial de impacto ambiental divulgaram relatórios ambientais, em caráter voluntário ou obrigatório, não se observando, porém, uma padronização para a evidenciação das informações. Em 2003, a KPMG identificou níveis diferenciados de informações relativas ao meio ambiente em 92% das empresas incluídas na amostra. Algumas continham apenas informações declarativas, enquanto outras divulgaram informações mais detalhadas. (KPMG, 2003)

Em 2005 a KPMG publicou mais uma pesquisa analisando os relatórios anuais de 1.600 companhias com atuação internacional, comparando-as com pesquisas anteriores. Constataram que a divulgação relativa à responsabilidade social corporativa tem aumentado continuamente desde 1993, crescendo substancialmente nos últimos três anos. Em 2005, 52% de grandes companhias e 33% de médias companhias emitiram relatórios sociais, contra 45% e 23%, respectivamente, em 2002. Porém, a partir de 1999 os relatórios passaram a abordar a sustentabilidade de forma ampla (social, ambiental e econômica).

Nossa (2002, p. 86) destaca que, geralmente, no *disclosure* voluntário é exposto apenas o que a companhia apresenta de positivo. Assim, os relatórios de sustentabilidade publicados pelas empresas são uma forma de comunicação com os chamados *stakeholders* — ou seja, todos os públicos

impactados por seus negócios ou que tenham interesses neles, como funcionários, acionistas, clientes, fornecedores, ONGs, comunidades do entorno e a sociedade em geral. E, é claro, com os consumidores, especialmente os conscientes, que procuram informações sobre as empresas e buscam conhecer seu real compromisso com a sustentabilidade, orientando assim suas escolhas de produtos e serviços.

A Fundação Brasileira de Desenvolvimento Sustentável, a consultoria inglesa *Sustainability* e o Programa das Nações Unidas para o Meio Ambiente realizaram uma pesquisa para avaliar a qualidade dos relatórios ambientais brasileiros de 2007. A pesquisa brasileira Rumo à Credibilidade integra o *Programa Global Reporters*, que há quinze anos avalia a qualidade dos relatórios em todo o mundo.

Pela primeira vez, essa pesquisa foi feita em nosso país, que foi escolhido, porque a taxa de crescimento do número de empresas que publicam relatórios é maior aqui do que no resto do mundo. Além disso, o país é líder entre os emergentes nas práticas de responsabilidade socioambiental. Entre 2006 e 2007, 76 empresas brasileiras publicaram relatórios de sustentabilidade, contra 18 na China e 12 na Índia. Algumas das principais conclusões da pesquisa indicaram: as empresas são mais bem-sucedidas ao abordar as questões de modo geral, por meio de declarações de valores, estratégias e intenções, do que em demonstrar como essas intenções se tornam práticas; metade dos dez melhores relatórios recebeu nota zero no critério “Desafios de implementação do desenvolvimento sustentável”, que avalia como a empresa relata os desafios e barreiras dessa trajetória; não há equilíbrio entre informações positivas e negativas, há o predomínio das positivas. As empresas só contam boas notícias e não mencionam seus dilemas e desafios, numa ausência quase total de transparência; os leitores acham as informações sobre sustentabilidade complexas e volumosas. É preciso melhorar a acessibilidade à informação. Torná-la mais compreensível e facilmente encontrável a todos os públicos interessados é um princípio fundamental para os relatórios; os relatórios não devem ser a única forma de comunicação sobre as questões da sustentabilidade entre a empresa e os públicos de interesse. Cada vez mais, será necessário o uso de outros canais de comunicação, como os *websites*; garantir a credibilidade dos relatórios será importante para conquistar a confiança de investidores, consumidores, governo e formadores de opinião; o relatório de sustentabilidade pode se tornar um bom instrumento para que o consumidor tenha mais informações sobre as empresas.

A tendência é que as empresas usem cada vez mais canais diversificados de comunicação com seus públicos. Em um futuro próximo, a tecnologia vai permitir que as informações sejam disseminadas com muito mais trans-

parência e de várias formas, não apenas nos relatórios de sustentabilidade. Para os consumidores, especialmente os conscientes, essa seria uma notícia agradável, significando a vinda de novas informações.

Com isto, Tinoco e Kraemer (2004) entendem que a contabilidade ambiental apresentaria os objetivos destacados no Quadro 16.4.

- Cumprir da legislação ambiental vigente;
- Ajudar a direção em seu processo decisório e na fixação de uma gestão ambiental;
- Comprovar a evolução da atuação ambiental da empresa através do tempo e identificar as tendências que se observam;
- Detectar as áreas da empresa que necessitam da especial atenção (áreas críticas) quanto aos aspectos ambientais;
- Identificar oportunidades para melhor gestão dos aspectos ambientais;
- Identificar oportunidades estratégicas: como a empresa pode obter vantagens competitivas graças a melhoras concretas na gestão ambiental; quais são as melhoras que agregam valor à companhia;
- Obter informações específicas para fazer frente à solicitação dos *stakeholders*.

Quadro 16.4: Objetivos da Contabilidade Ambiental.

Logo, quando da adoção da Contabilidade Ambiental por uma empresa, é importante o conhecimento quanto à compreensão de como é configurada a estrutura patrimonial dos fatos e eventos que influenciarão na modificação do patrimônio, oriundo desta ramificação. Para isto tem-se a divisão dos elementos patrimoniais em: ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas, custos, despesas, ganhos e perdas do meio ambiente.

sistema de gestão ambiental e controles internos

Para que a empresa realize o processo de identificação e mensuração de impactos ambientais é necessário implementar controles internos adequados, de forma a prover e integrar as informações relevantes com a utilização dos conhecimentos de outros ramos da ciência. Estes controles devem estar integrados ao sistema de gestão ambiental da empresa, que compreendem todas as atividades ligadas ao controle e gerenciamento dos aspectos ambientais, e cuja implementação é orientada pelas normas técni-

cas baixadas por organismos internacionais de normalização e certificação, como por exemplo, as contidas nas normas ISO 14001 e BS 8800. A decisão de implementação de sistemas de gestão ambiental decorre do nível de conscientização por parte da administração da empresa e envolve o estabelecimento: a) do que será necessário para identificar as atividades que estão afetando o meio ambiente; b) de que forma e em que intensidade isso ocorre; e c) como e quais devem ser os controles internos a serem implantados.

A Contabilidade Ambiental se propõe a apresentar o relato ambiental de forma destacada nas demonstrações contábeis, portanto sua implementação depende da definição de uma política contábil que considere a segregação dos itens relativos aos impactos ambientais das atividades da empresa no meio ambiente, prevendo, por exemplo, que os custos ambientais devam ser apresentados de forma segregada, desdobrados em itens de natureza operacional e não operacional, e em itens recorrentes e extraordinários.

elementos das demonstrações contábeis

As demonstrações contábeis retratam os efeitos patrimoniais e financeiros das transações e outros eventos, agrupando-os em classes de acordo com as suas características econômicas. Essas classes são chamadas de elementos das demonstrações contábeis. Os elementos diretamente relacionados à mensuração da posição patrimonial e financeira no balanço são os ativos, os passivos e o patrimônio líquido. Os elementos diretamente relacionados com a mensuração do desempenho na demonstração do resultado são as receitas e as despesas.

A avaliação ambiental considerando os riscos e benefícios ambientais inerentes às peculiaridades de cada atividade econômica, bem como sua dimensão dará aos *stakeholders* a conduta administrativa e operacional da empresa. Quando a empresa possui passivo ambiental e este não está devidamente identificado, isto pode comprometer sua continuidade, haja vista o fornecimento de informações enganosas, podendo causar prejuízos a muitos investidores.

Os elementos diretamente relacionados com a mensuração da posição patrimonial financeira são ativos, passivos e patrimônio líquido. Estes são definidos como segue:

Ativo. O ativo é um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que resultem futuros benefícios econômicos para a entidade.

O ativo ambiental pode ser definido, segundo Braga (2007, p. 37), como os benefícios de natureza ambiental futuros e prováveis, obtidos ou controlados, por uma dada entidade em consequência de prevenção, recuperação, monitoramento e reciclagem. Para Tinoco e Kraemer (2004), os ativos ambientais podem ser os estoques dos insumos, peças, acessórios, etc. utilizados no processo de eliminação ou redução dos níveis de poluição e de geração de resíduos; os investimentos em máquinas, equipamentos, instalações, etc., adquiridos ou produzidos com intenção de amenizar os impactos causados ao meio ambiente; os gastos com pesquisas visando o desenvolvimento de tecnologias modernas, de médio e longo prazo, desde que constituam benefícios ou ações que irão refletir nos exercícios seguintes.

Portanto, os ativos ambientais são investimentos destinados à preservação, proteção e recuperação ambiental, os quais deverão ser classificados em títulos contábeis específicos, identificando o ativo circulante ambiental, e não circulante ambiental, compreendendo o realizável e permanente. O

Quadro 16.5 mostra exemplos de ativos.

Grupo Patrimonial	Detalhamento
Ativo Circulante Ambiental	Estoques: insumos adicionados ao processo produtivo, para prevenir, monitorar, recuperar a emissão de resíduos, e até reciclagem.
Ativo Realizável Ambiental	Direito realizáveis relativos a prevenção, monitoramento, recuperação e reciclagem das ações de impacto ambiental
Ativo Permanente Ambiental	Imobilizado: bens móveis e imóveis, destinados a atividades de impacto ambiental; Intangível: Patentes, cessões, marcas e outros bens imateriais relacionados à atividade de impacto ambiental

Quadro 16.5: Exemplos de ativos ambientais.

Fonte: Ribeiro (2005).

Um exemplo ilustrativo: a Organização JHIS resolveu melhorar sua estação de tratamento de borras oleosas, para tanto investiu em equipamentos no valor R\$ 25.000,00, sendo pago em cinco parcelas iguais. Esse investimento permitirá a empresa atuar na prevenção dos resíduos líquidos perigosos, decorrente do processo produtivo.

A contabilização envolve débito a Equipamentos Ambientais, e crédito a Fornecedor Alfa. Os efeitos no Balanço Patrimonial podem ser vistos na Quadro 16.6.

ATIVO CIRCULANTE		PASSIVO CIRCULANTE	
Caixa/banco	50.000,00	Fornecedor Alfa	25.000,00
ATIVO NÃO CIRCULANTE		PATRIMÔNIO LÍQUIDO	
Imobilizado		Capital Social	30.000,00
Equipamentos	25.000,00	Reserva de Capital	20.000,00
Total do Ativo	R\$ 75.000,00	Total do Passivo	R\$ 75.000,00

Quadro 16.6: Efeitos no Balanço Patrimonial.

Passivo. O passivo é uma obrigação presente da entidade, derivada de eventos já ocorridos, cuja liquidação se espera que resulte em saída de recursos capazes de gerar benefícios econômicos.

Já o passivo ambiental representa obrigações que “[...] exigirão a entrega de ativos ou prestação de serviços em um momento futuro, em decorrência das transações passadas ou presentes e que envolveram a empresa e o meio ambiente”. (RIBEIRO; LISBOA, 1999) Devem ser classificados em passivo circulante ou em passivo não circulantes, em contas contábeis específicas.

O passivo ambiental representa o conjunto de todas as obrigações que as empresas têm com a natureza e com a sociedade, destinado exclusivamente a promover investimentos em benefícios ao meio ambiente, ou seja, quando as empresas ou indústrias geram algum tipo de passivo ambiental, elas têm que gerar também investimentos para compensar os impactos causados à natureza, e esses investimentos têm que ser de iguais valores.

Um Passivo Ambiental deve ser reconhecido, quando existe uma obrigação por parte da empresa que incorreu em um custo ambiental ainda não desembolsado, desde que atenda ao critério de reconhecimento como uma obrigação. (BERGAMINI JÚNIOR, 1999) Assim, o passivo ambiental deve ser reconhecido a partir do momento da ocorrência do fato gerador, independente de qualquer cobrança externa.

Segundo a ONU/UNCTAD/ISAR (1997), as obrigações são classificadas conforme apresenta o Quadro 16.7.

- Legais: são as provenientes de instrumentos de força legal (legislações, penalidades impostas por lei, etc.);
- Construtivas: são aquelas que a empresa se propõe, espontaneamente, a cumprir por fatores éticos e morais, independentemente de lei.
- Justas: estas refletem as obrigações que a empresa se vê obrigada a cumprir por fatores éticos e morais, independentemente de lei.

Quadro 16.7: Classificação das obrigações.

Algumas vezes, a exigibilidade existe e a empresa possui os parâmetros para determinar ou estimar razoavelmente o valor a ser desembolsado, classificando-o dentro do devido regime de competência. Em outros casos, a empresa precisa utilizar cálculos estimativos para fazer o reconhecimento do passivo.

Portanto, todos os gastos para a manutenção do gerenciamento ambiental devem ser reconhecidos no período em que ocorrem e, da mesma forma, quando se toma conhecimento de que o meio natural sofreu impactos nocivos em decorrência do processo operacional, deve-se procurar imediatamente informações técnicas que subsidiem a determinação do valor da obrigação que já existe.

O IASC, por meio do seu *International Accounting Standard* nº 10, recomenda que deve ser provisionado o passivo sempre que houver a probabilidade estimável, de ocorrerem perdas contingentes. As notas explicativas das demonstrações contábeis deverão ser utilizadas para notificar as contingências e eventos ocorridos após a data de encerramento do balanço, bem como perdas esperadas cujos valores possam ser superiores ao provisionado.

Na maioria das vezes, a obrigação pode ser definida com precisão no momento presente, mas, tal fato não isenta a empresa de seu reconhecimento, devendo-se procurar mecanismos disponíveis para a identificação e mensuração, ainda que aproximadas. Hendriksen e Van Breda (2007) consideram que a incapacidade para quantificar uma obrigação não significa inexistência de um passivo, devendo as notas explicativas e o relatório da administração ser utilizados para evidenciá-lo nas demonstrações contábeis.

É bem verdade que a mensuração dos passivos ambientais, geralmente, envolve variáveis complexas, dificultando o seu reconhecimento, sendo

atribuído a diversos fatores tais como: inexistência de técnicas adequadas para identificá-los; ausência de identificação de quem os gerou efetivamente, inexistência de tecnologia adequada para a recuperação dos danos provocados pelo homem; falta de definição do montante de insumos que seria utilizado para combater a degradação.

Um estudo das Nações Unidas (1991 apud TINOCO, 2001) observa que as empresas mencionaram vários obstáculos na contabilização adequada das contas ambientais, e cita o exemplo de que em muitos países os gastos com danos ambientais são deduzidos para efeitos fiscais apenas depois de terem sido pagos, não havendo, conseqüentemente, incentivos para que se consignem os passivos ambientais, sendo, desta forma, desestimulada contabilização dos valores devidos.

Em caso de haver dúvidas quanto à real responsabilidade da empresa no cumprimento da exigibilidade, ou quanto ao seu montante, apesar de o fato gerador ter ocorrido realmente, a exigibilidade pelo ressarcimento do prejuízo deve ser distribuída entre as partes envolvidas, devendo constituir uma provisão para reconhecimento da provável exigibilidade, a qual requer a apuração de um valor, ainda que por meio de cálculos estimados, caso em que o resultado do exercício corrente receberá a contrapartida. Na hipótese de impossibilidade de se estimar tal valor, as notas explicativas às demonstrações contábeis serão utilizadas para dar ampla divulgação da existência da exigibilidade e da razão pela qual seu valor não pode ser estimado.

Os cálculos das provisões são feitos pela própria empresa, sendo esperado que os resultados obtidos sejam bastante aproximados, já que existem os elementos necessários para tais cálculos. Haverá, contudo, casos em que apesar de a responsabilidade ser inquestionável, não existirão elementos para a determinação do valor da obrigação, além de sua ocorrência depender de evento ou circunstância, no futuro, que confirmará ou não a responsabilidade.

No cálculo de estimativa de gastos devem ser incluídos apenas os valores relativos aos trabalhos de recuperação que sejam de responsabilidade da companhia, caso haja mais de um responsável. A exigibilidade pode ser mensurada com base em estimativas de gastos que poderão ser exigidos para cumprir a obrigação no período corrente – método do custo corrente, ou com base no valor presente da estimativa dos gastos futuros, mas baseados em condições legais e/ou contratuais existentes (não em condições futuras) – método do valor presente.

Assim, as contingências devem refletir os riscos a que estão sujeitas as empresas em função da ocorrência de um evento futuro, o qual poderá se

concretizar ou não. A probabilidade de que tal evento aconteça pode ser classificada, sob o ponto de vista do FAS 5 (1975, 3084), como provável, razoavelmente possível ou remota.

Como forma de identificação e mensuração dos passivos ambientais pode-se utilizar '*Due diligencies*' que se refere a um trabalho direcionado para a identificação de todos os aspectos econômicos, financeiros e físicos que estejam afetando, ou poderão vir a afetar, a situação patrimonial da companhia. Nesse contexto, certamente as variáveis ambientais também serão alvo de atenção. Tal trabalho deve ser executado por uma equipe de profissionais externos e especializados.

Trata-se de dois documentos de caráter altamente técnico, exigidos pelas autoridades governamentais para a autorização de instalação e funcionamento de algumas atividades econômicas.

Outros instrumentos que podem ser utilizados são os Estudos Ambientais, a exemplo do Estudo de Impacto Ambiental (EIA) e do Relatório de Impacto Ambiental (RIMA), objetivando a identificação dos impactos provocados ao meio ambiente seus fatos geradores dos passivos ambientais, e a partir desses documentos identificarem os efeitos ambientais e mensurar os custos inerentes aos mesmos.

