

Julio Candido  
de Meirelles  
Junior

**CONTROLADORIA  
VISTA E REVISTA**



Pantanal Editora

2020

Julio Candido de Meirelles Junior

**CONTROLADORIA  
VISTA E REVISTA**



Pantanal Editora

2020

Copyright© Pantanal Editora  
Copyright do Texto© 2020 Os Autores  
Copyright da Edição© 2020 Pantanal Editora  
Editor Chefe: Prof. Dr. Alan Mario Zuffo  
Editores Executivos: Prof. Dr. Jorge González Aguilera  
Prof. Dr. Bruno Rodrigues de Oliveira

Diagramação: A editora

Edição de Arte: A editora

Revisão: Os autor(es), organizador(es) e a editora

#### Conselho Editorial

- Prof. Dr. Adaylson Wagner Sousa de Vasconcelos – OAB/PB
- Profa. Msc. Adriana Flávia Neu – Mun. Faxinal Soturno e Tupanciretã
- Profa. Dra. Albys Ferrer Dubois – UO (Cuba)
- Prof. Dr. Antonio Gasparetto Júnior – IF SUDESTE MG
- Profa. Msc. Aris Verdecia Peña – Facultad de Medicina (Cuba)
- Profa. Arisleidis Chapman Verdecia – ISCM (Cuba)
- Prof. Dr. Bruno Gomes de Araújo - UEA
- Prof. Dr. Caio Cesar Enside de Abreu – UNEMAT
- Prof. Dr. Carlos Nick – UFV
- Prof. Dr. Claudio Silveira Maia – AJES
- Prof. Dr. Cleberton Correia Santos – UFGD
- Prof. Dr. Cristiano Pereira da Silva – UEMS
- Profa. Ma. Dayse Rodrigues dos Santos – IFPA
- Prof. Msc. David Chacon Alvarez – UNICENTRO
- Prof. Dr. Denis Silva Nogueira – IFMT
- Profa. Dra. Denise Silva Nogueira – UFMG
- Profa. Dra. Dennyura Oliveira Galvão – URCA
- Prof. Dr. Elias Rocha Gonçalves – ISEPAM-FAETEC
- Prof. Dr. Fábio Steiner – UEMS
- Prof. Dr. Gabriel Andres Tafur Gomez (Colômbia)
- Prof. Dr. Hebert Hernán Soto Gonzáles – UNAM (Peru)
- Prof. Dr. Hudson do Vale de Oliveira – IFRR
- Prof. Msc. Javier Revilla Armesto – UCG (México)
- Prof. Msc. João Camilo Sevilla – Mun. Rio de Janeiro
- Prof. Dr. José Luis Soto Gonzales – UNMSM (Peru)
- Prof. Dr. Julio Cezar Uzinski – UFMT
- Prof. Msc. Lucas R. Oliveira – Mun. de Chap. do Sul
- Prof. Dr. Leandro Argente-Martínez – ITSON (México)
- Profa. Msc. Lidiene Jaqueline de Souza Costa Marchesan – Consultório em Santa Maria
- Prof. Msc. Marcos Pisarski Júnior – UEG
- Prof. Dr. Mario Rodrigo Esparza Mantilla – UNAM (Peru)
- Profa. Msc. Mary Jose Almeida Pereira – SEDUC/PA
- Profa. Msc. Nila Luciana Vilhena Madureira – IFPA
- Profa. Msc. Queila Pahim da Silva – IFB
- Prof. Dr. Rafael Chapman Auty – UO (Cuba)
- Prof. Dr. Rafael Felipe Ratke – UFMS
- Prof. Dr. Raphael Reis da Silva – UFPI
- Prof. Dr. Ricardo Alves de Araújo – UEMA
- Prof. Dr. Wéverson Lima Fonseca – UFPI
- Prof. Msc. Wesclen Vilar Nogueira – FURG

- Profa. Dra. Yilan Fung Boix – UO (Cuba)
- Prof. Dr. Willian Douglas Guilherme – UFT

Conselho Técnico Científico

- Esp. Joacir Mário Zuffo Júnior
- Esp. Maurício Amormino Júnior
- Esp. Tayronne de Almeida Rodrigues
- Esp. Camila Alves Pereira
- Lda. Rosalina Eufrausino Lustosa Zuffo

Ficha Catalográfica

<b>Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)</b> <b>(eDOC BRASIL, Belo Horizonte/MG)</b>	
M514c	Meirelles Junior, Julio Candido de. Controladoria vista e revista [recurso eletrônico] / Julio Candido de Meirelles Junior. – Nova Xavantina, MT: Pantanal Editora, 2020. 87p.
	Formato: PDF Requisitos de sistema: Adobe Acrobat Reader Modo de acesso: World Wide Web Inclui bibliografia ISBN 978-65-991208-8-6 DOI <a href="https://doi.org/10.46420/9786599120886">https://doi.org/10.46420/9786599120886</a>
	1. Administração pública – Brasil. 2. Finanças públicas. 3. Controladoria. I. Título.
	CDD 658.151
<b>Elaborado por Maurício Amormino Júnior – CRB6/2422</b>	

O conteúdo dos livros e capítulos, seus dados em sua forma, correção e confiabilidade são de responsabilidade exclusiva do(s) autor (es). O download da obra é permitido e o compartilhamento desde que sejam citadas as referências dos autores, mas sem a possibilidade de alterá-la de nenhuma forma ou utilizá-la para fins comerciais.

**Pantanal Editora**

Rua Abaete, 83, Sala B, Centro. CEP: 78690-000.  
Nova Xavantina – Mato Grosso – Brasil.  
Telefone (66) 99682-4165 (Whatsapp).  
<https://www.editorapantanal.com.br>  
[contato@editorapantanal.com.br](mailto:contato@editorapantanal.com.br)

## APRESENTAÇÃO

As pesquisas em controladoria no Brasil estão em franco desenvolvimento e ressaltam um crescimento acelerado. O que se observava como inatingível em décadas anteriores é uma realidade em médias e pequenas empresas e em escritório de contabilidade que atuam utilizando a controladoria na rotina de empresas. O que era um mito hoje é uma realidade. Isso porque, em décadas anteriores houve um trabalho intenso de profissionais para a divulgação em revistas, como na revista Mineira de Contabilidade do CRCMG, dentre outras, que nos proporcionou a oportunidade de publicações de nossos trabalhos, bem como palestras realizadas em diversos estados sobre o assunto.

Estes capítulos resgatam um grupo de ideias que foram divulgadas e que ajudaram a cooperar para o desenvolvimento da pesquisa em controladoria. É com grande orgulho que observo que contribuíram para um ciclo virtuoso de transformação para a construção da controladoria em diversas empresas a partir de leitores, alunos e ouvintes.

Acreditamos como verdadeiro o caminho trilhado para essas pesquisas e para a difusão de conhecimento, no que se nutriu como ideal, trabalhamos nele com vigor para trazer bases para as gerações dos futuros pesquisadores.

Aos aficionados pela controladoria, estudiosos e pesquisadores o que digo para vocês: “*sonhem bem alto*” e trabalhem para transformar esses sonhos em realidade, lembrando-se sempre que uma grande caminhada se inicia no primeiro passo e nunca duvidem da capacidade de empreender. Trabalhem com fervor e empreguem toda a força que achem dentro de si mesmos. Nada é de graça, por isso estejam sempre firmes no caminho que escolheram, tenham muita fibra, obstinação e uma crença inabalável.

Não esmoreçam, mas vivam os seus sonhos e transformem a realidade em sua volta para produzirmos um mundo melhor para a sociedade e as gerações vindouras.

Sejam pessoas valorosas, pesquisadores e estudantes de peso, busquem o conhecimento e não se omitam diante da vida. Os seres humanos nasceram para serem dinâmicos é o que nos cobra a evolução, portanto não sejam inertes e passivo vivendo um mundo que outros construíram, construam suas próprias vidas e trabalhem para ajudarem a construir um Brasil melhor.

Professor Julio Candido de Meirelles Junior

## SUMÁRIO

<b>APRESENTAÇÃO</b> .....	<b>4</b>
<b>CAPÍTULO I</b> .....	<b>7</b>
A INFLUÊNCIA DO CONTROLLER NA GESTÃO ADMINISTRATIVA.....	7
INTRODUÇÃO .....	7
UMA ESTRADA SINALIZADA .....	10
O CONTROLLER.....	13
UMA NOVA VISÃO MUNDIAL .....	15
A FORMAÇÃO DO CONTROLLER E A REALIDADE EMPRESARIAL.....	15
AVALIAÇÃO E QUALIDADE DO ENSINO .....	18
ADMINISTRAÇÃO COM QUALIDADE.....	19
UM INSTRUMENTO NA GESTÃO ADMINISTRATIVA .....	21
GERENCIAMENTO E DESEMPENHO .....	22
ATTITUDE X COMPORTAMENTO .....	23
PERFIL DO CONTROLLER .....	24
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	25
BIBLIOGRAFIA DO CAPÍTULO.....	26
<b>CAPÍTULO II</b> .....	<b>27</b>
PLANEJAMENTO EMPRESARIAL NA CONTABILIDADE MODERNA.....	27
INTRODUÇÃO .....	27
QUALIFICAÇÃO PROFISSIONAL .....	28
DIRECIONAMENTO DE AÇÕES .....	30
SISTEMA DE CONTROLE GERENCIAL.....	33
INFORMAÇÕES GERENCIAIS E INFORMAÇÕES CONTÁBEIS.....	35
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	37
BIBLIOGRAFIA DO CAPÍTULO.....	37
<b>CAPÍTULO III</b> .....	<b>39</b>
A CONTABILIDADE GERENCIAL COMO FATOR COMPETITIVO .....	39
INTRODUÇÃO .....	39
NOVAS POSTURAS GERENCIAIS.....	39
A CONTABILIDADE E OS DIAGNÓSTICOS PRECISOS .....	42
FATOR DE SERVIÇO E FERRAMENTAS INDISPENSÁVEIS.....	43
A CONTABILIDADE NO TERRITÓRIO DA DECISÃO EMPRESARIAL .....	45
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	47
BIBLIOGRAFIA DO CAPÍTULO.....	47
<b>CAPÍTULO IV</b> .....	<b>48</b>
O CONTROLLER NA GESTÃO DO NEGÓCIO.....	48
INTRODUÇÃO .....	48
O CONTROLLER.....	50
UMA NOVA VISÃO MUNDIAL .....	51
UM INSTRUMENTO NA GESTÃO ADMINISTRATIVA .....	52
GERENCIAMENTO E DESEMPENHO .....	52
PERFIL DO CONTROLLER .....	53
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	53
BIBLIOGRAFIA DO CAPÍTULO.....	54

<b>CAPÍTULO V</b> .....	<b>55</b>
A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL: REALIDADE E INFLUÊNCIA CULTURAL.....	55
INTRODUÇÃO .....	55
A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL.....	57
A NECESSIDADE DE UNIFORMIZAÇÃO DE CONCEITOS E PROCEDIMENTOS .....	61
A LRF E O PROCESSO DE PLANEJAMENTO E ORÇAMENTO: PPA, LDO E LEI ORÇAMENTÁRIA.....	64
PROGRAMAÇÃO .....	65
UNIDADE.....	65
UNIVERSALIDADE .....	65
ANUALIDADE.....	66
ORÇAMENTO BRUTO.....	66
EXCLUSIVIDADE.....	66
CLAREZA E DISCRIMINAÇÃO .....	66
EQUILÍBRIO.....	67
RESERVA LEGAL.....	67
PRINCÍPIO DA NÃO VINCULAÇÃO DE RECEITAS.....	67
PUBLICIDADE.....	67
CRÉDITOS ADICIONAIS.....	67
CLASSIFICAÇÃO .....	67
CRÉDITOS SUPLEMENTARES.....	68
CRÉDITOS ESPECIAIS .....	68
CRÉDITOS EXTRAORDINÁRIOS .....	68
ABERTURA DE CRÉDITOS ESPECIAIS .....	68
ORÇAMENTO PROGRAMA.....	69
ORÇAMENTO PARTICIPATIVO .....	69
OBJETIVOS.....	71
SISTEMA ORÇAMENTÁRIO.....	71
PLANO PLURIANUAL .....	72
LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS .....	73
LEI DE ORÇAMENTOS ANUAIS.....	73
CICLO ORÇAMENTÁRIO.....	74
ELABORAÇÃO.....	74
ESTUDO E APROVAÇÃO.....	75
EXECUÇÃO .....	76
AVALIAÇÃO.....	76
A RESPONSABILIDADE FISCAL NO CONTEXTO DAS RELAÇÕES FEDERATIVAS .....	77
O PAPEL DA LRF NO EQUILÍBRIO FISCAL E NA GESTÃO PÚBLICA NOS ESTADOS E MUNICÍPIOS.....	79
TRANSPARÊNCIA, CONTROLE E FISCALIZAÇÃO DAS FINANÇAS PÚBLICAS.....	80
O PAPEL DOS TRIBUNAIS DE CONTAS.....	82
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	84
BIBLIOGRAFIA DO CAPÍTULO.....	85
<b>ÍNDICE REMISSIVO</b> .....	<b>86</b>

# CAPÍTULO I

## A INFLUÊNCIA DO CONTROLLER NA GESTÃO ADMINISTRATIVA

### INTRODUÇÃO

O capítulo esclarece que a sociedade moderna, bem como as empresas do novo milênio, necessita de uma estrutura organizacional bem delineada para a sua sobrevivência.

Nesta nova ótica observa-se que as empresas necessitam de um órgão interno cuja finalidade seja a garantia de informações adequadas ao processo decisório, colaborando de uma forma holística com os administradores e gestores na busca da eficácia gerencial.

Apresenta como pressuposto a necessidade de um controle em todo o sistema de gestão e um monitoramento eficiente por um profissional de Controladoria. Enfoca a importância, a origem e a influência da Controladoria no planejamento e no controle operacional, a sua responsabilidade e o seu valor.

Evidencia a necessidade do uso da Controladoria na atualidade, a importância de uma boa formação do profissional de Contabilidade e a realidade empresarial, as suas características e o perfil desejado para o *Controller*, que é o profissional da Controladoria. Demonstra que existe um novo mercado para o profissional da Contabilidade na atualidade que estiver preparado para essa questão.