Desta forma, todo passivo ambiental, estará sujeito ao reconhecimento, quando da confirmação de sua existência, em função de um evento passado que afeta o presente ou mesmo comprometerá o futuro da organização, isto constituirá em uma obrigação para a empresa que incorreu, logo deverão ser contabilizados e evidenciados nos relatórios oriundos da contabilidade ambiental.

Em um exemplo ilustrativo, uma entidade do setor de petróleo causa contaminação no rio próximo as suas instalações. É virtualmente certo que pagará os valores do Quadro 16.8.

• Multa Ambiental	R\$25.000,00
• Indenização de pescadores	R\$15.000,00
• Recuperação do meio ambiente	R\$150.000,00

Quadro 16.8: Valores a pagar.

Os reflexo no Balanço Patrimonial estão apresentados no Quadro 16.9.

ATIVO CIRCULANTE		PASSIVO CIRCULANTE	
Caixa/banco	30.000,00	Fornecedor Alfa	25.000,00
Indenização a apropriar	15.000,00	Indenizações a pagar	15.000,00
		Multa ambiental	25.000,00
		Serviços de terceiros	150.000,00
ATIVO NÃO CIRCULANTE		PATRIMÔNIO LÍQUIDO	
Imobilizado		Capital Social	30.000,00
Equipamentos	25.000,00	Prejuízo acumulado	-175.000,00
Total do Ativo	R\$ 75.000,00	Total do Passivo	R\$ 75.000,00

Quadro 16.9: Reflexos no Balanço Patrimonial.

Patrimônio Líquido. O patrimônio líquido é o valor residual dos ativos da entidade depois de deduzidos todos os seus passivos. O valor pelo qual o patrimônio líquido é apresentado no balanço patrimonial depende da mensuração dos ativos e passivos. Normalmente, o valor do patrimônio líquido somente por coincidência é igual ao valor de mercado das ações da entidade ou da soma que poderia ser obtida pela venda dos seus ativos e liquidação de seus passivos numa base de item por item, ou da entidade como um todo, numa base de continuidade operacional.

Receitas Ambientais. Primeiramente é importante entender o conceito de *Receitas*. São aumentos nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de entrada de recursos ou aumento de ativos ou diminuição de passivos, que resultam em aumentos do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de aporte dos proprietários da entidade.

As receitas ambientais normalmente decorrem da prestação de serviços especializados em gestão ambiental, vendas de produtos elaborados a partir de sobras de insumos do processo produtivo ou ainda da reciclagem e aproveitamento de energia e água. Alguns exemplos que poderão ser atribuídos como receita do meio ambiente de uma empresa são: otimização na gestão dos resíduos, que possibilite a geração de subprodutos; recuperação de produtos que foram anteriormente consumidos; sobras de energia, por meio do uso eficiente com a geração própria; reciclagem da água usada no processo produtivo.

Deve-se, primeiramente, distinguir uma receita operacional de uma receita ambiental, verificando qual é a atividade fim da empresa. Por exemplo, uma indústria de papel e celulose terá receitas operacionais com a venda de seu principal produto (o papel), independente de como foi produzido, mas, igualmente, poderá obter receitas ambientais com trabalhos de reciclagem de papéis, prestação de serviços de ordem ambiental como reflorestamentos, tratamento de áreas contaminadas, entre outros.

A contabilização das receitas provenientes das vendas de produtos obtidos por meio de reciclagem, assim como a contabilização dos subprodutos e/ou sucatas precisam ser analisadas. Eliseu Martins (2003) explica como seria a correta contabilização das receitas originadas da venda de subprodutos e sucatas.

Para os subprodutos, que também compõem o estoque da empresa, sua venda seria considerada como redução do custo de fabricação por representar uma parcela ínfima das receitas e também pelo fato de se originarem de desperdícios. Já as vendas de sucatas que, mesmo em quantidades relevantes, não aparecem no estoque da empresa, seriam consideradas como outras receitas operacionais, por apresentarem caráter esporádico e pela imprevisibilidade de valor na data em que surgem na fabricação.

Custos e despesas ambientais. Os custos e despesas ambientais, também, assumem definição semelhante aos financeiros. Se os gastos forem referentes à produção, serão considerados como custos, senão, como despesas. Eliseu Martins (2003, p. 13) define custo como o “[...] gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços”. Quando se referir à obtenção de receita, será considerado como uma despesa.

Os custos ambientais são gastos aplicados direta ou indiretamente no sistema de gerenciamento ambiental do processo produtivo e em atividades relacionadas aos impactos causados pelas empresas ao meio ambiente. Quando aplicados diretamente na produção, estes gastos são classificados como custo.

Ribeiro (2005) considera que os custos ambientais compreendem todos aqueles gastos relacionados direta ou indiretamente com a proteção do meio ambiente e que serão ativados em função de sua vida útil.

Quanto ao período em que as despesas e custos ambientais devem ser considerados, Ribeiro (1992) diz o seguinte: os custos e despesas para preservação, proteção e recuperação ambiental, via de regra, não poderão ser associados a um processo produtivo único, como, também, dificilmente haverá condições de determinar com precisão seu exato período de competência. Porém, com os mesmos instrumentos de aproximação que a Contabilidade utiliza para alocar certos custos entre diversos períodos (depreciação, por

exemplo), poderia distribuir os custos e despesas de natureza ambiental entre os períodos julgados de competência, de forma segregada.

O ganho “[...] representa um resultado líquido favorável resultante de transações ou eventos não relacionados às operações normais do empreendimento”. (IUDÍCIBUS, 2004, p. 175) Um ganho ambiental pode ser percebido quando, por exemplo, a empresa ganhar alguma causa judicial em que, no passado, foram efetuados gastos para atender às penalidades indevidas.

Também o ganho ambiental pode estar relacionado com os benefícios para o meio ambiente obtidos por meio de práticas ambientalmente corretas, como a diminuição da poluição resultante dos resíduos industriais líquidos, gasosos e sólidos.

A perda “[...] deve refletir uma queda de valor de mercado ou outra medida observável de valor [...]. As perdas resultam de eventos externos e exógenos não previstos como necessários para o processo de geração de receitas”. (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 2007, p. 234)

Ribeiro (2005) apresenta o conceito de perda ambiental, dizendo que as: perdas refletem os gastos incorridos sem uma contrapartida em benefícios. Portanto, perdas ambientais são os gastos que não proporcionam benefícios para a empresa. As multas ou penalidades por inadequação das atividades à legislação são exemplos de perdas ambientais. Assim como o ganho ambiental, as perdas ambientais também podem ser entendidas em outro sentido, referindo-se aos prejuízos causados ao meio ambiente e que podem comprometer sua existência, como queimadas, vazamentos tóxicos etc.

O Sistema de Informação Contábil, SIC, servirá de apoio para que a empresa obtenha informações as informações financeiras e físicas de natureza ambiental. O meio para identificação dos elementos das demonstrações contábeis e sua contabilização é a elaboração do plano de contas.

plano de contas ambiental

Tinoco e Kraemer (2004) compreendem que o Plano de Contas representa o conjunto de contas que deverá ser utilizado por uma empresa na contabilização de suas operações. Este por sua vez trata-se de um documento estruturado que permitirá uma organização alocar no patrimônio o registro de cada evento ocorrido em determinado período.

O Plano de Contas deverá espelhar os fatos que afetaram o patrimônio, sendo considerado por muitos como a árvore da empresa, para permitir

assim orientar os registros das atividades. Logo, este instrumento deverá ser flexível e adaptável. Portanto, deve possibilitar a segregação dos fatos relacionados à geração de Ativos, incidência de Passivos, assim como Crescimento ou não de Custos e Despesas e até a ocorrência de Receitas provenientes das operações.

divulgação de informações ambientais

A divulgação da informação contábil (*disclosure*) está intimamente ligada aos objetivos da Controladoria, em sua função de fornecer informação, para tomada de decisões, aos diversos usuários, e esta é feita através das diversas formas de evidenciação.

As informações divulgadas pela Controladoria, para fins externos, são apresentadas através da evidenciação. Essa apresenta, na maioria, informações de natureza econômico-financeira, isto é, não informa o impacto do desempenho social da empresa e seu relacionamento com a comunidade na qual está inserida.

Com o despertar da sociedade, nas últimas décadas, para os problemas ambientais – novo padrão de consumo: produtos recicláveis, antipoluentes, não tóxicos, etc. e sociais: qualidade de vida, níveis de miséria e outros, além do novo contexto no mundo do trabalho: diminuição do trabalho assalariado, desaparecimento de postos de trabalho, novos mecanismos de negociação trabalhista, aumento da participação da feminina, entre outros, tem levado as empresas a repensarem o seu papel como agente do desenvolvimento social.

Em consequência, este final de século assiste a uma crescente preocupação das empresas em realizar investimentos que contribuam para a qualidade de vida de seus trabalhadores e da comunidade a qual está inserida. Neste contexto, tornou-se fundamental para empresa evidenciar ao mercado e à sociedade informações até então consideradas irrelevantes, como a sua efetiva contribuição no desenvolvimento social e econômico do seu ambiente de atuação, expressa através de seu relacionamento com empregados, cliente, fornecedores, acionistas, sindicato e instituições do poder público. E o instrumento que, em geral é utilizado, para divulgar estas informações é o Balanço Social.

Na opinião de Tinoco (1984), o Balanço Social é um instrumento de gestão e de informação que visa reportar, de forma mais transparente possível, informações de natureza econômicas, financeiras e sociais do desempenho das entidades, aos mais diferenciados usuários da informação, dentre estes usuários os trabalhadores.

No início da década de 1990, o Brasil assistiu um movimento para as empresas elaborarem e publicarem o balanço social. A proposta, no entanto, só ganhou visibilidade nacional quando o sociólogo Herbert de Souza, o Betinho, lançou, em junho de 1997, uma campanha pela divulgação voluntária do balanço social. Com o apoio e a participação de lideranças empresariais, a campanha decolou e vem suscitando uma série de debates através da mídia, seminários e fóruns.

No entanto, para responder aos desafios da Controladoria Ambiental, a implementação de sistema de contabilidade ambiental útil deve resultar no fornecimento de informações que, em geral, não são disponibilizadas pela contabilidade tradicional, a saber: a) a definição clara dos custos ambientais; b) a demonstração de sua evolução no decorrer do tempo; c) a utilização de estimativas oficiais avalizadas pela Alta Administração da empresa sobre a suficiência dos investimentos ambientais com relação aos volumes mínimos requeridos para minimizar os impactos de suas atividades no meio ambiente; d) a apresentação de indicadores de desempenho ambiental, em nível setorial, como, por exemplo, o indicador investimento ambiental relacionado com investimento total; e e) a apresentação de comentários sobre o desempenho da empresa de forma comparada às de suas empresas pares, no país e no exterior, com a utilização de indicadores padronizados.

A divulgação de informação socioambiental, no Brasil, ainda é de natureza voluntária, significa que a empresa tem liberdade de escolher o modelo, o tipo, a quantidade, e o formato da informação a ser evidenciada. Dentre os modelos comumente utilizados pelas empresas brasileiras para divulgar as ações socioambientais estão: IBASE; Ethos e GRI.

Todavia para dar conta de expressar o conceito de empresa sustentável, no presente século, e atender a urgência e a magnitude dos riscos e dos danos para a sustentabilidade e a necessidade de transparência sobre os impactos econômicos, ambientais e sociais, componente fundamental para que haja eficácia nas relações com os *stakeholders* nas decisões sobre investimento e em outras relações de mercado, que o Global Reporting Initiative (GRI) vem trabalhando para compartilhar globalmente uma estrutura de conceitos, uma linguagem coerente e uma métrica.

A missão da Global Reporting Initiative (GRI) é satisfazer essa necessidade, oferecendo uma estrutura confiável para a elaboração de relatórios de sustentabilidade, que possa ser usada por organizações de todos os tamanhos, setores e localidades.



17

OS DESAFIOS DA INTERNACIONALIZAÇÃO DA CONTROLADORIA

Capítulo elaborado por Adriano Leal Bruni a partir da monografia apresentada por Andrei Guedes, Carla Suely Reis, Lucas Azevedo, Pedro Paulo Sá e Rita de Cássia S Ribeiro.

A verdadeira medida de um homem não é como ele se comporta em momentos de conforto e conveniência, mas como ele se mantém em tempos de controvérsia e desafio.

Martin Luther King

objetivos do capítulo

A integração dos diferentes mercados no contexto da globalização fez surgir novos desafios para a Controladoria. As demandas informacionais globalizadas provocaram a necessidade do desenvolvimento de regras uniformizadas, harmonizando interesses e objetivos regulamentares de diversos países.

Este capítulo busca discutir os desafios da internacionalização da controladoria. Ao final do capítulo você deverá entender o desenvolvimento histórico da contabilidade, compreender os princípios contábeis de países diferentes, conhecer as normas e os organismos responsáveis pela normalização em diferentes contextos e entender o processo de harmonização de padrões contábeis internacionais.

entendendo o desenvolvimento histórico da contabilidade

Ao longo do tempo, a Contabilidade vem evoluindo de acordo com o avanço econômico e social da humanidade. A Contabilidade é uma ciência essencialmente utilitária, no sentido de que responde, por mecanismos próprios, a estímulos dos vários setores da economia. Portanto, entender a evolução das sociedades, em seus aspectos econômicos, dos usuários da informação contábil, em suas necessidades informativas, é a melhor forma de entender e definir os objetivos da Contabilidade. (IUDÍCIBUS; MARTINS; GELBCK, 2000)

A origem da contabilidade está ligada à necessidade de registro do comércio. À medida que o homem começava a possuir maior quantidade de valor, havia a preocupação de quanto ele possuía e quanto poderia ganhar. Ele necessitava de um meio de registro. A criação do papel e da caneta foi fundamental para os registros iniciais. (ZANLUCA, 2007)

Diversos eventos marcaram o progresso da ciência contábil, como as revoluções industriais, em especial a Segunda Revolução Industrial. Contudo, a grande mudança foi que, com o tempo e o crescimento das corporações e dos mercados, as empresas passaram a necessitar de significativos montantes de capital, que geralmente não estavam disponíveis. Os investidores, então, passaram a exigir demonstrações que refletissem os lucros, pois estes eram usados como argumento para alternativas de investimento. (FRANCO, 1999)

A ciência contábil se resume no tempo da seguinte forma:

- a) **Contabilidade do Mundo Antigo:** a contabilidade era marcada pela sua forma rudimentar de controlar. Figurativamente temos o exemplo dos rebanhos, os quais necessitavam ser controlados quantitativamente. Nesse período o inventário já exercia um importante papel, pois este era o único meio de controle. Na cidade de Ur na Caldeia, foram encontradas diversas inscrições com mais de cinco mil anos antes de Cristo, com registros

referentes à mão-de-obra e materiais, ou seja, os custos diretos. (ZANLUCA, 2007)

- b) Contabilidade do Mundo Medieval: época inicial das grandes navegações, em que o mundo passava por diversas descobertas. O aperfeiçoamento da contabilidade foi consequência natural do crescimento do capitalismo nos séculos XII e XIII. O processo de produção nesse período gerou a acumulação de capital, e também o fim do trabalho escravo, tornando os registros mais complexos. No Século XIV, já havia e era normal o registro de custos comerciais e industriais na aquisição, transporte, tributos, mão de obra e outros. (ZANLUCA, 2007)
- c) Contabilidade do Mundo Moderno: período da descoberta da América e também do Brasil que foi do século XII ao XVI, em que era necessária a contabilidade para controlar as riquezas provenientes destes lugares e também do crescimento do mercantilismo, comércio com as Índias, burguesia e outros. Nesse período viveu o frade franciscano Luca Pacioli, responsável pelo tratado sobre entendimento da contabilidade de partidas dobradas (teoria do débito e do crédito) utilizado até hoje. A formalização da contabilidade ocorreu na Itália, devido às suas cidades serem entrepostos do comércio mundial. (MARION, 2006, p. 31)
- d) Contabilidade do Mundo Científico: período marcado pelo surgimento de três escolas de pensamento contábil: a escola Lombarda, chefiada por Francisco Villa; a Toscana, de Giusepe Cerboni; e a Veneziana, de Fabio Bésta. Em 1923, Vincenzo Mazzi definiu patrimônio como objeto da contabilidade, e foi responsável também pelo reconhecimento da contabilidade como um instrumento de gestão e não apenas como registro. (ZANLUCA, 2007)

A partir do século XX, após a quebra da bolsa em 1929, as escolas americanas avançaram com o crescimento de pesquisas nessa área e também com a criação de órgãos contábeis sérios. O avanço de multinacionais também foi fundamental, pois precisava transmitir a informação de forma prática e clara aos usuários da contabilidade e principalmente aos acionistas atuais e futuros no mundo. (MARION, 2006, p. 31)

De acordo com Niyama (2007), a contabilidade brasileira tradicionalmente foi vinculada à legislação (originariamente à tributária e depois à societária em conjunto) e à regulamentação por organismos governamentais

(BACEN, Superintendência de Seguros Privados – SUSEP, CVM, entre outros), sendo politicamente fraca a influência de órgãos de classe ou institutos representativos da profissão para determinação dos procedimentos contábeis. Apenas em 1946 o curso de ciências contábeis em nível superior foi ofertado. Somente existiam cursos técnicos de contabilidade, fazendo com que a contabilidade brasileira possuísse grande vinculação com a escrituração.