Neste contexto relembro que quando algumas pessoas me procuraram e pediram informações sobre o valor da Controladoria e como fariam para implantar este sistema, pensei na importância deste para os contadores modernos, neste novo nicho que se abre para aumentar a confiança dos empresários na classe contábil e amparado pelas normas do CFC.

Percebe-se que a sociedade moderna, bem como as empresas do novo milênio, precisam de uma estrutura organizacional bem delineada para a sua sobrevivência. Nesta nova ótica observa-se que as empresas necessitam de um órgão interno cuja finalidade seja a garantia de informações adequadas ao processo decisório, colaborando de uma forma holística com os administradores e gestores na busca da eficácia gerencial.

Neste viés o planejamento empresarial requer uma ferramenta de grande relevância para o controle de gestão, pois, a cada dia que passa o fluxo de informações dentro de uma empresa fica maior e mais complexo, tornando difícil a tomada de decisão.

A empresa moderna precisa de um contador ativo no sistema, nos processos, gerando informações para servirem de base para tomadas de decisões.

Este profissional necessita estar atualizado empregando os seus esforços na busca do conhecimento para ampliar sua competência e traduzi-la em benefícios do cliente e da sociedade.

O sistema organizacional moderno, que quer sobreviver, competir e expandir necessita de profissionais que consigam ter uma visão ampla, aplicando princípios sadios, que abrangem todas as atividades empresariais, desde o planejamento inicial até a obtenção do resultado final.

Este novo papel abre uma nova frente de trabalho que está além das aplicações rotineiras da Contabilidade, colocando o contador em uma nova postura junto ao seu cliente, para estabelecer estratégias para melhorar os pontos fortes e fracos e nortear uma nova rota a seguir.

Este novo cenário permite a utilização de ferramentas que irão tornar disponível ao tomador de decisões, as informações necessárias para aumentar o controle e o conhecimento do seu negócio, bem como demonstrar o efeito de cada componente de custo ou receita na análise dos resultados empresariais.

Um novo mercado nasce com essa nova fase de desenvolvimento do país, onde as empresas precisam concentrar todos os seus esforços na tarefa de reduzir desperdícios e, por conseguinte aumentar a produtividade, a rentabilidade e agregar valor aos seus produtos.

Este novo profissional deve criar e manter uma estrutura precisa para medir as possibilidades da empresa perante as realidades externas, fixando objetivos, estabelecendo políticas básicas, apoiando a elaboração de organograma com responsabilidades definidas para cada cargo dentro da organização, estabelecendo padrões de controle, desenvolvendo métodos eficientes de comunicação e um sistema de relatórios que permita o controle do sistema de forma racional e com baixo custo.

Na atualidade, não só as grandes empresas precisam desses serviços, as médias e pequenas devem utiliza-lo também. Os escritórios tradicionais precisam estar preparados para esse novo mercado oferecendo serviços especializados em Controladoria.

É papel fundamental de um contador orientar seus clientes para a sua importância, pois muitas vezes nas pequenas e médias empresas, os sócios preocupados com a atividade

fim, esquecem-se da atividade meio e de seu gerenciamento, podendo em alguns casos produzir um baixo rendimento que pode ser fatal para a continuidade da empresa.

Uma nova era se abre para a Ciência Contábil e para a Controladoria; a mera mensuração de eventos econômicos passados nas organizações, dentro da tradicional Contabilidade, já não mais satisfaz as necessidades atuais. As empresas modernas necessitam de um novo sistema que possibilitem uma visão holística interna e do mercado competitivo.

É preciso ampliar a visão atual para perspectivas ainda maiores, que requerem um novo entendimento, uma nova ótica social e humana, ampla e voltada para uma nova consciência vivenciada nas novas tendências e na velocidade exigida pela concorrência e ao mesmo tempo por uma sociedade que se deslumbra com o novo.

A visão no contexto global mudou, é necessário mudar, migrar de uma visão antiga do Contador, que já não é mais um simples funcionário, mais sim um analista voltado para a nova face da Contabilidade, que tende a se mostrar observador dos fenômenos patrimoniais com uma ótica de relações gigantescas e não mais aquelas restritas do passado.

É necessário que se inicie um processo de atualização nas empresas contábeis, com investimentos em recursos humanos para que melhorem o desempenho das atividades que permitirão uma alavancagem no processo contábil e permita uma melhor qualidade de serviço para o cliente.

A sociedade moderna, bem como as empresas do novo milênio, precisam de uma estrutura organizacional bem delineada para a sua sobrevivência. A Contabilidade permite uma visualização de toda empresa, com todo o seu cabedal de informações pode de maneira consciente e natural traduzir todas as informações necessárias do entorno empresarial para que se possa obter subsídios para um ótimo gerenciamento de qualquer instituição.

Apesar de muitos contadores serem pessimistas quanto a essa empreitada, este é um novo mercado, um novo quadro que se mostra, se desponta, sendo necessário que os Contadores se aproximem de maneira inteligente, com atitude positiva e um desejo de contribuir e apoiar as mudanças, traduzindo toda a sua capacidade e talento para uma nova perspectiva que é necessária para a sua sobrevivência, para a do País e que garanta a competitividade das empresas nacionais nos mercados externos. Este momento pode ser compreendido olhando-se para o passado, mas a nova realidade só pode ser vivida olhando para o futuro, para os novos mercados e para a vitória que nos assedia.

Este é o nosso quintal, é necessário que o contador tenha orgulho e acredite nessa realidade e que possam transforma-las em situações potenciais de negócios.

É necessário esclarecer que a importância de nossa profissão está escrita na história, vem margeando a trilha da evolução humana. Em todo o processo histórico a Contabilidade tem acompanhado o homem em sua mudança e em seu desenvolvimento, pois é uma das ferramentas da construção da raça humana.

Neste novo momento, nesta nova ótica observa-se que as empresas necessitam de um órgão interno cuja finalidade seja a garantia de informações adequadas ao processo decisório, colaborando de forma holística com os administradores e gestores na busca da eficácia gerencial.

## **UMA ESTRADA SINALIZADA**

O mundo está em evolução contínua e dinâmica e percebe-se que a vida está a cada dia mais difícil. O novo século iniciou com mudanças radicais. As incertezas dos acontecimentos do amanhã, em todos os níveis, geram expectativas em todos os setores. A velocidade está sendo imposta a todos os segmentos da sociedade e a competição está cada vez mais acirrada, a sociedade temerosa dos acontecimentos futuros, as empresas preocupadas com o mercado e com as exigências de uma sociedade cada vez mais havida por tecnologia, inovações e preços baixos.

Quando se fala em velocidade de transformação e necessidade de adaptação, pode-se comparar todos esses elementos a uma autoestrada, onde veículos de todas as marcas, potências e classes estão se dirigindo a algum lugar. Quando se refere a direções, pode-se dizer que todos irão de um ponto A para um ponto B e neste momento podemos fazer a seguinte pergunta: todos chegarão? A qual custo? A que tempo? Com qual eficiência? Com ou sem lucro?

Com um simples exercício de imaginação pode-se comparar esses veículos a empresas. Observa-se que existirão veículos leves, pesados, ligeiros e prontos para todos os tipos de manobras. Quando o motorista observa ao seu lado um carro mais rápido passando e em segundos tomando a dianteira percebe ser este mais ágil e com uma condição melhor de desempenho. Observa-se às vezes um grande caminhão passando ao seu lado carregado de veículos leves, pode-se compara-la as empresas multinacionais e grandes conglomerados de empresas, são grandes e ágeis levam no seu arcabouço um sistema complexo que permite uma rápida integração e manobras radicais que permitem a sua eficiência e competência.

São situações que permitem uma visão de uma realidade empresarial, local e mundial. Ao longo dessa estrada pode-se passar diante de carroças e veículos especiais, todos com um propósito, chegar ao seu destino, dentro de suas possibilidades.

Como chegarão? Essa é a pergunta crucial. Todos dependem de um plano, de um sistema de controle, de uma base de informações, de mapas, suportes e qualidades que permitirão atingir seus objetivos.

Quando se verifica que o motorista pode ser comparado ao “*Controller*” de uma empresa moderna e eficaz, verifica-se que este tem uma grande missão. Visualizar os instrumentos do seu trabalho, estar ciente das dificuldades, “de olho na estrada,” sempre em frente, olhando para trás em seus retrovisores e se mantendo atualizado de onde está e para onde está indo, acompanhando os veículos ao redor, quem está vindo em alta velocidade, quem irá ultrapassá-lo. Este deve estar ciente da pista onde desenvolve seu trabalho, de sua qualidade, de sua capacidade de absorver velocidade, aceleração, frenagem e derrapagens seguras. Deve estar consciente em todos os momentos e sentidos.

Adentramos a uma nova era onde a cultura com base na busca constante da qualidade total, em todos os níveis, seja no cotidiano laboral, seja na vivência dos grandes centros corporativos, traz como consequência o surgimento de inúmeras situações que necessitam técnicas de controle, para auxiliarem nas tomadas de decisões.

Este é o novo mercado para o Contador moderno que se desponta para na nova realidade da classe e para a quebra de paradigmas, que devem ficar no passado, mas que sirvam de lição para aberturas de novas ideias, pesquisas, reflexões e posturas profissionais.

Os avanços tecnológicos trouxeram no seu arcabouço uma grande preocupação com a vida diária das empresas e quanto ao seu futuro. A ampliação do comércio entre os países traz uma nova interdependência ainda não aceita pela maioria das populações. As fronteiras se dinamizam e a TV torna as culturas próximas, a perda da identidade dos povos torna-se cada vez mais inevitável.

Quanto maior o movimento entre os povos, maior se torna a complexidade das relações. A necessidade das padronizações se torna evidente, principalmente no campo da Contabilidade, as empresas multinacionais precisam padronizar seus balanços.

Verifica-se que a Contabilidade está a passos largos, embora aquém da necessidade imposta pela velocidade das transformações mundiais. É necessário o repensar este momento, esta nova fonte de riquezas, este novo ciclo social que se abre para a Contabilidade moderna de uma forma repleta de oportunidades que certamente permitirá uma nova visão para a classe bem como a reestruturação do ensino, a sua continuidade, pesquisa e extensão das universidades.

Quando se volta ao passado, verifica-se que a Contabilidade evoluiu de forma surpreendente. Como ciência social quanto às suas finalidades e como metodologia de mensuração o seu crescimento foi extraordinário, principalmente hoje com a informática.

O conhecimento contábil adquiriu novas formas, a partir do rompimento das barreiras dos ambientes restritos das empresas, se conectando com fatos externos, oferecendo respostas às necessidades de informações dos dirigentes das empresas, ampliando uma nova dimensão para Contabilidade, iniciando um novo ciclo.

Uma nova situação se coloca diante das organizações, a nova era que se inicia globalizada pela concorrência, pelas incertezas, pela busca do conhecimento e pela dinâmica futurista de um novo mundo que se vislumbra, com novas tendências e necessidades. Uma porta se abre diante dos velhos paradigmas, uma nova dinâmica surpreende a todos e colocam em “xeque” situações passadas do velho código.

Observa-se que os antigos conceitos estão perdendo campo para nova mentalidade de um novo tempo, mais veloz e mais eficaz. Foi dado um grande passo para a Ciência Contábil e para a Controladoria, a mera mensuração de eventos econômicos passados nas organizações, dentro da tradicional Contabilidade, já não mais satisfaz as necessidades atuais.

A nova tendência contábil exige uma ótica ampla para se observar, um novo modelo científico. Para suprir essa demanda de conhecimento surge uma nova corrente, que veio para ajudar a viver a nova Contabilidade, o Neopatrimonialismo.

A Contabilidade abre uma nova porta em seus estudos, preocupando-se com os fatos que provocam influências no patrimônio, sob a ótica de uma eficácia holística, correlativa, em regime de interação, especialmente no que tange aos mundos social e ecológico.

Segundo Sá (2000) “A doutrina neopatrimonialista, como já foi referido, foca como uma das funções específicas do patrimônio a de “socialidade”, dentre as demais de “liquidez”, “resultabilidade”, “estabilidade”, “economicidade”, “produtividade”, “invulnerabilidade” e “elasticidade”.

Observa-se que uma nova ferramenta se abre para os profissionais que atuam hoje na Controladoria, onde qualquer empresa ou organização necessita de instrumentos para equacionar soluções, para pensar estrategicamente, introduzir modificações, atuar preventivamente, seja gerando ou transmitindo conhecimentos, ou tendo uma visão ampla de toda a cadeia de produção.

É o momento holístico onde o motorista da autoestrada usando de todo instrumental que lhe é outorgado controla o seu veículo, se mantém na pista, na rota, cumpre os prazos e vigilante guia o seu veículo na estrada da concorrência.

Este momento, com as ferramentas existentes o *Controller* se destaca na realização de seu trabalho, munido de uma formação sólida contábil administrativa, que lhe permite uma visão diferenciada de outros profissionais. Ele sabe o porquê, conhece as técnicas, as mensurações, as leis, os ciclos, as ferramentas. Esse diferencial proporciona um novo momento para Contabilidade brasileira, mas é preciso estar pronto para adentrar ao mercado que se abre, com coragem, garra e força de vontade para suprir as necessidades de controle das organizações que com certeza refletirão em um novo amanhã sólido para a nossa nação.

## O CONTROLLER

Das atribuições privativas dos Contabilistas em seu segundo artigo, nasce uma nova perspectiva para as organizações, surge a figura do *Controller*. A responsabilidade da garantia da missão da Controladoria fica a ele confiada. O zelo pela continuidade da empresa, bem como todo o processo de otimização para que esta consiga obter um resultado global satisfatório as suas necessidades. É o responsável pela Contabilidade gerencial, pelo sistema de informações gerenciais, pelo orçamento e avaliação das informações geradas pela Contabilidade de forma que os gestores de qualquer empreendimento possam tomar decisões corretas, municiados pela qualidade de informações fornecidas pela Controladoria.

A arte da Controladoria originou-se na Inglaterra, com um grande desenvolvimento na área pública, se deslocando para os Estados Unidos da América, atingindo um grande desenvolvimento nos grandes conglomerados comerciais e se espalhando para o mundo.

O termo *Controller* não existe em nosso dicionário, este vem sendo utilizado na área comercial e empresarial através da influência americana na atualidade.