No Brasil, importantes mudanças para a Contabilidade ocorreram na década de 1970, com o desenvolvimento do mercado de capitais e com a reforma bancária. Alguns fatores foram importantes como a obrigatoriedade das companhias abertas terem suas demonstrações contábeis auditadas por auditores independentes, a padronização da estrutura e forma de apresentação das suas demonstrações contábeis, através da Circular nº. 179/72 pelo Banco Central do Brasil, BACEN, e a influência da escola norte-americana de contabilidade com o início do estudo sobre princípios contábeis e a promulgação da Lei nº. 6.404/76. A Contabilidade no Brasil sofria muita influência da legislação tributária. A Comissão de Valores Mobiliários, CVM, foi criada em 1976, inspirada pelo modelo americano (*Securities and Exchange Commission*, SEC) a fim de monitorar o mercado de capitais. No mesmo ano foi divulgada a Lei nº 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas, S/A). Em 1987, a CVM editou a Instrução 64, determinando a elaboração de demonstrações contábeis complementares em moeda de poder aquisitivo constante (correção integral) para companhias abertas. O Conselho Federal de Contabilidade, CFC, em 1993, editou a Resolução 750, estabelecendo os Princípios Fundamentais de Contabilidade.

Em 1972 foram divulgados, pelo CFC e pelo Banco Central, os princípios contábeis, tornando obrigatória a sua observância pelas companhias abertas. Todavia, apenas em 1981, o CFC definiu quais eram os princípios fundamentais de contabilidade, através da Resolução 530.

Em 1993 foram definidos sete princípios – Entidade, Continuidade, Custo como Base de Valor, Prudência, Competência, Objetividade e Atualização Monetária – e criado um grupo de trabalho específico para desenvolver as Normas Brasileiras de Contabilidade, buscando sua aderência com as Normas Internacionais de Contabilidade.

Em janeiro de 2006, o CFC e o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, IBRACON lançaram um estudo comparativo entre as práticas contábeis adotadas no Brasil com as práticas internacionais (*Standard International Financial Reporting*, IFRS) adotadas pelo *International Accounting Standards Board*, IASB. Esse estudo tinha a finalidade inicial de verificar o quanto as práticas brasileiras se aproximavam das internacionais, e a partir de então buscar uma convergência natural, uma vez que o contexto

financeiro das companhias brasileiras necessitam “falar a mesma língua” de outras companhias mundiais. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2006)

princípios contábeis

Os Princípios Fundamentais de Contabilidade (PFC) são os pilares da Contabilidade, na sua condição de ciência social. Os princípios contábeis antecedem as normas, fundamentando, embasando e legitimando a ação destas, enquanto as normas ditam os rumos da ciência contábil na prática. (IUDÍCIBUS; MARTINS; GELBCK, 2000)

Existem duas categorias de princípios: mensuração e evidenciação. Os princípios de mensuração determinam o período e as bases do ciclo contábil e impacto das demonstrações financeiras, sendo padronizações quantitativas que, numericamente, requerem respostas para problemas e atividades com grande grau de incerteza. Os princípios de evidenciação envolvem fatores qualitativos e delimitam a transmissão de informações, pois a evidenciação das informações financeiras não deve prover os usuários de informações que não serão úteis à tomada de decisão. Porém, os princípios de mensuração e evidenciação são complementares entre si, para que possam atingir os objetivos da Contabilidade Financeira. (WULFF; KOSKI-GRAFER, 1998)

Os Princípios Fundamentais de Contabilidade deverão ser aplicados em qualquer patrimônio, independentemente do tipo, forma ou natureza das atividades da entidade; servindo de base para a verdadeira evidenciação dos fatos e eventos econômicos e financeiros. A Lei das Sociedades Anônimas exige a obediência aos princípios contábeis geralmente aceitos.

princípios contábeis no Brasil

No Brasil, os princípios estão obrigatoriamente presentes na formulação das Normas Brasileiras de Contabilidade, NBC, verdadeiros pilares inerentes ao sistema de normas, que estabelecerá regras para a sua conduta. Os princípios fundamentais da contabilidade brasileira são: Entidade, Continuidade, Custo como Base de Valor, Realização da Receita, Confrontação da Despesa, Denominador Comum Monetário, Objetividade, Conservadorismo (Prudência), Relevância e Consistência. (PEREZ JUNIOR, 2001)

A definição de cada PFC, bem como suas aplicações, também foi relacionada na Resolução CFC nº. 750 de 1993 e estão citadas no Quadro 17.1.

Art. 4º O Princípio da Entidade reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por consequência, nesta acepção, o patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.

Art. 5º A Continuidade ou não da Entidade, bem como sua vida definida ou provável, devem ser consideradas quando da classificação e avaliação das mutações patrimoniais, quantitativas e qualitativas.

§1º A Continuidade influencia o valor econômico dos ativos e, em muitos casos, o valor ou o vencimento dos passivos, especialmente quando a extinção da Entidade tem prazo determinado, previsto ou previsível.

§2º A observância do princípio da Continuidade é indispensável à correta aplicação do Princípio da Competência, por efeito de se relacionar diretamente à quantificação dos componentes patrimoniais e à formação do resultado, e de constituir dado importante para aferir a capacidade futura de geração de resultado.

Art. 6º O Princípio da Oportunidade refere-se, simultaneamente, à tempestividade e à integridade do registro do patrimônio e das suas mutações, determinando que este seja feito de imediato e com a extensão correta, independentemente das causas que as originaram.

Art. 7º Os componentes do patrimônio devem ser registrados pelos valores originais das transações com o mundo exterior, expressos a valor presente na moeda do País, que serão mantidos na avaliação das variações patrimoniais posteriores, inclusive quando configurarem agregações ou decomposições no interior da Entidade.

Art. 8º Os efeitos da alteração do poder aquisitivo da moeda nacional devem ser reconhecidos nos registros contábeis através do ajustamento da expressão formal dos valores dos componentes patrimoniais.

Art. 9º As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.

Art. 10º O Princípio da Prudência determina a adoção do menor valor para os componentes do ativo e do maior para os do passivo, sempre que se apresentarem alternativas igualmente válidas aceitáveis dos demais Princípios Fundamentais de Contabilidade.

Quadro 17.1: Princípios contábeis no Brasil.

Os princípios contábeis geralmente aceitos no Brasil são basicamente os mesmos princípios dos Estados Unidos. As diferenças são encontradas na aplicação destes princípios, conforme Perez Junior (2001).

princípios contábeis nos EUA

Os princípios contábeis norte-americanos têm sido desenvolvidos para auxiliar a elaboração das informações financeiras e representam o melhor procedimento, baseados nas observações e experiências, para atender às necessidades de informações úteis, sendo continuamente reexaminados e revistos para se manterem atualizados com o incremento da complexidade das atividades empresarias.

Skinner e Anderson (2000) argumentam que um princípio contábil para ser qualificado como geralmente aceito deve atender pelo menos a uma das seguintes condições: a) o método deve estar atualmente em uso em um número significativo de casos nos quais as circunstâncias são satisfatórias; b) o método deve estar apoiado em pronunciamentos de sociedades de profissionais de Contabilidade, ou outros órgãos autorizados; ou c) o método deve ter apoio em trabalhos de um número de respeitados professores e pensadores contábeis.

A obra *Inventário dos Princípios Contábeis*, escrita por Paul Grady, descreve um apanhado dos principais critérios contábeis norte-americanos. Em seu texto, Paul Grady apresenta os princípios por objetivos. Para cada objetivo e princípios descritos pelo autor, foram identificados os princípios contábeis correspondentes, os quais foram inseridos ao lado do objetivo proposto. (PEREZ JUNIOR, 2001)

- Objetivo “A” (Equivalente a Competência no BRGAAP). Que as vendas, as receitas, os estoques, os custos de venda, as despesas e os lucros e perdas sejam contabilizados de forma tal que os resultados das operações do período ou períodos abordados sejam razoavelmente refletidos.
- Objetivo “B” (Equivalente a Oportunidade, valor original e prudência no BRGAAP). Que seja contabilizado o aumento de capital pelos acionistas mediante contribuição em ativos ou em lucros acumulados de forma correta. A estrutura e apresentação das contas e das demonstrações contábeis de uma empresa têm por finalidade a observância das exigências estatutárias e dos contratos sociais das referidas empresas, bem como refletir relações financeiras significativas.
- Objetivo “C” (Equivalente a Continuidade no BRGAAP). Que sejam registrados os ativos investidos na empresa pelos acionistas (contribuição sob forma de propriedade ou de lucros acumulados) e pelos credores,

de maneira correta, para que, quando forem considerados em relação ao passivo e ao patrimônio líquido, haja uma apresentação fidedigna da situação financeira da empresa tanto no começo como no final do período. Deve ficar claro que as demonstrações da situação financeira ou os balanços não têm valor passível de realização, em caso de liquidação.

- Objetivo “D” (Equivalente a Valor original, atualização monetária e prudência no BRGAAP). Que sejam registrados de maneira correta todos os passivos conhecidos, de forma tal que o resumo destes, tomado em conjunto com a demonstração do ativo e do patrimônio líquido, apresente razoavelmente a situação financeira da empresa, seja no início, seja no fim do exercício.
- Objetivo “E” (Equivalente a Entidade no BRGAAP). As demonstrações financeiras deverão ser feitas em conformidade com as normas aplicáveis à elaboração de relatórios, contidas nas normas de auditoria geralmente aceitas. Os relatórios para investidores deverão ser feitos segundo a base da entidade.

Quadro 17.2: Principais critérios contábeis norte-americanos.

princípios contábeis em países europeus

Princípios Contábeis na Inglaterra. De acordo com Niyama (2007), os princípios contábeis previstos nos padrões britânicos pelo *Statement on standard accounting practice* (SSAP) são os seguintes: a) continuidade da exploração; b) comprometimento ou independência dos exercícios – as receitas e as despesas devem ser reconhecidas no exercício em que se realizaram as operações e não no exercício em que ocorreu o pagamento ou recebimento; c) constância dos métodos – Consistência; d) prudência; e) não compensação – como regra geral, contas do ativo e passivo e de receitas e despesas não poderão ser objeto de compensação; f) importância significativa – materialidade; g) custo histórico; h) intangibilidade do balanço – o balanço inicial deve corresponder ao de encerramento do exercício anterior; i) prevalência da realidade sobre a aparência – a essência econômica deve prevalecer sobre a forma jurídica.

Princípios Contábeis na França. O Código Comercial Francês contempla diversos princípios equivalentes ao nosso, entretanto merece uma atenção especial quanto a dois princípios que não são comuns a nossa realidade: a) Princípio da regularidade: é definido no Plano Geral de Contas (Manual extremamente detalhado sobre contabilidade financeira) como “conformidade com as

regras e procedimentos exigidos”. Deve-se salientar, entretanto, que o fato de estar de acordo com a lei ou regra não garante a qualidade da boa informação; b) Princípio da sinceridade: Pressupõe que o profissional esteja preocupado em descrever de forma adequada, fiel, clara, precisa e completa a essência da operação. Em outras palavras, sinceridade implica melhor interpretar o “espírito” da regra e não a sua adoção literal. (NIYAMA, 2007)

O Quadro 17.3 apresenta comparações que podem ser levantadas entre os princípios fundamentais de contabilidade.

Estrutura	Internacionais	Brasileiro	Diferenças
Entidade	O patrimônio da empresa não se confunde com o patrimônio dos sócios.	Idem. No Brasil, há a administração do patrimônio de terceiros, que pode ser contabilizado em contas de compensação.	Têm o mesmo significado.
Continuidade	A continuidade ou não da empresa deve ser levada em conta na classificação e avaliação das mutações patrimoniais, quantitativas e qualitativas.	Idem	Têm o mesmo significado.
Custo histórico como base de valor	Os ativos são registrados pelo preço pago, para adquiri-los ou fabricá-los.	Idem	Este princípio também existe no Brasil como Registro pelo valor original.
Realização da receita	A receita se realizada pela transferência da posse e aceitação do bem, mediante pagamento.	Idem	No Brasil está incluído no Princípio da Competência.
Confrontação da competência	Confrontar despesas e receitas quando elas ocorrem.	Receitas e despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que foram geradas, independentemente do pagamento.	Têm o mesmo significado.
Prudência	Os ativos devem ser registrados pelo valor de custo ou de mercado; dos dois o menor.	Adoção do menor valor para os componentes do ativo e maior valor para os componentes do passivo.	Têm, basicamente, o mesmo significado.
Oportunidade	–	As variações patrimoniais devem ser registradas imediatamente e de forma integral.	Consta somente nos Princípios Brasileiros.

Continua...

Registro pelo valor original	-	As variações do patrimônio líquido devem ser registradas pelos valores originais das transações com o mundo exterior, expressos em valor presente e na moeda brasileira.	Semelhante ao internacional do Custo Histórico como base de valor, porém lá se fala em ativo e aqui, fala-se em variações do patrimônio líquido.
------------------------------	---	--	--

Quadro 17.3: Comparativo entre Princípios Fundamentais de Contabilidade (GAAP).

Fonte: Parada Filho (2010).

evidênciação das demonstrações contábeis

Tornar evidente, mostrar com clareza, é aquilo que não oferece dúvida, que se compreende prontamente. Essas definições servem para que se possa entender o que é evidenciar. Por analogia, pode-se concluir que evidênciação tem como sinônimo a divulgação com clareza e com compreensão imediata do que se pretende comunicar. Na área contábil, evidênciação está ligada aos objetivos da Contabilidade, com garantia de informações diferenciadas para diversos usuários. (CARPES, 2004)

A evidênciação, para a contabilidade, é um requisito essencial para a plena realização de seu objetivo principal: fornecer informações para a tomada de decisões. Por meio desta, a contabilidade procura traduzir, em seu trabalho final, o máximo de transparência, de compreensão e legibilidade dos dados coletados, a fim de obter um processo de interação eficaz entre usuários e o sistema contábil. (PEREIRA, Fábio Luiz 2006)

A evidênciação das Demonstrações Contábeis pode ser apresentada de várias formas e métodos, entre os quais se destacam: a forma e apresentação das demonstrações contábeis, as informações entre parênteses; as notas de rodapé ou notas explicativas; os quadros e demonstrativos suplementares; os comentários do auditor e os relatórios da diretoria. (CARPES, 2004)

A informação contábil deve apresentar determinadas características que contribuam para o processo de evidênciação, ao direcionar os critérios de julgamento do elaborador sobre a quantidade e forma de divulgação, que são: relevância, compreensibilidade, confiabilidade e comparabilidade, além de se observar a limitação quanto ao custo-benefício. (PEREIRA, Fábio Luiz, 2006)

Conforme Fábio Luiz Pereira (2006), os conceitos de relevância, compreensibilidade, confiabilidade e comparabilidade podem ser apresentados conforme o Quadro 17.4.

- Relevância, conforme definição do FASB, seria a capacidade que a informação teria de “fazer diferença” numa decisão, ou seja, ajudando os usuários a fazer previsões sobre o resultado de eventos passados, presentes e futuros, ou confirmar ou corrigir expectativas anteriores.
- Compreensibilidade é uma qualidade essencial da informação provida nas demonstrações contábeis, sendo essa informação prontamente entendida pelos usuários.
- A Confiabilidade pode ser definida como a segurança oferecida pelas demonstrações contábeis aos seus usuários, estando livre de erros materiais e vieses.
- Já a Comparabilidade é um atributo da informação que permite aos usuários efetuar, de maneira significativa, análises temporais e análises entre empresas.

Quadro 17.4: Conceitos importantes.

Por não existir uma padronização das evidenciações nas demonstrações financeiras mundialmente, a quantidade de informação de caráter obrigatório varia de país para país. O que é considerado obrigatório em determinado país, pode ser voluntário em outro, dificultando a comparabilidade, que somente será solucionado quando da uniformidade em diferentes países. (PEREIRA, Fábio Luiz, 2006)

as normas e os organismos responsáveis

Brasileiras – BR GAAP. As normas brasileiras de contabilidade são regidas pela Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que dispõe sobre as Sociedades por Ações. Os Princípios Fundamentais de Contabilidade, PFC e as Normas Brasileiras de Contabilidade, NBC, de uso obrigatório pelos profissionais da contabilidade, são editadas pelo CFC. No entanto, outros órgãos atuam neste sentido através de pronunciamentos e comunicados, tais como: CVM, IBRACON, BACEN, Secretaria da Previdência Complementar, SPC e SUSEP.

Norte - Americanas – US GAAP. O Financial Accounting Standards Board (FASB) é a organização designada para estabelecer os padrões de con-

tabilidade financeira e de elaboração das demonstrações financeiras para as empresas do setor privado dos Estados Unidos, cujos procedimentos são denominados de US GAAP, United States Generally Accepted Accounting Principles (Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos nos Estados Unidos da América)

O FASB é parte de uma estrutura independente de qualquer tipo de negócio ou organização profissional. Antes de a atual estrutura ser criada, em 1973, as normas financeiras de contabilidade e sua publicação eram estabelecidas por um comitê de procedimentos contábeis do American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)

A edição de normas pelo FASB para a elaboração das demonstrações financeiras é autorizada e reconhecida oficialmente pela Securities and Exchange Commission (SEC), organismo do governo americano responsável pela proteção dos investidores e manutenção da integridade do mercado. Estas normas são consideradas pela SEC como essenciais para o eficiente funcionamento da economia porque os investidores, credores, auditores e outras partes interessadas necessitam que as informações financeiras possuam credibilidade, transparência e comparabilidade.