A importância do *Controller* e da Controladoria se faz presente em qualquer sociedade, pois essa, para sua sobrevivência, necessita de uma estrutura organizacional. Por sua vez, estas sociedades necessitam de um órgão interno cuja finalidade seja a garantia de informações adequadas ao processo decisório, colaborando de forma holística com os administradores e gestores na busca da eficácia gerencial.

As funções variam de empresa para empresa, de forma que a estrutura organizacional pode ter algumas variantes. No tocante ao nome *Controller*, em muitas organizações é legado ao chefe da Contabilidade. Independente da estrutura de trabalho, as suas atribuições básicas estão ligadas ao planejamento. O termo designa o executivo titular da Controladoria que tem a tarefa de controlar ou verificar todas as contas da empresa, desenvolver as atividades envolvendo planejamento, execução, controles e análises do desempenho da gestão. Estas funções estão dispostas de maneira que possam integrar ações e metas aos objetivos gerais

da empresa, para que se possa estabelecer um plano de ação integrado, interligando ações com revisões e avaliações constantes, dentro das modernas técnicas de gerenciamento.

A razão de se utilizar profissionais da Contabilidade para a tarefa de *Controller* é simples, pois os Contadores têm conhecimento de todas as operações que são realizadas na empresa, as leis existentes no país e desta forma com a formação adequada e com a competência preparatória do curso de Ciências Contábeis, estes estão capazes de idealizar ideias, propor projetos, soluções e tem uma facilidade natural de enxergar as dificuldades como um todo e propor soluções inovadoras para as questões.

Este profissional deve estar atento ao resultado do planejamento, que deve ser checado de forma a garantir que as atividades estejam de acordo com o planejado. Os padrões devem ser revisados constantemente de forma a garantirem a eficácia do sistema. Esta garantia está relacionada com o controle propriamente dito.

Outra atividade está relacionada com a atuação do *Controller*, a elaboração e interpretação das informações geradas pelo sistema, de maneira que estas sejam inteligíveis aos gestores para o processo de tomada de decisão.

Muitas outras funções estão em sua competência, como a administração e a supervisão de tarefas-chaves para o desempenho da organização, bem como a manutenção de todo o processo contábil, controle de custos e demais atividades inerentes às Ciências Contábeis e suas aplicações como controlar ou verificar todas as contas da empresa, desenvolver as atividades envolvendo planejamento, execução, controles e análises da performance da gestão, atender a demanda crescente de mais eficiência e controles sobre o capital investido, os riscos do negócio, a carga tributária incidente em cada segmento, os custos de produção, o valor agregado de cada produto, a qualidade do produto, o *market share*, as tendências e perspectivas do mercado, os lucros agregados aos sócios, o capital de giro próprio e de terceiros, os investimentos a curto e a longo prazo, a produtividade, a eficiência da produção, a ociosidade e as perdas da produção, os custos, volumes, vendas, os pontos de equilíbrio.

Observa-se que a Controladoria não está relacionada apenas ao sistema contábil da empresa, mas está intimamente relacionada com todo o processo de gestão, envolvendo o planejamento, o controle, permitindo um fluxo de informações e interações necessárias ao cumprimento da missão, da continuidade da empresa bem como toda otimização de resultados.

Desta maneira o profissional de Controladoria deve estar preparado, com uma formação direcionada, com um domínio pleno de conceitos utilizados em áreas afins como

a Administração, Economia, Estatística, Contabilidade, Informática, dentre outras, que serão um diferencial para ajudá-lo a levar a empresa à eficácia.

## **UMA NOVA VISÃO MUNDIAL**

As normas internacionais da série ISO 9000 trouxeram um impacto positivo e aprimorou o que se fazia sobre a qualidade, produtividade e competitividade. Neste contexto o aprimoramento continua e com um impacto relevante da série ISO 14000.

Trata-se das normas sobre gestão ambiental, publicadas pela organização Internacional para a Normalização. Sendo esta, a associação da excelência tecnológica com a consciência da população para as questões de preservação da natureza. Esta sendo, também, a forma mais prática, direta e eficiente para associar o que de melhor se exige de uma empresa frente à imagem institucional, com seus esforços de marketing.

As normas ISO 14000 poderão se constituir em novas barreiras não tarifárias ao comércio internacional. Como os nossos empresários devem se preparar para isso? Com um pequeno exercício de imaginação, é possível ampliar o significado dessa preocupação para o nosso imenso país, poderemos visualizar a dimensão gigantesca do problema que nos irá afetar ao longo dos anos. Sem dúvida, um grande problema.

Embora complexa, a solução existe, está ao nosso alcance, constituindo-se no grande desafio à nossa capacidade de criar desenvolvimento sem degradar o meio ambiente.

Internamente, devemos reconhecer a necessidade de mudança na postura de uma comunidade nacional que se acomodou com a arraigada crença no Estado todo-poderoso e na responsabilidade única dos governos. Em outras palavras, o conceito da cidadania, em seu sentido mais abrangente, tem sido pouco cultivado.

Neste viés é preciso ter postura proativa e adotar novas posturas integrando metodologias num processo educacional sistêmico, no treinamento e desenvolvimento do Recurso Humano, onde a referência que se deve tomar nestas transformações é a de que estamos em um estágio dinâmico voltado para o posicionamento da concorrência, por meio de um ciclo de aprendizado e de postura estratégica a cada dia analisado e submetido ao crivo da Controladoria.

## **A FORMAÇÃO DO CONTROLLER E A REALIDADE EMPRESARIAL**

A partir da realidade de nossas escolas e os resultados obtidos na linha do tempo, no Exame Nacional de Curso (Provão), bem como o Exame de Suficiência, verifica-se que as

respostas obtidas nestes testes mostram um fato bem aquém do desejado. Este fato vem alertar a sociedade para o nosso futuro, para a classe Contábil e para o destino de nossa nação.

A análise das questões envolvidas abre uma nova oportunidade para a adequação de métodos diferenciados que possam revolucionar e minimizar os efeitos indesejáveis. As respostas às perguntas envolvidas e a fatídica pergunta: por que a universidade está aquém das necessidades do mercado, vem de encontro às necessidades do repensar o ensino tradicional. Segundo Franco Jr (1993, p.571), qualquer programa de educação e treinamento para profissionais Contábeis deve incluir:

- O padrão mínimo de conhecimentos gerais que serão exigidos do indivíduo que pretenda habilitar-se profissionalmente;
- O conteúdo teórico dos estudos e exames;
- O padrão dos exames que conduzem à habilitação;
- As exigências de experiência prática.

Com este patamar mínimo e com relação ao mercado de trabalho, pode-se abrir novas questões impostas pelo cotidiano laboral de nossas empresas e as suas relações com a sociedade, de forma a evidenciar níveis superiores de melhoria para o sistema.

As instituições de ensino precisam entender que as empresas da atualidade alicerçadas na concorrência exigem uma boa base escolar, inglês fluente e conhecimento de informática.

As empresas buscam além do óbvio da formação escolar, outras atitudes, como: iniciativa, persistência, comunicação, trabalho em equipe, flexibilidade, raciocínio analítico.

Neste sentido entende-se que uma das funções da escola é preparar para o mercado, e essa formação, deve prever não apenas conteúdo, mas também atitudes.

As instituições devem surpreender e ensinar o que os alunos não sabem, muitas vezes até porque as escolas não ensinam. A atualidade, a realidade do mercado não exige apenas conhecimento, avalia-se hoje a capacidade de aliar atitude e conhecimento. Por isso, são medido empreendedorismo, criatividade, equilíbrio emocional, trabalhos comunitários, até em alguns casos, a intuição.

Giovannini (2002, p. 23) enfatiza que a globalização da economia abriu um grande mercado para o profissional da Contabilidade, mas desde que esteja apresentando um serviço de qualidade. Continua afirmando que é muito difícil um profissional altamente qualificado, se não existir qualidade no ensino.

Percebe-se a teoria contábil evolui juntamente com o próprio mercado de trabalho e este exige profissionais cada vez mais qualificados.

Observa-se que as faculdades com nota “A” no Exame Nacional de Curso (Provão) ou nota 5 no Exame Nacional de Desempenho dos Estudantes (Enade) apresentavam um diferencial que permitia aos alunos obter novos subsídios para a sua formação, para a solução de problemas e para a resolução de questões não só doutrinárias, mas de origem prática e de conteúdo como o dos exames mencionado.

Um dos primeiros aspectos que devem ser abordados quando se pretende analisar a questão proposta, está relacionado com a necessidade de um maior nível de seleção dos pretensos alunos ao curso de Contabilidade.

A segunda questão se refere ao preparo dos professores que ministrarão os cursos nestes estabelecimentos. Muitos são oriundos apenas de formação acadêmica e estão fora da realidade prática empresarial.

Uma boa opção para esta questão seria mesclarem-se professores com bom conteúdo acadêmico, Mestres e Doutores e incentivar os profissionais de origem empresarial e funcionários de empresas do ramo de Contabilidade a se reciclarem para a docência, de forma que se possa trabalhar com professores com profundo conhecimento científico contábil e prático contábil.

Outro aspecto a ser abordado é a identificação correta dos conteúdos ministrados, a metodologia adequada e a comprovação da perfeita distribuição deste no ano letivo e a integralidade ministrada.

Um dos problemas do aprendizado de uma forma geral é que o aluno não vê o professor aprender e ensinar como desenvolver uma pesquisa junto com os alunos, levantar um tema onde o grupo todo descubra juntos os resultados. A realização neste contexto poderá abrir uma frente que irá formar cidadãos aptos para estudar e aprender pelo resto da vida, porque estudar deixa de ser uma obrigação para ser uma devoção impulsionada pela curiosidade. Quem aprende pela curiosidade jamais têm preguiça.

Outro ponto de grande interesse objetivo é a necessidade de laboratórios de prática profissional para embasamento de todo conteúdo ministrado, onde o aluno deverá aprender com uma sequência lógica que o permita abrir uma empresa, com todos os seus detalhes e adentrar ao seu dia a dia de forma a analisar as práticas envolvidas de acordo com a realidade funcional e a teoria acadêmica.

As faculdades podem optar pelo processo de incubação de empresas, que facilitarão os alunos obterem tecnologia para o desenvolvimento de seus projetos. Existem diversos centros de incubação de empresas no país, como o Centro Regional de Inovação e Transferência de Tecnologia (CRITT), da Universidade Federal de Juiz de Fora.

Desta forma permite-se ao aluno uma interação da realidade laboral com as doutrinas acadêmicas e ainda abrem as portas para uma grande oportunidade empresarial.

As escolas que optarem por esta qualificação pode gerar um fluxo de mão de obra para serviços contábeis que podem ser canalizados para objetivos sociais através das empresas juniores ou empresas incubadas, administradas pelos próprios alunos com a supervisão de professores experientes. Estas empresas podem englobar todos os ramos do ensino universitário, tornando-se polos de aprendizado, distribuição de conhecimentos, apoio social, geração de divisas, empregabilidade futura e fonte de divulgação da universidade envolvida.

Uma grande fonte de aprendizado prático é através do estágio supervisionado, que pode ser feito através de convênio com instituições privadas e empresas, que permitam a inclusão do aluno no mercado de trabalho supervisionado por professores e monitores das próprias empresas.

As propostas naturais para a nova metodologia de ensino evidenciam uma antiga questão, estabelecida nas diretrizes curricular propostas pelo governo para o curso de Ciências Contábeis. Existe a necessidade de centrarem-se esforços para uma formação holística, bem fundamentada cientificamente, juntamente com uma intensificação das aulas práticas e estágios conforme descrito acima.

Esta formação permitirá que o aluno, o futuro profissional da Contabilidade possa ter subsídios para o seu trabalho, pois este executando atividades, acompanhando o controle de gestão de uma entidade, aprenderá de maneira natural, acompanhando o desenrolar das atividades laborais numa empresa, verificando o seu andamento, acompanhando os procedimentos e verificando se estão sendo realizadas conforme estabelecidas pela administração.

## **AVALIAÇÃO E QUALIDADE DO ENSINO**

A continuidade de qualquer instituição depende, na maioria das vezes, de todo sistema de interpretação e análise dos fatos e informações que dão suporte ao planejamento e a gestão, que permitirão o desenvolvimento de atividades e subsidiarão o futuro da entidade, em segurança, perfeita operacionalidade, nos padrões éticos e morais que lhe são peculiares.

Uma instituição de ensino além de sua função social é uma empresa que deve estar alicerçada sobre moldes empresariais, suportada por indicadores econômicos que lhe dê

garantia de lucratividade. Deve estar direcionada para objetivos precisos diante de sua proposta de fornecimento de bens e serviços.

As organizações necessitam de uma missão que determine e direcione para o cumprimento das suas propostas, decorrentes de sua capacitação, das necessidades de terceiros e dos anseios da sociedade.

Toda organização precisa de um sistema de garantia de qualidade, eficiência e cumprimento de suas propostas, garantindo um retorno de maneira que esta retroalimentação permita subsídios para análise e correção dos procedimentos para a correção dos desvios e a volta a sua normalidade. Meirelles Jr (2003, p.15)

As instituições de ensino como qualquer outra empresa precisam praticar o controle de qualidade, para garantia de cumprimento de seus padrões, qualidade de seus serviços e eliminar as interferências e a causa fundamental de qualquer resultado indesejável de um trabalho.

Quando se volta para o estudo das instituições educacionais, verifica-se uma dificuldade para avaliar os fatos, pois as medidas de desempenho apresentam realidades diferentes das empresas industriais e do cotidiano empresarial.

Avaliando-se as instituições de ensino, verifica-se que os resultados são diferentes das empresas, uma se foca nos processos de ensino e aprendizagem a outra em resultados que são mensuráveis. A questão da avaliação educacional é diferenciada e deve ser tratada de forma especial.

Para garantia do perfeito funcionamento da instituição os seus dirigentes em suas tomadas de decisão devem estar embasados no sistema de avaliação, planejamento e controle, focalizados nos processos, circunstâncias e conseqüências.