Internacionais – IAS GAAP. As Normas Internacionais de Contabilidade são elaboradas pelo International Accounting Standards Board, IASB, entidade sem fins lucrativos sediada em Londres, responsável pela padronização das normas contábeis cujos procedimentos são denominados de IFRS.

O IASB foi criado em 1º de abril de 2001 para promover ajustes nas normas contábeis internacionais elaboradas pelo seu precedente, o International Accounting Standards Committee, IASC, denominadas de IAS, International Accounting Standard.

O IASC foi fundado em 29 de junho de 1973 como resultado do consenso entre um grupo internacional de profissionais de contabilidade formado por representantes da Austrália, Canadá, França, Alemanha, Japão, México, Holanda, Reino Unido, Irlanda e Estados Unidos. O grupo de profissionais foi organizado pelo International Federation of Accountants, IFAC em 1977. Em 1981 o IASC e o IFAC acordaram que o IASC assumiria completa autonomia sobre a elaboração e publicação das normas internacionais de contabilidade.

histórico da necessidade de harmonização

A harmonização contábil pode ser conceituada como o processo de mudança nos padrões contábeis internacionais para algum tipo de acordo tal que as demonstrações contábeis de diferentes países sejam preparadas segundo

um conjunto comum de princípios de mensuração e *disclosure*. (CASTRO NETO, 1998)

A necessidade de harmonização entre as práticas contábeis mundiais pode ser resumida na seguinte frase: “A História da Contabilidade permite-nos entender melhor o presente e prever ou controlar nosso futuro”. (FRANCO, 1999, p. 9)

Nos últimos vinte anos, o mundo e sua economia vêm passando por um processo de mudança denominado “globalização”, alterando praticamente todos os aspectos da sociedade mundial e redefinindo o conceito de propriedade e riqueza.

O atual cenário mundial aponta para uma crescente internacionalização da economia, que se manifesta pelo surgimento de blocos econômicos continentais e regionais, exigindo uma economia aberta e a prática de livre comércio entre os países que formam esses blocos. Somam-se esforços para ampliação das relações socioculturais entre esses países, demonstrando que nos dias atuais se procura, por meio de integração, o desenvolvimento socioeconômico com o intuito de proteger-se e fortalecer-se para enfrentar a competitividade em nível global. (ROSA, 1999)

A criação de blocos econômicos, como a União Europeia (EU), e o Mercado Comum do Sul (MERCOSUL), e a integração dos países membros desses blocos, constitui importante fator para o início da padronização das práticas contábeis. À medida que as empresas pertencentes aos países integrantes desses blocos passem a adaptar as suas operações ao contexto transnacional, aumenta a necessidade de que essas operações obedeçam a um sistema de registro contábil e de apresentação de informações também integrado e harmonizado. Assim, a existência de uma única linguagem contábil, compreendida em todos os países torna-se uma vantagem. (FRANCO, 1999)

A globalização dos mercados acelera o crescimento do mercado de capitais, o que influencia a internacionalização da contabilidade por meio da necessidade de os investidores internacionais, os analistas de patrimônio líquido, os banqueiros, e outros usuários das informações contábeis entenderem e analisarem melhor as demonstrações contábeis de companhias espalhadas pelo mundo. Essa necessidade também é explicada pelo aumento significativo, nos últimos anos, das fusões e aquisições de empresas no mundo. (LEITE, J., 2001)

A internacionalização do capital das empresas brasileiras, que devido à necessidade de aumentar a escala de atuação pela ampliação do mercado interno, pela busca de mercados internacionais e, principalmente, pela necessidade de ocupação do espaço deixado pelas estatais com o processo de

privatização, tem conduzido essas empresas a buscar tecnologia e capitais para alavancar seu crescimento e sua estratégia competitiva. Essas empresas precisam, cada vez mais, apresentar demonstrações financeiras que, de fato, reflitam sua situação econômica e financeira para que seus novos parceiros internacionais possam avaliar os riscos e acompanhar a evolução da atuação de seus parceiros no Brasil.

O mercado de capitais dos países que adotam normas contábeis em consonância com as reconhecidas internacionalmente, normalmente possui vantagem em relação aos demais, visto que possibilita a comparabilidade das informações no processo de tomada de decisões. (LEITE, J., 2001)

A confiabilidade das demonstrações contábeis é fonte indispensável no processo de tomada de decisões, quando o resultado de uma companhia, divulgado de acordo com as normas locais, diverge daquele apurado em conformidade com as normas de outro país. (LEITE, J., 2001)

O que normalmente acontece é que as normas contábeis nacionais estão restritas ao contexto econômico do país, submetidas à legislação, limitadas às características marcantes da estrutura societária e absolutamente comprometidas com tradições culturais. (LEITE, J., 2001)

Lisboa (2000, p. 44) explica que: “Sistemas contábeis harmonizados a nível mundial podem facilitar análises comparativas de resultados financeiros de empresas nacionais e estrangeiras, e assim ajudaria os usuários externos das demonstrações financeiras a avaliar o desempenho das empresas a nível mundial”.

A uniformização contábil tornou-se fundamental, devido, principalmente, aos maiores investimentos estarem vinculados a mercados confiáveis e países que adotam normas contábeis reconhecidas internacionalmente, pois quando as informações são fornecidas de acordo com normas de qualidade, transparência e comparabilidade há redução do risco do investimento e do custo do capital. (ROSA, 1999)

Essa nova percepção tem forçado a adaptação das informações contábeis, usualmente preparadas de acordo com padrões e práticas locais, aos padrões internacionais, para que atinjam igualmente as perspectivas dos usuários locais e dos externos, e possam ser interpretadas de forma unilateralmente correta e utilizadas como bases de medidas ou comparação uniformes.

A necessidade de harmonização das normas contábeis surgiu, principalmente, a partir da necessidade de haver maior clareza na interpretação das informações contidas nas demonstrações financeiras das empresas, possibilitando, assim, maior grau de comparabilidade entre os resultados obtidos por diferentes empresas, estejam elas localizadas em qualquer que seja o país. (FRANCO, 1999)

A padronização e a harmonização contábeis são preocupações mundiais, que buscam dentro do contexto da economia global um entendimento único dos termos, princípios, normas e formas de apresentação das demonstrações contábeis, para que os diversos usuários possam realmente entendê-las e interpretá-las, em um contexto de transparência e mensuração. (FRANCO, 1999)

Trata-se, aqui, da necessidade de se avançar nas definições de regras que minimizem os conflitos e condicionem as relações entre todos os partícipes sob a ótica do mercado de capitais.

Essa adaptação tem enfrentado barreiras contra sua realização, como: diferenças políticas, econômicas e sociais, além das diferenças de linguagem, de moeda e de divergências existentes entre os princípios contábeis adotados em diversos países.

A adoção de normas internacionais de contabilidade poderá trazer grandes vantagens para a economia brasileira. Em contrapartida exigirá uma série de investimentos em treinamento e adaptação de sistemas de informações. Todavia, as vantagens da convergência, a princípio, superam as poucas desvantagens que poderão acarretar essas mudanças.

De acordo com Lisboa (2000), o processo de padronização das normas internacionais possui três aspectos a serem analisados, conforme relata o Quadro 17.5.

Obstáculos:

- a) O alto grau das diferenças entre as normas e práticas contábeis dos diversos países;
- b) A falta, em alguns países, de entidades de profissionais com poder de influência;
- c) Nacionalismo.

Desvantagens:

- a) Não reconhece que diferentes países precisam de normas diferentes, de acordo com as suas especificidades culturais, legais e econômicas;
- b) A harmonização implica na redução de opções de práticas apropriadas;
- c) Dificulta o progresso da contabilidade por refutar práticas contábeis bem fundamentadas.

Continua...

Vantagens:

- a) Comparabilidade na avaliação do desempenho de empresas em nível mundial;
- b) Maior facilidade para o ensino da contabilidade;
- c) Maior facilidade para transferência de pessoal entre as subsidiárias de uma multinacional;
- d) Maior facilidade para o acesso das empresas a recursos financeiros internacionais;
- e) Permite a harmonização de pré-requisitos para que as empresas possam ter seus papéis negociados em diferentes bolsas de valores.

Quadro 17.5: Aspectos do processo de padronização das normas internacionais.

Nas desvantagens, o item sobre o impedimento do progresso da contabilidade refere-se ao fato de que as normas internacionais outorgam somente algumas opções possíveis, depois de analisar devidamente o tema. Contudo, deve-se observar que as normas internacionais estão em contínua revisão.

Pode-se acrescentar ainda como vantagem a redução de custos como um dos fatores que favorece a harmonização das normas internacionais de contabilidade, pois, manter um sistema de contabilidade que prepare dois conjuntos de demonstrativos contábeis para atender as exigências diferentes de vários usuários se torna muito caro. Assim, haveria grandes melhorias na consistência das informações contábeis e no mercado financeiro, se usuários internos e externos de todas as empresas pudessem se basear no mesmo arcabouço de princípios e normas contábeis. (LISBOA, 2000)

A harmonização das normas internacionais de contabilidade ainda pode ser argumentada através de três critérios significativos de qualidade da informação, que são: a credibilidade, que trata da existência de mais do que um conjunto de normas contábeis de demonstrações contábeis; a comparabilidade, que trata da valia da comparabilidade da informação fornecida pela empresa com as fornecidas por outras empresas; e a eficiência de comunicação, que trata da dificuldade para o usuário em compreender e interpretar as demonstrações financeiras.

A Figura 17.1 resume graficamente as vantagens do processo de harmonização contábil internacional.

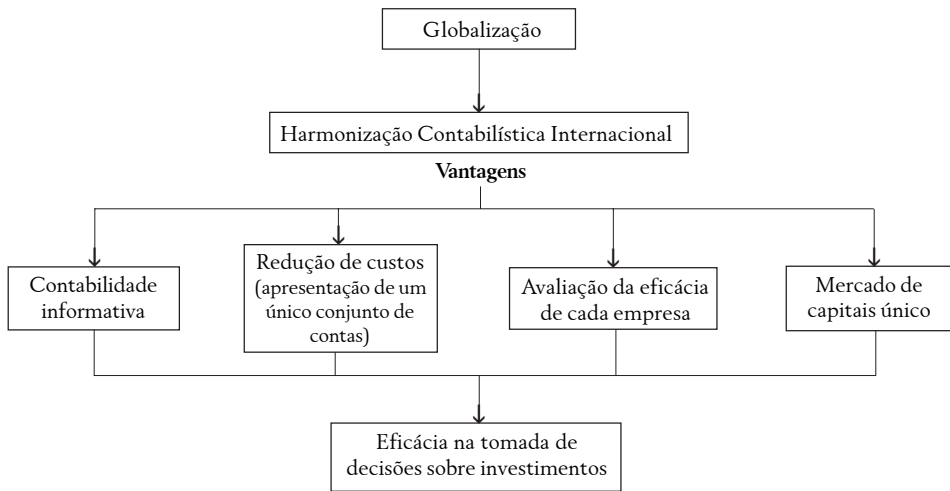


Figura 17.1: Vantagens da harmonização contábil internacional.
Fonte: Adaptada de Lemos (2006).

o processo de harmonização de padrões contábeis internacionais

Diversas iniciativas de harmonização internacional oficiais, em nível mais amplo, já foram testadas, entre elas podem ser citadas a do ISAR, Grupo de Trabalho Intergovernamental de Peritos sobre Normas Internacionais de Contabilidade e Relatório da ONU e a do grupo de trabalho da Organização Europeia para o Comércio e Desenvolvimento (OECD). (FRANCO, 1999)

Entretanto, a iniciativa de maior divulgação, destaque e influência no cenário mundial é do IASB (Comitê de Normas Internacionais de Contabilidade), fundado no ano de 1973, por acordo feito entre entidades profissionais da Austrália, Canadá, França, Alemanha, Japão, México, Holanda, Reino Unido, Irlanda e Estados Unidos da América. (SCHMIDT; SANTOS; FERNANDES, 2004)

O IASB é um organismo independente do setor privado, que emite pronunciamentos denominados como IAS, com o objetivo de alcançar uniformidade nos princípios contábeis utilizados pelas companhias e outras instituições que preparam demonstrações financeiras no mundo, utilizados como referência em diversos países. Seus pronunciamentos são aceitos como ferramenta de publicação em quase todas as bolsas de valores do mundo, para as empresas que nelas desejem ser cotadas, auxiliando, dessa forma, o acesso aos mercados de capitais mundiais e tornando as empresas que utilizam tais

padrões capazes de ser ativamente participantes da atual economia globalizada. (SCHMIDT; SANTOS; FERNANDES, 2004)

Os membros do IASB têm incluído todos os organismos profissionais que são membros da Federação Internacional de Contadores (IFAC). Muitas outras organizações estão atualmente envolvidas no trabalho do IASB e muitos países que não são membros, usam as Normas Internacionais de Contabilidade. (INSTITUTO BRASILEIRO DE CONTADORES, 2001)

Conforme o Instituto Brasileiro de Contadores (2001), os objetivos do IASB, declarados na sua constituição, são os seguintes: formular e publicar, no interesse público, normas contábeis a serem cumpridas na apresentação das demonstrações contábeis e promover mundialmente sua aceitação e cumprimento; trabalhar em geral pela melhoria e harmonização das regulamentações, normas contábeis e procedimentos referentes às demonstrações contábeis.

No período 1973/2000 podem reconhecer-se três grandes etapas na trajetória do IASB, tendo, na última etapa compreendida entre 1996/2000, em consequência de acordos estabelecidos com a IOSCO, sido revistas, reformatadas e emitidas diversas normas e interpretações que constituem o atual corpo de Normas Internacionais de Contabilidade e de Interpretações da *Standing Interpretations Committee* (SIC).

Em 2002, a Comunidade Europeia (CE) aprovou o Regulamento n.º 1.606 relativo à aplicação das Normas Internacionais de Contabilidade, estipulando: a) a adoção e a utilização na Comunidade das Normas Internacionais de Contabilidade (IAS/IFRS) e das Interpretações Internacionais de Relato Financeiro SIC/IFRIC); b) a publicação na íntegra das Normas adotadas, em todas as línguas oficiais da Comunidade, sob a forma de Regulamento da Comissão, no Jornal Oficial das Comunidades Europeias; c) que, a partir de 1 de Janeiro de 2005, as sociedades, cujos títulos estejam admitidos à negociação num mercado regulamentado de qualquer Estado Membro, deverão elaborar as suas contas consolidadas em conformidade com as *International Financial Reporting Standards* (IFRS); d) que a partir de 1º de Janeiro de 2005 os Estados-Membros podem permitir ou requerer que as contas (individuais) anuais das sociedades, cujos valores mobiliários estejam admitidos à negociação num mercado regulamentado de qualquer Estado Membro, bem como as contas consolidadas e/ou individuais das sociedades cujos títulos não sejam negociados publicamente, sejam elaboradas em conformidade com as *International Financial Reporting Standards*.

O fortalecimento dos padrões internacionais de contabilidade a partir de 2005, com sua adoção pela Comunidade Europeia, impactou na cultura contábil

brasileira. A partir desta regulamentação as subsidiárias brasileiras de empresas europeias passaram a apresentar suas demonstrações com base no IAS.

De acordo com Pereda (2000), as características do “modelo” harmonizador do IASB são as seguintes: a) o caráter participativo da elaboração das Normas, manifestado não somente na atividade do Grupo Consultivo, mas também na intervenção das instituições membros e dos demais interessados nas distintas etapas do processo de emissão de uma norma; b) o formato escolhido para as Normas permite a justificação das alternativas contábeis escolhidas: a divisão entre parte expositiva, somente descritiva de conceitos e possibilidades de tratamento contábil; a parte normativa, em que é determinada a alternativa elegida, permite pensar na superioridade técnica do tratamento contábil e informativo que é considerado como obrigatório; c) a oportunidade dos temas abordados nas Normas IASC, que são situados entre os mais controvertidos no âmbito contábil, no momento em que foram escolhidos; d) o caráter dinâmico e evolutivo das normas em vigor, submetidas à permanente revisão; e) a quantidade de aplicações que o IASC tem conseguido dar às normas, que servem ou podem servir como regras contábeis diretamente aplicáveis a empresas multinacionais, ou de apoio para o desenvolvimento das normas nacionais, como de base para as normas supranacionais.

É importante destacar que o processo de harmonização internacional da contabilidade comandado pelo IASB vem sofrendo resistência dos Estados Unidos, que possuem um dos maiores mercados de capitais do mundo. A contabilidade norte-americana fixa normas contábeis que refletem as dimensões crescentemente internacionais do papel da FASB como uma líder global em colocação de normas contábeis. Daí a exigência de ser envolvida ativamente na evolução do sistema de contabilidade internacional.

Uma das sérias restrições que a FASB faz às normas contábeis propostas pelo IASB é que estas permitem tratamentos alternativos, prejudicando a comparabilidade entre demonstrações contábeis elaboradas sob os mesmos conjuntos de normas. (FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD, 2000)

A SEC estabeleceu a seguinte condição antes de aceitar as normas internacionais em substituição às norte-americanas: “As normas têm que constituir uma base compreensiva da contabilidade, ser de alta qualidade, isto é, resultem em transparência e comparabilidade, ofereçam evidenciação completa e sejam realmente passíveis de ser rigorosamente interpretadas e aplicadas.” (FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD, 2000)

Contudo, a disputa pela hegemonia entre os dois principais padrões contábeis internacionais está com os dias contados. Em 2006, o IASB e o

FASB aprovaram um cronograma que estabelece 2010 como o prazo final para dirimir as diferenças entre o IAS GAAP, defendido pelo IASB e adotado pela União Europeia, e o US GAAP, que tem como defensora o FASB, dos Estados Unidos. (ALVEZ, 2006)

A harmonização deve concluir um trabalho iniciado em 2002, quando os dois órgãos se comprometeram com consultas mútuas antes de baixarem qualquer nova norma contábil. Até 2010, sempre quando houver divergências sobre diferentes propostas de representar contabilmente um valor, IASB e FASB deverão chegar a um consenso sobre qual alternativa produz informação contábil mais fiel. (ALVEZ, 2006)

A importância das normas internacionais para conseguir a harmonização é salientada por Most (1987): a análise do conteúdo das normas internacionais de contabilidade fornece algum progresso à uniformidade. Com cada nova norma, uma certa quantidade de uniformidade é acrescentada ao progresso em direção à harmonização. As normas tendem a ser absolutas, mas os princípios de contabilidade tendem a ser circunstanciais. Com isso, normas flexíveis estão sendo promulgadas. Os acadêmicos e outros teóricos da contabilidade podem querer dar atenção às normas flexíveis para ver se condições circunstanciais podem ser desenvolvidas para o uso de cada alternativa.

No Brasil, com um padrão contábil que difere dos dois hegemônicos, Estados Unidos e União Europeia, existem alguns movimentos positivos no sentido de alcançar-se a padronização das normas contábeis:

- a) Tramita atualmente no Senado Federal, o Projeto de Lei 3.741/2000, que cria condições para que haja um processo de harmonização entre os procedimentos contábeis adotados aqui aos utilizados internacionalmente. Esse projeto definirá algumas revisões necessárias à Lei 6.404/76 tratando de temas como elaboração e divulgação de demonstrações contábeis, princípios, normas e padrões de contabilidade e auditoria no país, uniformidade e alinhamento com o desenvolvimento contábil global.
- b) O Brasil está incumbido de criar dois comitês: o multiprofissional, com o objetivo de promover a harmonização das normas contábeis, valorizando os impactos pretendidos, e o profissional, integrado por representantes da profissão contábil, que vai trabalhar as normas de contabilidade e de auditoria, o código de ética, a governança corporativa e os aspectos regulatórios.

Ressalta-se que as práticas contábeis adotadas no Brasil não estão totalmente distanciadas das práticas contábeis internacionais. Estudos com-

parativos, feitos pelas principais empresas de auditoria no Brasil, levantaram que dos 23 temas importantes contemplados nos pronunciamentos do IASB, apenas vinte e seis por cento (26%) podem ser considerados divergentes em relação às normas brasileiras, sendo que, para harmonizar alguns desses itens torna-se necessário fazer algumas alterações na legislação brasileira no que tange às sociedades por ações (Lei n.º. 6.404/76).

Comissão de Valores Mobiliários

A ação da CVM no processo de harmonização está voltada para a revisão dos seus atos normativos, que tratam de procedimentos contábeis, a fim de aproximá-los das normas internacionais e para a revisão da Lei das Sociedades por Ações.

Por meio de deliberações a CVM homologa os pronunciamentos do IBRACON que são representativos de pronunciamentos internacionais e incorpora as normas em que a legislação brasileira não apresenta óbices.

O processo de harmonização das normas contábeis no Brasil teve início em 1990 quando a CVM, através da criação de um grupo de trabalho denominado Comissão Consultiva para Assuntos Contábeis, composto por representantes das diversas entidades que tratam de demonstrações contábeis (preparadores, auditores, analistas, investidores, usuários, fiscalizadores e pesquisadores), preparou o primeiro esboço da revisão normativa pretendida, que posteriormente serviu de base para a evolução e atual posicionamento do Projeto de Lei 3.741/2000, que atualmente tramita no Congresso Nacional.

Recentemente, em julho de 2007, a CVM publicou a Instrução Normativa n.º 457 que dispõe sobre a elaboração e divulgação das demonstrações financeiras consolidadas, com base no padrão contábil internacional. Essa Instrução permite às companhias abertas, no período de 2007 a 2009, a opção de apresentar suas demonstrações consolidadas segundo as normas do *International Accounting Standard Board* – IASB e fixa o exercício de 2010 para a adoção obrigatória dessas normas internacionais.

Art. 1º As companhias abertas deverão, a partir do exercício findo em 2010, apresentar as suas demonstrações financeiras consolidadas adotando o padrão contábil internacional, de acordo com os pronunciamentos emitidos pelo International Accounting Standards Board (IASB).

Parágrafo único. O disposto no caput deste artigo aplica-se, ainda, às demonstrações consolidadas do exercício anterior apresentadas para fins comparativos.

Art. 2º Fica facultada às companhias abertas, até o exercício social de 2009, a apresentação das suas demonstrações financeiras consolidadas com a adoção do padrão contábil internacional, emitido pelo International Accounting Standards Board (IASB), em substituição ao padrão contábil brasileiro.

§ 1º Em nota explicativa às demonstrações financeiras consolidadas, e sem prejuízo do disposto no art. 31 da Instrução CVM nº 247, de 27 de março de 1996, devem ser divulgados, na forma de reconciliação, os efeitos dos eventos que ocasionaram diferença entre os montantes do patrimônio líquido e do lucro líquido ou prejuízo da controladora, em confronto com os correspondentes montantes do patrimônio líquido e do lucro líquido ou prejuízo consolidados, em virtude da adoção do disposto neste artigo.

§ 2º Fica dispensada, no primeiro exercício de adoção antecipada desta Instrução, a apresentação, para fins de comparação, das demonstrações consolidadas do exercício anterior elaboradas no padrão contábil brasileiro.

Art. 3º As companhias abertas e suas controladas incluídas na consolidação deverão utilizar, no balanço de abertura do 1º exercício da adoção desta Instrução, as informações contidas nas suas demonstrações financeiras auditadas, que tenham sido divulgadas para fins de registro no mercado internacional ou para fins de atendimento às regras do Novo Mercado da Bovespa, e que tenham atendido às Normas do IASB desde sua primeira divulgação.

Art. 4º Os auditores independentes deverão emitir opinião sobre a adequação das demonstrações financeiras consolidadas às normas internacionais de contabilidade, bem como sobre a suficiência e adequação da nota explicativa referida no parágrafo único do art. 2º.

Art. 5º Esta Instrução entra em vigor na data da sua publicação no Diário Oficial da União.

Quadro 17.6: COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS (Brasil) (2002)

A publicação da Instrução CVM nº 457, torna-se, dessa maneira, uma alternativa para acelerar o processo de convergência. O custo que uma companhia aberta brasileira terá de incorrer com essa obrigatoriedade, provavelmente, será compensado pelos benefícios que as companhias poderão ter na hora de acessar os investidores internacionais e fontes de financiamento externo.

A CVM possui a estratégia de fazer com que o mercado de capitais brasileiro acompanhe o movimento internacional de convergência dos padrões contábeis, e para isso atua no sentido de: a) aprovar a reforma da Lei

das Sociedades por Ações, em tramitação no Congresso Nacional sob o Projeto de Lei nº 3.741/2000; b) contribuir para a consolidação do CPC, através da realização de audiência pública conjunta; c) atuar na emissão de novos normativos contábeis, buscando sempre o alinhamento internacional; e d) estimular a capacitação dos agentes de mercado nos IFRS, através de seminários, convenções, palestras, capacitação de professores, parcerias com Faculdades de Ciências Contábeis para introdução na grade curricular e outros.

Existe a necessidade de comparabilidade das demonstrações financeiras das empresas que se candidatam aos recursos disponíveis no mercado financeiro global e a necessidade de manutenção de um fluxo de informações de qualidade ao longo do tempo. Os reguladores de outros países estão buscando, cada vez mais, desenvolver mecanismos que restrinjam o acesso daqueles países que ainda não adotaram ou se comprometeram com a adoção das normas contábeis internacionais. Assim, uma das condições indispensáveis na concorrência para a captação de recursos externos é a divulgação de demonstrações financeiras com elevado grau de qualidade e transparência.

Comitê de Pronunciamentos Contábeis

No Brasil, a criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, CPC representa a perspectiva de importantes avanços no caminho da atualização e da modernização de normas e preceitos contábeis. O CPC foi criado pela Resolução CFC nº 1.055.

Artigo 1º O Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, idealizado a partir da união de esforços e comunhão de objetivos das seguintes entidades: ABRASCA – Associação Brasileira das Companhias Abertas; APIMEC NACIONAL – Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado e Capitais; BOVESPA – Bolsa de Valores de São Paulo; CFC – Conselho Federal de Contabilidade; IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil; e FIPECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras foi, por expressa solicitação desses seus membros componentes iniciais, formalmente criado pela Resolução nº 1.055, de 07 de outubro de 2.005 do Conselho Federal de Contabilidade, para que este, além de dele participar, lhe desse a infra-estrutura de apoio que viabilizasse o atingimento de sua missão.

Quadro 17.7: CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (2005)

O art. 3º. da Resolução CFC nº 1.055/2005 estabelece como objetivo o estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da contabilidade brasileira aos padrões internacionais.

O processo de convergência da internacionalização das normas contábeis tem como consequência: a) a redução de riscos nos investimentos internacionais (quer os sob a forma de empréstimo financeiro quer os sob a forma de participação societária), bem como os créditos de natureza comercial, redução de riscos, essa derivada de um melhor entendimento das demonstrações contábeis elaboradas pelos diversos países por parte dos investidores, financiadores e fornecedores de crédito; b) a maior facilidade de comunicação internacional no mundo dos negócios com o uso de uma linguagem contábil bem mais homogênea, pois a adoção de um único conjunto de normas contábeis, reconhecido internacionalmente, facilitará o processo de decisão dos investidores, contribuindo para a solidez do mercado de capitais no Brasil; c) a redução do custo do capital que deriva dessa harmonização, o que no caso é de interesse, particularmente, vital para o Brasil.

Para a execução dos trabalhos, o Comitê está estruturado em quatro coordenadorias: Operações, que cuidará da viabilização da estrutura física e operacional; Relações Institucionais, responsável pelo seu relacionamento com as entidades reguladoras e órgãos do governo; Relações Internacionais, que representará o Comitê junto a organismos governamentais e privados no exterior e acompanhará os assuntos discutidos pelas entidades internacionais; e Técnica, que irá tratar do processo de elaboração dos pronunciamentos a serem emitidos.

Todo o processo de estudo, pesquisa e elaboração das normas obedecerá ao regimento interno do Comitê e ocorrerá de forma democrática, envolvendo consultas às entidades privadas, aos órgãos reguladores e à sociedade, por meio de audiências públicas. Uma vez aprovados por, no mínimo, dois terços dos membros do Comitê, os pronunciamentos técnicos, orientações e interpretações por ele emitidos poderão ser transformados em atos normativos pelos órgãos reguladores brasileiros.

REFERÊNCIAS

- ABELL, Derek F. Duplo planejamento. *HSM Management*, São Paulo, ano 3, n. 16, p. 106-114, set./out. 1999.
- ABREU, C. B. O comportamento do consumidor diante da promoção de vendas: um estudo da relação preço-qualidade percebida. *Revista de Administração de Empresas*, São Paulo, v. 34, n. 4, p. 64-73, jul/ago. 1994.
- ALBRECHT, Karl. *Revolução nos serviços*. 5. ed. São Paulo: Pioneira, 1998.
- ALDAY, Hernan E. Contreras. O planejamento estratégico dentro do conceito de administração estratégica. *Revista FAE*, Curitiba, v. 3, n. 2, 2000.
- ALMEIDA, Lauro Brito; PARISI, Cláudio; PEREIRA, Carlos Alberto. Controladoria. In: CATELLI, Armando (Coord.). *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001. p. 343-355.
- ALMEIDA, Marcelo Cavalcante. *Auditoria: um curso moderno e completo*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1995.
- ALVEZ, Aluísio. Contabilidade: harmonização contábil sai até 2010. *Gazeta Mercantil*, São Paulo, 7 mar. 2006. Disponível em: <<http://www.marion.pro.br/portal/modules/news/article.php?storyid=8>>. Acesso em: 14 mar. 2009
- AMENÁBAR, Ana María Hinojosa. *Harmonização contábil em cinco países da América do Sul*. 2001. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Controladoria) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2001.
- ANDERSEN, Arthur. *ABM lições do campo de batalha*. São Paulo: Makron Books, 1997.
- ANSARI, Shahid L. et al. *Target costing: the next frontier in strategic cost management*. Chicago: Irwin Professional Pub., 1997. Consortium for advanced Manufacturing International.
- ANSOFF, H. Igor. *Estratégia empresarial*. São Paulo: McGraw-Hill, 1977.
- _____; McDONNELL, Edward J. *Implantando a administração estratégica*. São Paulo: Atlas, 1993.
- ANTHONY, Robert N. *Contabilidade gerencial*. São Paulo: Atlas, 2000.
- _____; GOVINDARAJAN, Vijay. *Sistemas de controle gerencial*. São Paulo: Atlas, 2002.

- AQUINO, Wagner; SANTANA, Antonio Carlos de. Evidenciação. *Cadernos de Estudos da FIECAFI*, São Paulo, n. 5, p. 1-45, jun. 1992.
- ARISA, Edison. *O papel do IBRACON no processo de convergência das práticas contábeis adotadas no Brasil às normas internacionais*. [S.l.]: Ibracon, 2006.
- ASHLEY, Patrícia Almeida et al. *Ética e responsabilidade social nos negócios*. São Paulo: Saraiva, 2003.
- ATKINSON, Rajiv et al. *Contabilidade gerencial*. Tradução André Olimpio M.C. Castro. São Paulo: Atlas, 2000.
- ATTIE, William. *Auditoria: conceitos e aplicações*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- BAHL, Romil; LIVINGSTON, Jimmy. Alianças eletrônicas. *HSM Management*, São Paulo, p. 46-52, 2001.
- BELOSO, Andressa et al. *Controles internos financeiros: o caso de uma empresa operadora de planos de saúde*. 2007. 39 f. Monografia (MBA em Controladoria) – Programa de Pós-Graduação Lato Sensu, Universidade Salvador, Salvador, 2007.
- BALLONI, Antonio José. *Por que gestão em sistemas e tecnologias de informação?* 2005. Disponível em: < <http://www.camara-e.net/interna.asp> >. Acesso em: 9 out. 2005.
- BELLE, Helena Beatriz de Moura. *Normas e princípios contábeis: uma análise das diferenças conceituais aplicáveis ao Brasil e a União Européia sob a ótica do direito e uma reflexão sobre sua unificação internacional*. Goiânia, 2003. Trabalho apresentado à Universidade Católica de Goiás.
- BERGAMINI JÚNIOR, Sebastião. Contabilidade e riscos ambientais. *Revista do BNDES*, Rio de Janeiro, v. 6, n. 11, p. 1-17, jun. 1999. Disponível em: <<http://www.bndes.gov.br>>. Acesso em: 14 mar. 2009.
- BERNARDI, Luiz Antonio. *Política e formação de preços: uma abordagem competitiva sistêmica e integrada*. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- BERTOLI, Ana Lúcia; RIBEIRO, Máisa de Souza. *Passivo ambiente: estudo de caso da Petróleo Brasileira S.A.- Petrobras. A recuperação ambiental nas Demonstrações Contábeis em consequência dos acidentes ocorridos*. *Revista de Administração Contemporânea*, Curitiba, v. 10, n. 2, p. 117-136, 2006.
- BEUREN, Ilse Maria; BRANDÃO, Juliana Fávero. *Demonstrações contábeis no Mercosul: estrutura, análise e harmonização*. São Paulo: Atlas, 2001.
- _____; MOURA, Verônica de Miglio. O papel da controladoria como suporte ao processo de gestão empresarial. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, nov./dez. 2000.
- BOISVERT, Hugues. *Contabilidade baseada em atividades e controle de gestão*. São Paulo, 1999a. Apostila.
- _____. *Contabilidade por atividades: contabilidade gerencial: práticas avançadas*. Tradução Antônio Diomário de Queiroz. São Paulo: Atlas, 1999b.