## **ADMINISTRAÇÃO COM QUALIDADE**

Quando se fala em qualidade, deve-se pensar e vivê-la, exercitando de forma que esta seja uma realidade no cotidiano. O controle para se atingir o fim esperado nesta questão, deve ser focado em todas as pessoas da organização, de maneira que todos os níveis hierárquicos estejam envolvidos no processo e sejam partícipes da ação. Para este entendimento é preciso focar o controle como um conjunto de informações e consequentes ações que permitam manter o curso das operações para rumo desejado. Qualquer desvio desta realidade deve ser imediatamente detectado, mensurado, identificado para que se possa investiga-lo e obter as causas desse desvio, sendo então corrigido de forma rápida e eficiente.

Comparando uma escola com uma empresa e envolvendo os padrões para a garantia da qualidade, verifica-se que todos devem gerenciar as suas atividades, o diretor, professores, supervisores, secretários, todos são gerentes.

Cada indivíduo deve estar voltado para busca constante da qualidade, se auto inspecionando de forma que no final da cadeia todo o processo seja vistoriado e se tenha a garantia da qualidade almejada.

A necessidade de sobrevivência no mundo moderno direciona as organizações para o atendimento de padrões de eficiência e eficácia que assegurem alto nível de qualidade, no trabalho, nas relações interpessoais, na interação da instituição com o seu entorno e as células sociais.

A busca da qualidade envolve uma modernização e revisão dos procedimentos administrativos de apoio da instituição, melhoria na capacidade de gestão, rapidez na identificação de problemas, maior agilidade na apuração dos resultados, nas tomadas de decisão e no controle de recursos e eliminação de desperdícios.

O processo de avaliação e busca de qualidade apesar de envolver uma grande complexidade, é um aparato de grande importância para a instituição, pois envolvem relações tecnológicas, desenvolvimento de procedimentos, pesquisa e uma consequente elevação da qualidade do ensino ministrado e capacitação dos envolvidos na instituição.

A avaliação é um processo de suma importância para os gestores, pois fornece subsídios para o controle da qualidade dos serviços prestados. Além da área de ensino permite o controle dos custos envolvidos e fortalece a autoridade para se tomar decisões alicerçadas e fundamentadas na realidade local, norteando com segurança a direção de investimentos e ações de longo prazo e estratégias diferenciadas.

Esse instrumento para cumprir com fidedignidade o seu desígnio, deve ser amplo e abrangente, permitindo medir o desempenho de todas as atividades e áreas de conhecimento, de forma a abarcar todo o ensino e áreas de apoio.

Segundo Munaier (2001, p.17) o ensino brasileiro está mudando e essas mudanças estão na medida exata do pensamento dos administradores, que deverão admitir ideias para encontrar soluções que possam torna-lo mais eficiente. É preciso mudar e adotar novas posturas, investir no treinamento e no desenvolvimento do recurso humano necessário para o empreendimento. Meirelles Jr (2003, p.14)

Grandes são os desafios para a gestão do ensino quando propõe oferecer uma educação de qualidade para a sociedade. Estes devem ser encarados de forma consciente e

alicerçados em bases sólidas que permitam o seu crescimento e disseminação em toda instituição.

## **UM INSTRUMENTO NA GESTÃO ADMINISTRATIVA**

As alterações econômicas ocorridas no Brasil e no mundo nos últimos tempos provocaram mudanças importantes no cenário empresarial, tornando-se necessária a reciclagem dos profissionais da área de Controladoria e demais áreas financeiras.

Percebe-se a necessidade de um aprofundamento nas questões gerenciadoras de negócios próprios do controlador moderno, envolto não somente na visão contábil, mas econômica, jurídica e institucional, tendo contato com as mais recentes técnicas metodológicas disponíveis. A necessidade de um aprimoramento para a Controladoria vem da necessidade da visão real do negócio no seu dia a dia e no acompanhamento e desenvolvimento das atividades da organização que permitem verificar se as ações estão sendo realizadas conforme o estabelecido pela alta administração.

A grande necessidade de um acompanhamento mais ágil e aprofundado do desempenho econômico-financeiro das empresas, devido ao cenário globalizado e altamente competitivo em que estamos vivendo, faz com que seja imperativa a criação de departamentos de Controladoria e Gestão nas empresas, sejam elas no campo industrial ou em qualquer negócio.

Contando com profissionais altamente qualificados, estes departamentos têm por objetivo a elaboração de relatórios gerenciais bastante detalhados, procurando fornecer aos empresários uma visão clara, real e objetiva do desempenho de suas empresas.

A cadeia agroindustrial deve estar perfeitamente delineada em todos os seus aspectos. Cada etapa deve ser cuidadosamente analisada, seja nos insumos, no processamento, na distribuição, até o cliente final deve ser detalhadamente estudada e analisada nos mínimos detalhes.

Utilizando-se de técnicas de Análise de Demonstrativos Contábeis, Contabilidade de Custos, Administração Financeira, Técnicas administrativas e de gestão, o Departamento de Controladoria e Gestão exprimirá os números da Contabilidade para um formato acessível, que irá proporcionar a sua utilização nos relatórios gerenciais como instrumento para a tomada de decisões conscientes, dentro do novo enfoque e tendências desta nova era globalizada.

## GERENCIAMENTO E DESEMPENHO

A atualidade e a modernidade exprimem um cenário de competição exacerbada em todos os setores da atividade econômica; neste ínterim apenas as empresas que conseguem colocar no mercado produtos e serviços de qualidade, ao preço que o mercado está disposto a pagar, têm sobrevivido.

Verifica-se que as margens de lucro das empresas estão cada vez menores, só podem ser maximizadas através de um rigoroso controle sobre todo o processo administrativo e produtivo, onde custos e despesas precisam ser controlados de forma racional e inteligente, para que se tenha muita agilidade na tomada de decisões.

A Controladoria tem a responsabilidade sobre todos os instrumentos de controle de gestão operacional, opina diretamente junto aos gestores, pois tem interesse e responsabilidade pela eficiência do sistema de controles operacionais. Esse interesse é ligado a avaliação de esforços direcionados para o atingimento das metas propostas pela alta administração da empresa, avaliando passo a passo e fornecendo as informações que darão suporte à tomada de decisão pelos gestores. Estas informações disponibilizadas tem a finalidade de alocar recursos necessários aos departamentos, como recursos humanos, físicos e financeiros para o cumprimento da missão da empresa.

Nesse sentido cabe a Controladoria empenhar todos os seus esforços para ajudar a empresa a manter os seus processos sob controle, e em caso de falha nos processos, ela deve dar o suporte necessário para garantir a sua volta à normalidade, buscando com isso um aprendizado para o sistema organizacional e em seguida padronizando esses resultados para resguardar a sua continuidade e manter a empresa dentro dos padrões estabelecidos pelos gestores.

Desta forma a Controladoria deve estar ligada diretamente com a eficiência das informações e dos controles, construindo indicadores de desempenho financeiros e não financeiros, para avaliar os controles da organização e garantir a eficiência de todo o processo. É considerado um suporte indispensável na tomada de decisões. As informações geradas por este órgão devem estar sempre “*online*” e confiáveis para auxiliar neste processo que, conjuntamente com a logística, tem como objetivos a redução de custos e aumento da lucratividade, para garantir a sobrevivência da empresa moderna.

## ATITUDE X COMPORTAMENTO

Os comentários existentes nos diversos segmentos da sociedade, em instituições de ensino, frequentemente dizem que a concepção tradicional da Contabilidade, desde há muito tempo está em crise.