- BORINELLI, Márcio Luiz. *Estrutura conceitual básica de controladoria: sistematização à luz da teoria e da prática*. 2006. Tese (Doutorado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo 2006.
- BORNIA, Antonio Cezar. *Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas*. Porto Alegre: Bookman, 2002.
- BOYTON, William C.; JOHNSON, Raymond N.; KELL, Water G. *Auditoria*. São Paulo: Atlas, 2002.
- BRAGA, Célia (Org.). *Contabilidade ambiental: ferramenta para a gestão da sustentabilidade*. São Paulo: Atlas, 2007.
- BRAGA, Roberto. *Fundamentos e técnicas de administração financeira*. São Paulo: Atlas, 1995.
- BRASIL. Anteprojeto de reformulação da Lei 6.404/76. Brasília: [s.n.], 1976.
- BRASIL. Congresso. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei nº 3.741, de 2000. Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, define e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e publicação de demonstrações contábeis e dispõe sobre os requisitos de qualificação de entidades de estudo e divulgação de princípios, normas e padrões de contabilidade e auditoria como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público. Brasília, 2000.
- BRASIL. *Lei das sociedades por ações*. 27. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- BRASIL. Lei nº 7.730, 31 de janeiro de 1989. Institui o cruzado novo, determina congelamento de preços, estabelece regras de desindexação da economia e dá outras providências. Brasília, 1989.
- BRASIL. Lei nº 7.799, 10 de Julho de 1989. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Brasília, 1989.
- BRASIL. Lei nº 8.200, 28 de junho de 1991. Dispõe sobre a correção monetária das demonstrações financeiras para efeitos fiscais e societários. Brasília, 1991.
- BRASIL. Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991. Institui a Unidade Fiscal de Referência, altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. Brasília, 1991.
- BRASIL. Ministério da Ciência e Tecnologia. *Pesquisa de satisfação SOFTEX*, ano 2000. Disponível em <<http://www.mct.gov.br>> Acesso em: 12 jul. 2002.
- BRIMSON, James A. *Contabilidade por atividades: uma abordagem de custeio baseado em atividade*. São Paulo: Atlas, 1996.
- BROOKSON, Stephen. *Como elaborar orçamentos*. 2. ed. São Paulo: Publifolha, 2001.
- BRUNI, Adriano Leal. *A administração de custos, preços e lucros*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

- BRUNI, Adriano Leal; FAMÁ, Rubens. *Gestão de custos e formação de preços: com aplicações na calculadora HP12C e Excel*. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- CAMACHO, Reinaldo Rodrigues; ROCHA, Welington. *Custeio alvo em hospitais*. 16 f. Artigo apresentado no 30º ANPAD. 2006.
- CAMARGO, Simara; CAMPOS, Sandra. *Orçamento base zero*. Lauro de Freitas, BA.: [s.n.], 2006. 60 p.
- CARDOSO, Olga Regina. *Foco da qualidade total de serviços no conceito do produto ampliado*. 1995. Tese (Doutorado) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção da Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 1995.
- CARO ÑAURI, Miguel Heriberto. *As medidas de desempenho como base para a melhoria contínua de processos: o caso da Fundação de Amparo à Pesquisa e Extensão Universitária (Fapeu)*. 1998. Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal de Santa Catarina, 1998.
- CARPES, Antonio M. da Silva. *Um estudo exploratório sobre as práticas utilizadas por empresas brasileiras para evidenciar os investimentos sociais e ambientais*. 2004. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Universidade do Vale do Rio dos Sinos, 2004.
- CARROLL, Archie B. A three-dimensional conceptual model of corporate performance. *Academy of Management Review*, v. 4, n. 4, p. 497-505, out-dez. 1979.
- CARSBERG, Bryan. Uniformizando as normas contábeis ao redor do mundo. *Gazeta Mercantil*, São Paulo, 4 set. 1997.
- CARVALHO, Luiz Nelson Guedes de; RIBEIRO, Maísa de Souza. A posição das instituições financeiras frente ao problema das agressões ecológicas. In: SEMANA DE CONTABILIDADE DO BANCO DO BRASIL, 10., 2000, São Paulo. *Anais...* São Paulo: FEA/USP, 2000.
- CARVALHO, Marcelino Freitas. *Uma contribuição ao estudo da controladoria em instituições financeiras organizadas sobre a forma de banco múltiplo*. 1995. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1995.
- CARVALHO, Mary; LAURINDO, Fernando. *Estratégia para competitividade*. São Paulo: Futura, 2003.
- CASTELLS, Manuel. *A sociedade em rede: a era da informação, economia, sociedade e cultura*. 3. ed. Tradução Roneide Venâncio Majer. São Paulo: Paz e Terra, 2000.
- CASTRO, Carla et al. *Orçamento base zero: uma análise de sua implantação em empresa de varejo*. 2008. 86 f. Monografia (MBA em Controladoria) - Programa de Pós-Graduação Lato Sensu, Universidade Salvador, Salvador, 2008.
- CASTRO NETO, José Luís de. *Contribuição ao estudo da prática harmonizada da contabilidade na União Européia*. 1998. Tese (Doutorado em Contabilidade e

Controladoria) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1998.

CATELLI, Armando (Coord.). *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica* – GECON. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

_____. et al. Sistema de Gestão Econômica – GECON. In: _____ (Coord.). *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica* – GECON. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

_____; PEREIRA, Carlos Alberto; VASCONCELOS, Marco Tullio de Castro. Processo de gestão e sistemas de informações gerenciais. In: _____ (Coord.). *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica* – GECON. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001. Cap. 4, p. 128-146.

CAVALCANTE, Carmem Haab L. Divulgação e transparência de informações ambientais. *RBC Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília: CFC, ano 25, n. 159, p. 59-73, maio/jun. 2006.

CAVALCANTI, Claudio B. *Indicadores de desempenho ambiental: uma introdução ao tema*. Mimeografado. Trabalho apresentado no Workshop Eco-eficiência na Indústria Siderúrgica, Rio de Janeiro, abril de 1999.

CHIAVENATO, Idalberto. *Administração: teoria, processo e prática*. 2. ed. São Paulo: Makron Books, 1994.

_____. *Teoria geral da administração*. 5. ed. São Paulo: Makron Books, 1997. 2 v.

CHING, H. Y. *Gestão de estoques na cadeia logística integrada: Supply Chain*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

CHURCHILL, Gilbert A.; PETER, J. Paul. *Marketing: criando valor para os clientes*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

CLARKSON, Peter M. et al. Revisiting the relation between environmental performance and environmental disclosure: an empirical analysis. *Accounting, Organizations and Society*, 2007. Disponível em: <<http://www.rotman.utoronto.ca/greenaccounting.pdf>>. Acesso em: 15 jan. 2009.

COELHO, Fabiano Simões. *Formação estratégica de precificação*. São Paulo: Atlas, 2007.

COGAN, Samuel. *Activity based costing (ABC): a poderosa estratégia empresarial*. 2. ed. Rio de Janeiro: Pioneira, 1995.

_____. *Custos e preços: formação e análise*. São Paulo: Pioneira, 1999.

COKINS, G. Learning to love ABC: why CPAs stumble on activity-based costing projects. *Journal of Accountancy*, p. 37-39, Aug. 1999. Disponível em: <<http://www.journalofaccountancy.com/Issues/1999/Aug/cokins.htm>>. Acesso em: 29 mar. 2009.

COLWYN JONES, T.; DUGDALEB, David. The ABC bandwagon and the juggernaut of modernity. *Accounting, Organizations and Society*, v. 27, n. 1-2, p.

121–163, 2002. Disponível em: <www.elsevier.com/locate/aos>. Acesso em: 11 mar. 2009.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS (Brasil). Deliberação CVM nº 457, de 23 de dezembro de 2002. Estabelece procedimentos a serem observados na tramitação de processos administrativos sancionadores. Brasília, 2002.

_____. Deliberação CVM nº 505, de 19 de junho de 2006. Aprova o pronunciamento do IBRACON sobre Eventos Subseqüentes à Data do Balanço Patrimonial. Brasília, 2006.

COMPARAÇÕES entre práticas contábeis. 2. ed. [São Paulo]: KPMG, 2000.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Normas brasileiras de contabilidade*: NBC T 11: normas de auditoria independente das demonstrações contábeis. Brasília, [200-].

_____. *Princípios fundamentais e normas brasileiras de contabilidade*. Brasília, 2003.

_____. Resolução CFC nº 530, de 23 de outubro de 1981. Aprova princípios fundamentais de Contabilidade. Norma NBC – T 1. Brasília, 1981.

_____. Resolução CFC n.º 750, 29 de dezembro de 1993. Dispõe sobre os princípios fundamentais de contabilidade (PFC). Brasília, 1993.

_____. Resolução CFC n.º 785 NBC T1: Das Características da informação contábil, 28 de julho de 1995. Brasília, 1995.

_____. Resolução CFC nº 1.055, de 7 de outubro de 2005. Cria o Comitê de pronunciamentos contábeis – (CPC), e dá outras providências. Brasília, 2005.

_____. Resolução CFC n.º 1.121 NBC T1: Das Características da informação contábil, 28 de março de 2008. Brasília, 2008.

_____. *Sumário da comparação das práticas contábeis adotadas no Brasil com as Normas Internacionais de Contabilidade – IFRS*. Brasília, 2006.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DE SÃO PAULO. *Curso básico de auditoria*: normas e procedimentos. São Paulo: Atlas, 1988.

COOPER, R. *The rise of activity-based costing*: part two: When do I need an activity-based cost system. *Journal of Cost Management for the Manufacturing Industry*, v. 2, n. 3, p. 41-48, 1998.

_____.; SLAGMULDER, R. Definir preço com rentabilidade: o target costing, ou custeio-alvo, garante às empresas que os novos produtos lançados sejam lucrativos e agreguem valor para os clientes. *HSM Management*, São Paulo, n. 18, p. 37-45, jan/ fev. 2000.

CORRÊA, Henrique L.; CAON, Mauro. *Gestão de serviços*: lucratividade por meio de operações e de satisfação dos clientes. São Paulo: Atlas, 2002.

COSTA, Jeane Maria da; BORGERT, Altair. *Mensuração e avaliação de custos à luz da gestão estratégica de custos*. Trabalho apresentado no X Congresso Brasileiro de Custos, 2003.

- CREPALDI, Silvio Aparecido. *Contabilidade gerencial*. São Paulo: Atlas, 2004.
- _____. *Curso básico de contabilidade de custos*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- CROZATTI, Jaime. *Planejamento estratégico e controladoria: um modelo para potencializar a contribuição das áreas da organização*. Maringá, Jun. 1999. Disponível em: <<http://www.ufrgs.br/necon/5%20Planejamento%20estrat%C3%A9gico%20-%20Jaime%20Crossatti.pdf>>. Acesso em: 9 out 2005.
- CRUZ, Tadeu. *Workflow: a tecnologia que vai revolucionar processos*. São Paulo: Atlas, 1998.
- CUNHA, G. D. A evolução dos modos de gestão do desenvolvimento de produto. In: CONGRESSO BRASILEIRO GESTÃO DE DESENVOLVIMENTO DE PRODUTO, 4., Gramado, RS, 2003. *Anais...* Porto Alegre, RS : FEENG, 2003.
- CZINKOTA, Michael. R. *Marketing as melhores práticas*. Porto Alegre: Bookman, 2001.
- DAVIDOW, William H.; UTTAL, Bro. *Serviço total ao cliente: a arma decisiva*. Tradução Outras palavras Consultoria Lingüística. Rio de Janeiro: Campus, 1991.
- DELOITTE, AUDITORES INDEPENDENTES. *Normas Internacionais de Contabilidade – IFRS*. São Paulo: Atlas, 2006.
- DEMARCO, Tom. *Controle de projetos de software: gerenciamento, avaliação, estimativa*. Rio de Janeiro: Campus, 1989.
- DEVELIN, Nick. *Activity-based cost management*. London, UK: Develin & Patners, 1994.
- _____. *Gerenciamento de custos baseado em atividades: ABC/M*. São Paulo: IMAM, 1994.
- DIEHL, Carlos A. *Controle estratégico de custos: um modelo referencial avançado*. 2004. Tese (Doutorado) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção da Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2004.
- DOUGLAS, John D. (Org.). *Novo dicionário da Bíblia*. Tradução João Bentes, 2. ed. São Paulo: Vida Nova, 1995.
- DRUCKER, Peter. As informações de que os executivos realmente precisam. In: HARVARD BUSINESS REVIEW (Ed). *Medindo o desempenho*. Tradução Afonso Celso da Cunha Serra. Rio de Janeiro: Campus, 2000. (Harvard Business Review Book).
- FAGUNDES, J. A. *Polígrafos contabilidade de custos*. 2004. Disponível em: <<http://www.jair.fema.com.br>>. Acesso em: 9 set. 2007.
- FARIAS, Cláudio Gondim B. *A controladoria no contexto do sistema de gestão econômica (GECON): uma abordagem para instituições financeiras*. 1998. 171 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de

Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1998.

FEIL, Patrick; YOOK, Keun-Hyo; KIM, Il-Woon. Japanese target costing: a historical perspective. *International Journal of Strategic Cost Management*, p. 10-19, spring, 2004.

FEMENICK, Tomislav R. *Fundamentos, metodologias e práticas do orçamento empresarial*. São Paulo: IPEP, 2006.

FERNANDES, Francisco Carlos. *Uma contribuição à estruturação da atividade de controladoria em entidades fechadas de previdência privada: uma abordagem da gestão econômica*. 2000. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2000.

FERNANDES, Rogério Mário. *Orçamento empresarial: uma abordagem conceitual e metodológica com prática através de simulador*. Belo Horizonte: Ed. UFMG, 2005.

FERNANDEZ, José Domingues. *Estudo de um modelo integrado de informações econômico financeira e sua integração com o processo decisório*. 1989. (Dissertação de Mestrado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1989.

FERREIRA, Michelle Orrico de Magalhães; CASTRO, Priscilla Ferreira de. *Gestão financeira por centros de resultados: um estudo de caso em uma instituição de ensino superior privada*. 2006. 71 f. Monografia (MBA em Controladoria) - Programa de Pós-Graduação Lato Sensu, Universidade Salvador, Salvador, 2006.

FERREIRA, M. Pacheco. *Desenvolvimento de software alinhado aos objetivos estratégicos do negócio: proposta de uma metodologia*. 2002. Dissertação (Mestrado) - Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção da Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2002.

FESS, Philip. *Contabilidade gerencial*. 6. ed. São Paulo: Pioneira Thompson, 2001.

FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo Cesar. *Controladoria: teoria e prática*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. *A vision for the future*. Report of the FASB. 2000.

FINANCIAL Accounting Standards Board. Disponível em: <www.fasb.org>. Acesso em: 22 nov. 2009.

FITZGERALD, L. et al. Management control in service industries. *Management Accounting*, p. 44-46, Apr. 1989.

FITZSIMMONS, James A.; FITZSIMMONS, Mona J. *Administração de serviços: operações, estratégia e tecnologia de informação*. 2. ed. Tradução Francisco José Soares Horbe et. al. Porto Alegre: Bookman, 2000.

- FRANCO, Hilário. *A contabilidade na era da globalização*. São Paulo: Atlas, 1999.
- FREEDMAN, M.; WASLEY, C. The association between environmental performance and environmental disclosure in annual reports and 10 Ks. *Advances in Public Interest Accounting*, v. 3, p.183-193, 1990.
- FREITAS, Leda Maria Araujo Chaves. *Configurações estratégicas em universidades federais brasileiras*. 2002. Tese (Doutorado) - Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2002.
- FREZATTI, Fábio. *Orçamento empresarial: planejamento e controle gerencial*. São Paulo: Atlas, 2000.
- GANE, Chris. *Análise estruturada de sistemas*. Rio de Janeiro: Livros Técnicos e Científicos, 1983.
- GARCIA, Editinete André da Rocha. *Modelo de controladoria para empresas do ramo de construção civil, subsetor edificações sob a ótica da gestão econômica*. 2003. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2003.
- GARRISON, Ray H.; NOREEN, E. W. *Contabilidade gerencial*. Tradução José Luiz Pavarato. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2001.
- GIANESI, Irineu G. N.; CORRÊA, Henrique L. *Administração estratégica de serviços: operações para a satisfação do cliente*. São Paulo: Atlas, 1994.
- GIBSON, J. L.; IVANCEVICH, J. M.; DONNELLY, J. H. *Organizações: comportamento, estrutura, processos*. São Paulo: Atlas, 1988.
- GIDDENS, Anthony. *The consequences of modernity*. Cambridge, UK: Polity Press in Association with Basil Blackwell, Oxford, UK, 1990.
- GIL, Antonio Carlos. *Como elaborar projetos de pesquisa*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1996.
- GITMAN, Lawrence J. *Princípios de administração financeira*. São Paulo: Pearson Addison Wesley, 2004.
- GLOBAL reporting initiative. Disponível em: <www.globalreporting.org/Home>. Acesso em: 18 out. 2009.
- GOMES, Luciana V. C. Adaptação do BSC para as MPE's brasileiras: uma pesquisa-ação. 2006. Dissertação (Mestrado em Administração) – IBEMEC, Rio de Janeiro, 2006. Disponível em: <http://www.dominiopublico.gov.br/pesquisa/DetalheObraForm.do?select_action=&co_obra=46895>. Acesso em: 5 set. 2008.
- GOMES, Regina Celi Vidal. *O orçamento base-zero como técnica de planejamento financeiro*. Monografia (MBA – Finanças e Contabilidade) – Departamento de Economia, Contabilidade e Administração de Empresas, Universidade de Taubaté, 2000.

- GOUDEKET, A. *Dez mandamentos do controle orçamentário*. [S.l.: s.n.], 2001. Apostila.
- GOULART JÚNIOR, Roberto. *Custeio e precificação no ciclo de vida das empresas*. 2000. 126 f. Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal de Santa Catarina, 2000.
- GRAY, Rob; BEBBINGTON, Jan. *Accounting for the environment*. 2nd. ed. London: Thousand Oaks, Calif. : Sage Publications, 2001.
- GRÖNROOS, Christian. *Marketing gerenciamento e serviços: a competição por serviços na hora da verdade*. Rio de Janeiro: Campus, 1995.
- GUEDES, Andrei et al. *Convergência da contabilidade aos padrões internacionais: os casos das normas de ativos intangíveis e ativo imobilizado*. 2006. 50 f. Monografia (MBA em Controladoria) - Programa de Pós-Graduação Lato Sensu, Universidade Salvador, Salvador, 2006.
- GUERREIRO, Reinaldo. *Modelo conceitual de sistema de informação de gestão econômica: uma contribuição à teoria da comunicação da contabilidade*. 1989. Tese (Doutorado em Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1989.
- _____; CATELLI, Armando. *Considerações conceituais sobre o Planejamento de preços em empresas de telecomunicações: um enfoque da GECON*. Trabalho apresentado no 4º Congresso Internacional de Custos, Campinas, 1995.
- _____; _____. DORNELES, João Aldemir. A controladoria sob o enfoque Gecon – gestão econômica: a experiência da Caixa Econômica Federal do Brasil. *Revista de Contabilidade CRC-SP*, São Paulo, v. 2, n. 6, p. 45-51, abr.1997.
- HAMMER, Michael. *Agenda: o que as empresas devem fazer para dominar esta década*. Tradução Afonso Celso da Cunha Serra. Rio de Janeiro: Campus, 2001.
- HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne. *Gestão de custos: contabilidade e controle*. Tradução Robert Brian Taylor. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.
- HARRINGTON, James H. *Aperfeiçoando processos empresariais: estratégia revolucionária para o aperfeiçoamento da qualidade, da produtividade e da competitividade*. São Paulo: Makron Books, 1993.
- HECKERT, J. Brooks; WILSON, James D. *Controllershship*. New York: Ronald Press, 1963.
- HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDÁ, Michael F. *Teoria da contabilidade*. Tradução Antônio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas, 2007.
- HOJI, Masakazu. *Administração financeira e orçamentária*. São Paulo: Atlas, 2007.
- _____. *Administração financeira: uma abordagem prática: matemática financeira aplicada, estratégias financeiras, análise, planejamento e controle financeiro*. São Paulo: Atlas, 1999.

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

_____; _____. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

IBGE. *Pesquisa Anual de Serviços – PAS*, anos de 1998 e 1999. Disponível em <<http://www.ibge.gov.br>> acessado em agosto/2001.

INGRAM, Robert W.; FRAZIER, Katherine B. Environmental performance and corporate disclosure. *Journal of Accounting Research*, v. 18, n. 2, p. 614-622, 1980.

INSTITUTO BRASILEIRO DE CONTADORES. *Normas internacionais de contabilidade: textos completos das normas internacionais de contabilidade vigentes em 1997 e da norma revisada NIC 12 em vigor a partir de 1º de janeiro de 1998*. São Paulo, 2001.

_____. *Princípios contábeis*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1992.

INSTITUTO ETHOS. *Indicadores Ethos de responsabilidade social empresarial*. [2006] Disponível em <<http://www.ethos.org.br>>. Acesso em: 12 jul. 2008.

INTERNATIONAL Accounting Standards Board. Disponível em: <www.iasb.org> Acesso em: 10 set. 2009.

ISHISAKI, N. *A utilização do orçamento empresarial: um estudo em empresas da região do Vale do Paraíba - SP*. Dissertação (Mestrado em Administração) – Departamento de Economia, Contabilidade, Administração e Comércio Exterior, Universidade de Taubaté, Taubaté, 2003. Disponível em: <<http://www.unitau.br/cursos/pos-graduacao/mestrado/gestao-e-desenvolvimento-regional/dissertacoes/dissertacoes-2003>>. Acesso em: 28 ago. 2008.

IUDÍCIBUS, Sergio de. *Teoria da contabilidade*. São Paulo: Atlas, 2004.

_____; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. *Manual de contabilidade das sociedades por ações*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

JOHNSON, H. Thomas. It's time to stop overselling activity-based concepts. *Management Accounting*, 26-35, Sep. 1992.

_____; LOEWE, Dennis. How Weyerhaeuser manages corporate overhead costs. *Management Accounting (USA)*, p. 20–26, Aug. 1987.

JORGE, Danilo. Lucro no Brasil vira prejuízo nos Estados Unidos. *Gazeta Mercantil*, São Paulo, 10 jul. 2000.

JUND, Sérgio. *Auditoria: conceitos, normas, técnicas e procedimentos*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.

JURAN, Joseph M. *Juran na liderança pela qualidade*. São Paulo: Pioneira, 1993.

KANITZ, Stephen Charles. *Controladoria: teoria e estudo de casos*. São Paulo: Pioneira, 1976.

- KAPLAN, Robert S.; COOPER, Robin. *Custo & desempenho: administre seus custos para ser mais competitivo*. O. P. Traduções. São Paulo: Futura, 1998.
- _____; MARCH, Artemis. *John Deere component works*. Boston, Mass.: Harvard Business School, May 1987.
- _____; NORTON, David P. *A estratégia em ação: balanced scorecard*. Rio de Janeiro: Campus, 1997.
- _____; _____. The balanced scorecard: measures that drive performance. *Harvard Business Review*, v. 70, n. 1, p. 71-79, jan/fev. 1992.
- _____; _____. Transforming the balanced scorecard from performance measurement to strategic management: Part I. *Accounting Horizons*, v. 15, n. 1, p. 87-104, Mar. 2001.
- KOTLER, Philip. *Administração de marketing: a edição do novo milênio*. 10. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2000.
- _____. *Administração de marketing: análise, planejamento, implementação e controle*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1998. 725 p.
- _____. *Marketing para o século XXI: como criar, conquistar e dominar mercados*. 3. ed. São Paulo: Futura, 1999.
- _____; JAIN, D. C.; MAESINCEE, S. *Marketing em ação: uma nova abordagem para lucrar, crescer e renovar*. Tradução Afonso Celso da Cunha Serra. Rio de Janeiro: Campus, 2002.
- _____; KELLER, Kevin Lane. *Administração de marketing*. 12. ed. New York: Prentice Hall, 2005.
- KPMG. Mining survey of global reporting trends 2003. [S.l.: s.n.], 2003. 97 p. Disponível em: <<http://www.wimm.nl/publicaties/kpmg2003.pdf>>. Acesso em: 16 set. 2009.
- LAFFIN, Marcos. *De contador a professor: a trajetória da docência no ensino superior de contabilidade*. 2002. Tese (Doutorado) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção da Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2002.
- LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. *Metodologia do trabalho científico*. 4.ed. São Paulo: Atlas, 1992.
- LAUDON, Kenneth C.; LAUDON, Jane Price. *Sistemas de informações com internet*. Tradução Dalton Conde de Alencar. Rio de Janeiro: LTC, 1999.
- LEDERER, Albert L.; PRASAD, Jayesh. Causes of inaccurate software development cost estimates. *Systems Software*, v. 31, p. 125-134, 1995.
- LEE, Anita et al. Software development cost estimation: integrating neural network with cluster analysis. *Information & Management*, v. 34, p. 1-9, 1998.
- LEITE, Helio de Paula. *Contabilidade para administradores*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

- LEITE, Joubert da Silva Jerônimo. *Normas contábeis internacionais: uma visão para o futuro*. Trabalho apresentado e publicado nos Anais da 17ª. Convenção dos Contabilistas do Estado de São Paulo, realizada em São Paulo-SP, 2001. Disponível em: <http://www.puc-campinas.edu.br/centros/cea/sites/revista/conteudo/pdf/vol11-n1_Normas_Contabeis.pdf>. Acesso em: 10 set. 2007.
- LEMOS, Eduardo Florim de. *Diferenças conceptuais entre a normativa contabilística internacional e a portuguesa*. 2006 Disponível em: <<http://br.monografias.com/trabalhos/normativa-contabilistica>>. Acesso em: 28 jul. 2007.
- LEONE, George. *Custos: planejamento, implantação e controle*. São Paulo: Atlas, 2000.
- LIMA, Emanuel Edwan de. *Gestão à vista*. Disponível em: <www.ogerente.com.br>. Acesso em: 28 fev. 2008.
- LINS, Luis S.; SILVA, Raimundo N. Souza. *Gestão empresarial com ênfase em custos: uma abordagem prática*. São Paulo: Thomson, 2005.
- LISBOA, Nahor Plácido. *Harmonização de normas e práticas contábeis no Mercosul*. São Paulo, 2000. 122 p. Tese (Doutorado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, 2000.
- LOBO, Carlos Alexandre. *Convergência de normas contábeis está a caminho*. *Gazeta Mercantil*, São Paulo, out. 2007.
- LOBRIGATTI, Luis Alberto Fernandes. *Margem de contribuição: quanto sobra para sua empresa?*. São Paulo: SEBRAE, 2004.
- LUCENA, C. J. P. Computação. In: SCHWARTZMAN, Simon (Coord.). *Ciência e tecnologia no Brasil: a capacitação brasileira para a pesquisa científica e tecnológica*. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas Ed., 1996. v. 3.
- LUNKES, Rogério João. *Contribuição à melhoria do processo orçamentário empresarial*. 2003. Tese (Doutorado) – Programa de Pós-graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2003. Disponível em: <<http://teses.eps.ufsc.br/defesa/pdf/12438.pdf>>. Acesso em: 18 set. 2008.
- _____. *Manual de orçamento*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- McCARTHY, E. Jerome. *Essentials of marketing*. Homewood, Ill., R. D. Irwin, 1982.
- MACÊDO, Maurício Ferreira. *Impacto das normas internacionais de contabilidade na apresentação das demonstrações contábeis*. Disponível em: <http://www.redecontabil.com.br/artigo/arquivos/art_40.pdf>. Acesso em: 15 set. 2007.
- MARION, José Carlos. *Contabilidade empresarial*. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2006
- MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de custos*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- _____. *Custeio por absorção: conceitos básicos*. São Paulo: Thomson IOB, 2000. Artigo publicado na Temática Contábil e Balanços IOB, n. 42.

- MARTINS, Eliseu. O futuro do contador está nas suas próprias mãos. *Boletim do Contador*, São Paulo, Instituto Brasileiro de Contadores, n. 195, 1994.
- _____; RIBEIRO, Maísa de Souza. A informação como instrumento de contribuição da contabilidade para a compatibilização do desenvolvimento econômico e a preservação do meio ambiente. *Revista Interamericana de Contabilidade*, n. 60, p. 31-40, out./dez. 1995.
- MARTINS, Orleans Silva. *O planejamento em micro e pequenas empresas comerciais: planejamento através da controladoria*. 2005. (Monografia) – Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Departamento de Contabilidade, Universidade Estadual da Paraíba, Campina Grande, PB, 2005.
- MASCOVE, Stephen A.; MARK, G. S.; NANCY A. B. *Sistemas de informações contábeis*. Tradução Geni G. Goldschmidt. São Paulo: Atlas, 2002.
- _____; SIMKIN, Mark, G.; BAGRANOFF, Nancy A. *Sistemas de informações contábeis*. Tradução Geni G. Goldschmidt. São Paulo: Atlas, 2002.
- MATOS, João M. *Abordagem alternativa ao time-driven ABC model*. 2004. Disponível em: <http://www.jmdois.com.br/home/an_txt21.htm>. Acesso em: 31 jan. 2006.
- MENDES, Ivantidio Guimarães. Controladoria estratégica: sistemas de controles evoluem e ganham valor estratégico nas organizações. *Revista FAE Business*, n. 4, p. 51-54, dez. 2002.
- MEYER, Jean. *Gerência financeira: controle orçamentário*. Rio de Janeiro: Ao Livro Técnico, 1972.
- MIGLIAVACCA, Paulo Norberto. *Controles internos nas organizações*. São Paulo: Edicta, 1999.
- MINAYO, Maria Cecília de S. et al. *Pesquisa social: teoria, método e criatividade*. 17. ed. Petrópolis: Vozes, 2000.
- MINTZBERG, Henry; QUINN, James Brian *O processo da estratégia*. Tradução James Sunderland Cook. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.
- MONDEN, Yasuhiro. *Sistemas de redução de custos: custo-alvo e custo kaisen*. Porto Alegre: Bookman, 1999.
- MONROE, Kent B. *Pricing: making profitable decisions*. 5th ed. New York: McGraw-Hill, 1990.
- MOOJEN, Guilherme. Orçamento base-zero. *Revista da Associação Brasileira de Orçamento Público*, Brasília, DF, v. 4, n. 1, p. 135-153, jan./abr., 1978.
- MOREIRA, José Carlos Teixeira. O que é melhor? Preço para o cliente ou custo para o cliente? *Marketing Industrial*, São Paulo, n. 8, 1999.
- _____. (Coord.). *Orçamento empresarial: manual de elaboração*. São Paulo: Atlas, 1989.
- MORGAN, Malcolm J. Controlling software development costs. *Industrial Management & Data Systems*, v. 94, n. 1, p. 13-18, 1994.

- MOSIMANN, Clara Pellegrinello; ALVES, Osmar de C.; FISCH, Silvio. *Controladoria: seu papel na administração de empresas*. São Paulo: Atlas, 1999.
- MOST, Kenneth S. *Advances in international accounting*. Greenwich, Conn.: JAI Press, c1987.
- MOTTA, Flávia Gutierrez. *Fatores condicionantes na adoção de métodos de custeio em pequenas empresas: estudo multicasos em empresas do setor metal-mecânico de São Carlos-SP*. 2000. Dissertação (Mestrado) - Escola de Engenharia de São Carlos, Universidade de São Paulo. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/>>. Acesso em: 1º maio 2008.
- MOTTA, Maurício. *Auditoria: princípios e técnicas*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1992.
- NAGLE, Thomas T.; HOLDEN, Reed K. *Estratégia e táticas de preços: um guia para decisões lucrativas*. 3. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2003.
- _____; _____. *The strategy and tactics of pricing: a guide to profitable decision making*. 2nd ed. New Jersey: Prentice Hall, 1995.
- NAKAGAWA, Masayuki. *ABC: custeio baseado em atividades*. São Paulo: Atlas, 1994.
- _____. *Gestão estratégica de custos*. São Paulo: Atlas, 1991.
- _____. *Introdução à controladoria: conceitos, sistemas e implementação*. São Paulo: Atlas, 1993.
- NASI, Antonio Carlos. Experiência na harmonização das normas de auditoria no Brasil às normas internacionais de auditoria. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, n. 85, p. 94-99, dez. 1993.
- NIYAMA, Jorge Katsumi. *Contabilidade internacional*. São Paulo: Atlas, 2007.
- NORMANN, Richard. *Administração de serviços: estratégia e liderança em empresas de serviços*. Tradução Ailtom Bomfim Brandão. São Paulo: Atlas, 1993.
- NOSSA, Valcemiro. *Disclosure ambiental: uma análise do conteúdo dos relatórios ambientais de empresas do setor de papel e celulose em nível internacional*. 2002. Tese (Doutorado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002
- OLIVEIRA, Antonio Benedito Silva. Planejamento, planejamento de lucro. In: CATELLI, Armando (Coord.). *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- OLIVEIRA, Francisco. *Redução dos custos de manufatura da GM Powertrain, através da padronização, comparação dos resultados entre diversas plantas e utilização das melhores práticas*. Dissertação (Mestrado em Engenharia Automotiva) – Escola Politécnica, Universidade de São Paulo, São Caetano do Sul, 2005. Disponível em: <www.automotiva-poliusp.org.br/mest/banc/pdf/oliveira_francisco.pdf>. Acesso em: 5 set. 2008.
- OLIVEIRA, Luís Martins de; PEREZ JUNIOR, José Hernandez; SILVA, Carlos Alberto dos Santos. *Controladoria estratégica*. São Paulo: Atlas, 2002.

- ONU. UNCTAD/ISAR. *Intergovernmental working group of experts on international standards of accounting and development*. 2007 Disponível em: <<http://www.unctad.org/Templates/webflyer.asp?docID=6530&intItemID=3459&lang=1>>. Acesso em: 20 out. 2009.
- OSTRENGA, Michael et al. *Guia de Ernest Young para a gestão total de custos*. 3. ed. Rio de Janeiro: Record, 1997.
- PAIVA, Paulo Roberto de. *Contabilidade ambiental: evidenciação dos gastos ambientais com transparência e focada na prevenção*. São Paulo: Atlas, 2006.
- PARADA FILHO, Américo Garcia. *Contabilidade internacional*. [2010] Disponível em: <http://www.cosif.com.br/mostra.asp?arquivo=contabilidade_internacional03>. Acesso em: 25 mar. 2010.
- PASSARELLI, João; BOMFIM, Eunir de Amorim. *Custos: análise e controle*. 2. ed. São Paulo: IOB – Tomson, 2003.
- PELEIAS, Ivam Ricardo. *Controladoria: gestão eficaz utilizando padrões*. São Paulo, Saraiva, 2002.
- PEREIRA, Carlos Alberto Caiano. Ambiente, empresa, gestão e eficácia. In: CATELLI, Armando (Org.). *Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – Gecon*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- _____; FRANCO, Vitor Domingos Seabra. *Contabilidade analítica*. Lisboa: Rei dos Livros, 2006.
- PEREIRA, Fábio Henrique. *Metodologia de formação do preço de venda para micros e pequenas empresas*. 2000. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Universidade Federal de Santa Catarina. Disponível em: <<http://teses.eps.ufsc.br/defesa/pdf/6993.pdf>>. Acesso em: 2 jun. 2008.
- PEREIRA, Fábio Luiz Alves. *Estudos de casos sobre o alinhamento entre as estratégias empresariais e de formação de preços*. 2006. 149 f. Dissertação (Mestrado) – Escola Politécnica, Universidade de São Paulo, 2006.
- PEREIRA, José Carlos. *Controle do desenvolvimento de software sem especialista em informática: uma visão da controladoria e da qualidade*. 1991. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1991.
- PERES, Cassiano Ricardo Gomes. *Análise do método de custeio baseado em atividades aplicado à logística de distribuição*. 2006. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Escola de Engenharia de São Carlos, Universidade de São Paulo. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/>>. Acesso em: 1 maio 2008.
- PEREZ JUNIOR, José Hernandez. *Conversão de demonstrações contábeis para moeda estrangeira: FASB – Financial Accounting Standard Board; USGAAP – United States generally Accepted Accounting Principles*. 4. ed. São Paulo: Atlas 2001.
- _____; OLIVEIRA, Luis Martins de; COSTA, Rogério Guedes. *Gestão estratégica de custos*. São Paulo: Atlas, 2001.

- POMPERMAYER, Cleonice Bastos. Sistemas de gestão de custos: dificuldades na implantação. *Rev. FAE*, Curitiba, v. 2, n. 3, p. 21-28, set./dez. 1999. Disponível em: <http://www.fae.edu/publicacoes/pdf/revista_da_fae/fae_v2_n3/sistemas_de_gestao_de_custos.pdf>. Acesso em: 19 ago. 2008.
- _____; LIMA, João Evangelista Pereira. Gestão de custos. In: FACULDADES BOM JESUS. *Finanças empresariais*. Curitiba: UniFAE, 2002. (Gestão empresarial, v. 4) Disponível em: <<http://www.fae.edu/publicacoes/pdf/financas/4.pdf>> Acesso em: 9 set. 2009.
- PONTE, Vera Maria Rodrigues; RICCIO, Edson Luiz; LUSTOSA, Paulo Roberto B. *Uma análise comparativa entre a contabilidade de ganhos e o método do custeio variável*. São Paulo: USP, 2007.
- PORTER, Michael E. *Competitive strategy: techniques for analyzing industries and competitors*. New York: The Free Press, 1980.
- _____. *Estratégia competitiva: técnicas para análise de indústrias e da concorrência*. 7. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1996.
- _____. *Vantagem competitiva: criando e sustentando um desempenho superior*. Tradução Elizabeth M. de Pinho Braga, 5. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1992.
- PRADO, Lauro Jorge. *Guia de custos*. Pará de Minas, MG: Virtual Books, 2004. (Série empresarial). Disponível em: <<http://virtualbooks.terra.com.br/novalexandria/lauro/guiadecustos.htm>>. Acesso em: 14 jun. 2006.
- PRESSMAN, Roger S. *Engenharia de software*. 5. ed. São Paulo: Makron Books, 2001.
- PRESTES, Nelson Batista. Planejamento estratégico como apoio à gestão empresarial. *Análise*, Porto Alegre, v. 13, n. 1, p. 143-160, 2002.
- PRICE WATERHOUSE COOPERS. *Normas internacionais de contabilidade já estão a influenciar as decisões de investimento na Europa*. 2006. Disponível em: <http://www.pwc.com/pr_estudoIFRS.pdf>. Acesso em: 3 ago. 2007.
- _____. *Semelhanças e diferenças: Normas Contábeis Internacionais (IFRS), Norte-Americanas (USGAAP) e as Práticas Contábeis Adotadas no Brasil*. 2004. Disponível em: http://www.pwc.com/images/bz/Pocket_Guide_Semelhanças_Diferenças_por.pdf. Acesso em 15 de setembro de 2007.
- PYHRR, Peter A. *Orçamento base zero*. São Paulo: Edusp, 1981.
- QUAZI, Ali M.; O'BRIEN, Dennis. An empirical test of a cross-sectional model of corporate social responsibility. *Journal of Business Ethics*, v. 25, n. 1, pp. 33-51, 2000.
- QUEIROZ, Antônio Diomário. *Controle de gestão*. [S.l.: s.n.], 2002. Apostila.
- _____; COSTA, Renato; GOMES, Sônia Maria da Silva. O ABC em uma empresa de desenvolvimento de software: um estudo de caso. *Revista Contemporânea em Contabilidade*, Florianópolis, n. 1, p. 29-44, jan.-jun. 2004.

Disponível em: <<http://redalyc.uaemex.mx/redalyc/pdf/762/76200103.pdf>> >
Acesso em: 18 mar. 2009.

QUINN, James Brian. *Empresas muito mais inteligentes*. São Paulo: Makron Books, 1996.

REGEL, Roy. Change in the controller's role: why intuition improves operational and strategic decisions. *Journal of Cost Management*, v. 1, n. 17, p. 31-38, jan./fev. 2003.

RIBEIRO, Máisa de Souza. *Contabilidade ambiental*. São Paulo: Saraiva, 2005.

_____. *Contabilidade e meio ambiente*. 1992. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1992.

_____; LISBOA, Lázaro Plácido. Balanço social. *Revista Brasileira de Contabilidade*, ano 28, n. 115, p. 72-81, jan/fev. 1999.

REIS, Antônio Rogério et al. *Orçamento empresarial: um estudo de caso em empresa de telecomunicações*. 2008. 56 f. Monografia (MBA em Controladoria) – Programa de Pós-Graduação Lato Sensu, Universidade Salvador, Salvador, 2008.

RIBEIRO FILHO, José Francisco. *Controladoria hospitalar*. São Paulo. Atlas, 2005.

RICCIO, Edson Luis. *Novos paradigmas para a função controladoria*. Trabalho apresentado no 17.º Encontro Anual da ANPAD, Salvador, 1993.

RIFKIN, Jeremy. *A era do acesso*. São Paulo: Makron Books, 2001. Cap. 10: p.154-162.

ROEHL-ANDERSON, Janice M.; BRAGG, Steven M. *Manual del controler: funciones, procedimientos y responsabilidades*. Bilbao: Deusto, 2000.

ROLT, Carlos R. de. *O desenvolvimento da comunidade virtual: uma proposta para melhoria da qualidade e da comercialização de software*. 2000. Tese (Doutorado) Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2000.

ROSA, Paulo Moreira da. *A contabilidade no Mercosul*. São Paulo: Atlas, 1999.

ROSS, Stephen A.; WESTERFIELD, Randolph W.; JAFFE, Jeffrey F. *Administração financeira*. São Paulo: Atlas, 2002.

RUDIO, Franz Victor. *Introdução ao projeto de pesquisa científica*. 29. ed. Petrópolis: Vozes, 2001.

SAKURAI, Michiharu. *Gerenciamento integrado de custos*. Tradução Adalberto Ferreira das Neves. São Paulo: Atlas, 1997.

SALGADO, Ana Paula Pinheiro et al. *Controladoria hospitalar: uma comparação entre entidade pública e privada na cidade de Salvador*. 2005. 92 f. Monografia (MBA em Controladoria) - Programa de Pós-Graduação Lato Sensu, Universidade Salvador, Salvador, 2005.

SAMPAIO, Juliana et al. *Controladoria, usos e funções: uma análise no varejo de Salvador* (2007). 2007. 59 f. Monografia (MBA em Controladoria) – Programa de Pós-Graduação Lato Sensu, Universidade Salvador, Salvador, 2007.

SANTANA, Ana Áurea Bastos Araujo. *Gerenciando custos, preços e valores: o estudo de caso de um laboratório de exames clínicos*. 2008. 58 f. Monografia (MBA em Controladoria) – Programa de Pós-Graduação Lato Sensu, Universidade Salvador, Salvador, 2007.

SANTANA, Nailton Alicio de; FERRAZ, Hermano Torres; PINTO, Bruno Cezar de Souza. *Utilização do método de custeio variável: um estudo em pequenas panificadoras*. 2007. 59 f. Monografia (MBA em Controladoria) – Programa de Pós-Graduação Lato Sensu, Universidade Salvador, Salvador, 2007.

SANTINI, Marina F. *Planejamento e orçamento empresarial nas empresas estatais: um estudo de caso da Eletrosul*. Monografia (Graduação em Ciências Econômicas) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis 2004. Disponível em: <http://www.cse.ufsc.br/~gecon/coord_mono/2004.2/Marina%20F4res%20Santini.pdf>. Acesso em: 28 ago. 2008.

SANTOS, Roberto Vatan dos. Modelagem de sistemas de custos. *Revista de Contabilidade do CRC-SP*, São Paulo, n. 4, p. 62-74, mar. 1998.

_____. Planejamento do “target-price” segundo o enfoque da gestão econômica. *Revista Brasileira de Custos*, São Leopoldo, v. 1, n. 1, p. 21-35, 1º sem. 1999.

SANVICENTE, Antônio Z. *Administração financeira*. São Paulo: Atlas, 1997.

SARDINHA, José Carlos. *Formação de preço: a arte do negócio*. São Paulo: Makron Books, 1995.

SAUAIA, Antonio Carlos Aidar; SYLOS, Andrea Lima e. *Plano empresarial em quatro etapas*. [São Paulo, 1999]. Disponível em: <http://www.ead.fea.usp.br/semead/4semead/artigos/pnee/Sauaia_e_Sylos.pdf>. Acesso em: 28 ago. 2008.

SCHIMIDT, Paulo; SANTOS, José Luiz; FERNANDES, Luciane Alves. *Contabilidade internacional avançada*. São Paulo: Atlas, 2004.

SCHROEDER, Rubia Marli. *Aplicação da técnica function point analysis para mensuração de software melhoria da qualidade*. 2003. Dissertação (Mestrado) - Programa de Pós-Graduação em Ciência da Computação, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.

SEBRAE. *Preço de venda na indústria: estudo publicado pelo Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas de São Paulo (Sebrae/SP)*. Disponível em: <http://www.sebraesp.com.br/principal/abrindo%20seu%20neg%C3%B3cio/produtos%20sebrae/artigos/listadeartigos/preco_venda_industria.aspx>. Acesso em: 7 ago. 2008.

SELL, Graciele K. *Uma sistemática para inserir a contabilidade gerencial no processo decisório nas pequenas e médias empresas: um estudo de caso*. 2004. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-

Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2004.

SERPA, Daniela Abrantes F.; AVILA, Marcos Gonçalves. Efeitos da responsabilidade social corporativa na percepção do consumidor sobre preço e valor: um estudo experimental. In: ENANPAD, 30., 2006, Salvador. *Anais...* Salvador: [s.n.], 2006.

SHANK, John. O custo focado no cliente. *HSM Management*, ano 4, n. 19, p. jul./ago. 2000. Entrevista. Disponível em: <http://www.hsm.com.br/hsmmanagement/edicoes/numero_19/entrevista_cust.php>. Acesso em: 2 jul. 2008.

_____.; GOVINDARAJAN, Vijay. *A revolução dos custos: como reinventar e redefinir sua estratégia de custos para vencer em mercados crescentemente competitivos*. 2. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

SHAPIRO, Benson. Investida nas contas estratégicas. *HSM Management*, n. 7, p. 58-62, abr. 1998. Entrevista. Disponível em: <http://www.hsm.com.br/hsmmanagement/edicoes/numero_7/entrevista_invi.php>. Acesso em: 2 set. 2008.

_____. Você cria ou destrói preços? *Exame*, São Paulo, v. 31, n. 10, p. 123- 125, 6 maio 1998.

SHILLINGLAW, Gordon. *Managerial cost accounting*. Homewood, Ill.: R.D. Irwin, 1982.

SILVA, Edna Lúcia; MENEZES, Estera M. *Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação*. Florianópolis: FEESC, 2000.

SIMIONI, Mauro. *Processo de aprendizagem produtor usuário nas empresas de software no município de Joinville*. 2001. Dissertação (Mestrado) - Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2001.

SIMON, Hermann; DOLAN, Robert J. *O poder dos preços: as melhores estratégias para ter lucro*. São Paulo: Futura, 1998.

SIQUEIRA, Antônio Carlos Barroso de. *Marketing industrial: fundamentos para a ação business to business*. São Paulo: Atlas, 1992.

SKINNER, R. M.; ANDERSON, R. J. *Auditoria analítica*. Rio de Janeiro: Livros Técnicos e Científicos, 2000.

SMITH, N. Craig. Ethics and the typology of customer value. *Advances in Consumer Research*, v. 23, n.1, p. 148-153, 1996.

STANTON, William J; WALKER, Bruce J; ETZEL, Michael J. *Marketing*. São Paulo: Makron Books, 2001.

STAUBUS, George J. *Activity costing and input-output accounting*. Homewood, Ill., R. D. Irwin, 1971.

- STONER, James; FREMAN, Edward. *Administração*. Rio de Janeiro: Prentice Hall, 1992.
- STRAHILEVITZ, Michal. The effects of product type and donation magnitude on willingness to pay more for a charity-linked brand. *Journal of Consumer Psychology*, v. 8, n. 3, p. 215-241, 1999.
- SustainAbility. Disponível em: <www.sustainability.com>. Acesso em: 17 out. 2009.
- THIOLLENT, M. *Metodologia da pesquisa-ação*. 4. ed. São Paulo: Cortez, 1994.
- TINOCO, João Eduardo Prudêncio. *Balanço social: uma abordagem da transparência e da responsabilidade pública das organizações*. São Paulo: Atlas, 2001.
- _____. *Balanço social: uma abordagem sócio-econômica da contabilidade*. 1984. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1984.
- _____. Ecologia, meio ambiente e contabilidade. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, ano 23, n. 89, p. 25-31, nov. 1994.
- _____; KRAEMER, Maria Elisabeth Pereira. *Contabilidade e gestão ambiental*. São Paulo: Atlas, 2004.
- TONIN, Bruno. *Aplicação do custeio variável em pizzaria*. [2004] Disponível em: <<http://www.epr.unifei.edu.br/TD/producao2004/PDF/Bruno%20Tonin.pdf>>. Acesso em: 26 abr. 2008.
- TRIVIÑOS, Augusto N. Silva. *Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1987.
- TUA PEREDA, Jorge. La armonización contable internacional. *Inter América*, Año III, n. 8, enero–junio, 2000.
- TUCKER, Robert B. *Agregando valor ao seu negócio*. São Paulo: Makron Books do Brasil, 1999.
- TUNG, Nguyen H. *Controladoria financeira das empresas: uma abordagem prática*. 8. ed. São Paulo: Universidade – Empresa, 1993.
- _____. *Orçamento empresarial no Brasil: para empresas industriais e comerciais*. 3. ed. São Paulo: Universidade-Empresa, 1983.
- VANZELLA, Cláilde. *Metodologia para implantação da contabilidade por atividades em empresas distribuidoras de energia elétrica*. 2003. Dissertação (Mestrado) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2003.
- _____; RAMLOW, Débora. Custeio e orçamento baseados em atividades: um estudo de caso em empresa distribuidora de energia elétrica. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 8., 2001, São Leopoldo, RS. *Anais...* São Leopoldo, RS: Unisinos, 2001.

- VARVAKIS, Gregório. *Curso de aperfeiçoamento em gestão empresarial*. [S.l.: s.n.], 2001. Disciplina: Gestão de Serviços e Processo.
- VAVASSORI, Fabiane Barreto. *Metodologia para o gerenciamento distribuído de projetos e métrica de software*. 2002. Tese (Doutorado) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2002
- VERAGO, Silvana Pinheiro. *Uma metodologia para orçamentação do processo de desenvolvimento de softwares*. 1992. Dissertação (Mestrado) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 1992.
- VITÓRIO, Marcelo Martinho et al. *Uso da margem de contribuição em controladoria: um estudo de caso em empresa de transporte urbano de passageiro*. 2007. 50 f. Monografia (MBA em Controladoria) – Programa de Pós-Graduação Lato Sensu, Universidade Salvador, Salvador, 2007.
- WARD, Keith. *Strategic management accounting*. Oxford: Butterworth-Heinemann, 1996.
- WEBSTER, Frederick E. *Industrial marketing strategy*. 3th ed. New York: John Wiley & Sons, 1991.
- WELSCH, Glenn A. *Orçamento empresarial*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1996.
- WELZEL, Evelize; LUNA, Mônica Maria Mendes; BONIN, Maria Albertina Schmitz. Modelo da dinâmica interdisciplinar de responsabilidade social corporativa: contribuições conceituais e delimitação teórica. In: ENCONTRO ANPAD, 32., 2008, Rio de Janeiro. *Anais...* Rio de Janeiro: [s.n.], 2008.
- WERNKE, Rodney. *Análise de custos e preço de venda: ênfase em aplicações e casos nacionais*. São Paulo: Saraiva, 2005.
- _____. *Gestão de custos: uma abordagem prática*. São Paulo: Atlas, 2001.
- WULFF, John K.; KOSKI-GRAFER, Susan. Characteristics of high quality accounting standards: perspective of the corporate preparer. *Accounting Horizons*, Florida, v. 12, n. 2, p.188-191, June 1998.
- YIN, Robert K. *Estudo de caso: planejamento e métodos*. Tradução Daniel Grassi. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.
- ZANLUCA, Júlio César. *História da contabilidade*. [2007] Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/historia.htm>>. Acesso em: 10 set. 2007.
- ZDANOWICZ, José Eduardo. *Orçamento empresarial: uma abordagem prática*. 2. ed. Porto Alegre: Sagra, 1983.
- ZICKER, Alberto. *Modelo para formação de preços a partir do valor percebido pelo mercado*. 2002. Dissertação (Mestrado em Engenharia) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2002.

ZUCCOLOTTO, Robson; COLODETI FILHO, Érico. *Gerenciamento de preços em empresas de pequeno porte por meio do custeio variável e do método de Monte Carlo*. [2007]. Disponível em: <http://www.furb.br/congressocont/_files/CCG%20240.pdf>. Acesso em: 2 jul. 2008.

COLOFÃO

Formato	17 x 24 cm
Tipologia	Heroin 07, Revival565 BT
Papel	Alta alvura 75 g/m ² (miolo) Cartão Supremo 250 g/m ² (capa)
Impressão	Setor de Reprografia da EDUFBA
Capa e Acabamento	Cartograf
Tiragem	500

8

ISBN 85-232-0709-0



9 788523 207090

fapesb



Fundação de Amparo
à Pesquisa do Estado de São Paulo