Este é um comportamento de risco para a classe contábil, que não deve permitir que esses tipos de comentários sigam em frente. Há alguns anos atrás houve um comentário sem nenhum embasamento que se amparava na ideia de que a Contabilidade se extinguiria em função da informática.

Na atualidade percebe-se que a informática é um aliado poderoso para os contadores, que permite uma eficiência a cada dia melhor em todo o sistema.

Os contadores devem estar municiados de ferramentas que permitam um melhor desempenho de suas atividades e conseqüentemente uma melhor performance das atividades de seus clientes.

Observa-se que ainda existem escritórios que ainda estão arraigados em métodos arcaicos e apenas fazem a escrita tradicional da Contabilidade e não se preocupam em amparar o seu cliente e fornecer subsídios para a gestão eficiente do seu negócio.

O contador tem em sua mão todo o cabedal de informações que permitem um excelente diagnóstico da situação de uma empresa e conseqüentemente material para uma melhor gestão. Por sua vez, percebe-se que os usuários dos escritórios não dispõem de todas as informações que necessitam para a tomada de decisões. Esta insuficiência de informações pode em alguns casos ser fatal para o empresário.

A estrutura tradicional de informações não permite uma interação entre cliente e contador, podendo levar os usuários a tomarem decisões que não sejam ótimas para as partes e para as atividades da empresa em questão.

O contador moderno precisa quebrar esse paradigma e montar uma nova estrutura que permita um redirecionamento de suas atividades, fornecendo um diferencial para o seu cliente, de forma consciente e que com a satisfação do usuário, ele possa iniciar um novo processo, fornecendo mais informações e recebendo por isso, provando a importância do seu trabalho.

O contador precisa montar uma estrutura de controle para os clientes, que implicará em ganhos para ambas as partes. Com certeza haverá um custo adicional que deve ser negociado, que deve ser considerado e analisado pelas partes. A princípio pode-se ter um custo alto para a implantação do sistema, mas que será diluído ao longo do contrato.

É imperativo para a implantação desse sistema o ideal de implantar, o sentimento necessário para implantação da ideia e o compromisso, munido por uma atitude positiva de implantar um sistema que permitirá não só o aumento dos seus ganhos, mas com um lucro considerável para o seu cliente.

O comprometimento é de fundamental importância para a nova etapa de mudança. A criação de indicadores que servirão de base para o sistema, a elaboração de um planejamento para os objetivos primários e secundários da empresa, a análise das etapas do processo que interagem com estes. A implementação do planejamento coma a execução de todo o processo elaborado, a monitoração do sistema, a avaliação e o desempenho do processo, corrigindo os desvios de forma que todo o sistema fique sob controle.

É necessária uma mudança de atitude e esta é possível, mediante a mudança de comportamento que vem arraigada por anos a fio através dos tempos. Mas hoje a realidade é diferente e a sobrevivência das empresas está ligada a essa mudança de comportamento, a geração de empregos para a sociedade e a garantia de se manter no mercado. A concorrência com o mercado internacional nos coloca diante de situações inovadoras que se tomadas decisões diferenciadas, certamente existirá um amanhã melhor para toda a nação.

## **PERFIL DO CONTROLLER**

Este novo campo para os profissionais de Contabilidade abre as portas para um novo modelo de gestor, com um o perfil que concentra no indivíduo características pessoais e de relacionamento interpessoal, com habilidades comunicativas para expressar-se bem oralmente e por escrito, inclusive em outros idiomas, competência gerencial, visão abrangente das cadeias de produção e conhecimento do seu negócio, qualificações técnicas, sintonia com as especificidades do setor, flexibilidade e polivalência.

Este profissional que para desempenhar de maneira competente as suas funções deve ter profundos conhecimentos dos princípios contábeis e das implicações fiscais que afetam o resultado empresarial e estar preparado para a análise dos dados contábeis e estatísticos.

Deve ser uma pessoa carismática com livre acesso a todos os departamentos e as empresas precisam definir perfeitamente as suas tarefas para que este possa executá-las de maneira coerente e perfeita, de modo que possa desenvolver um trabalho consciente e tenha liberdade de agir.

O *Controller* deve ser ágil e deve estar preparado para identificar as fontes de perigo, os problemas, coletar dados, analisar situações e propor soluções, manter um banco de dados

atualizado para interpretação e fornecimento de informações necessárias à tomada de decisão.

Deve ser ousado, com iniciativa, não deve esperar que lhe solicite informações, deve estar sempre um passo à frente, prevendo as necessidades da alta administração.

É necessário que seja sem vícios, sem bloqueios e dispostos a assimilar a cultura da empresa, trabalhando de forma que obtenha um bom conhecimento do seu ramo de atividade para entender os problemas, vantagens e desvantagens, bem como todas as características do empreendimento. Com este conhecimento, deve estar sempre preparado para prever o aparecimento de problemas em qualquer setor da empresa e estar pronto para providenciar as informações para a solução desses.

Com todo esse conhecimento e as responsabilidades atribuídas ao seu cargo o *Controller* através de sua iniciativa, utilização de suas técnicas gerenciais, certamente executará sem dificuldades a sua função.

## **CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Este capítulo permite a verificação da necessidade de implementação do serviço de Controladoria para as empresas que ainda não utilizam este riquíssimo instrumento, bem como sugere que os profissionais da Contabilidade passem a utilizar esse riquíssimo instrumento no dia a dia dos seus escritórios, fornecendo um diferencial para os seus clientes, quebrando o paradigma da Contabilidade tradicional.

Ficou demonstrado que a informação é fundamental e o gerenciamento é um fator indispensável para a sobrevivência das empresas modernas na dura realidade competitiva imposta pela globalização.

Desta forma a necessidade de crescimento e especialização demonstra que cada vez mais existe um maior número de empresas em plena expansão de conhecimento, com recursos humanos altamente qualificados, que certamente são fatores decisivos neste mundo competitivo, onde cada centavo economizado e a economizar é um lucro em potencial.

Entende-se que todas as atividades gerenciais e de controle são altamente prioritárias e torna-se cada vez mais relevante o capital intelectual. A qualificação é indispensável, bem como uma formação acadêmica continuada que assegure ao profissional de Controladoria a capacitação suficiente para análise e tomada de decisões.

O *Controller* fica identificado como uma peça fundamental para a organização, à medida que este conhece os seus pontos fortes e fracos. Através de todo o seu cabedal de conhecimento, utiliza as informações geradas nos relatórios da Controladoria, demonstra

para a alta administração e para os gestores todo o processo, indicando as atividades que devem ser atacadas, o que deve melhorar e continuar, contribuindo para a otimização e a eficácia do resultado global da empresa.

Neste contexto concluiu-se que as empresas precisam de profissionais aptos para o processo decisório, interpretando as informações, analisando e tomando decisões, do chão de fábrica à alta administração, de maneira que a empresa caminhe para um processo de crescimento continuado e estabilizado.

## **BIBLIOGRAFIA DO CAPÍTULO**

Brasil. Ministério da Educação e Cultura (MEC). Diretoria de Estatística e Avaliação do Ensino Superior (DEAES). Disponível em: <<http://www.inep.gov.br>>. Acesso em 19 dez. 2003.

Franco Jr, Hilário. 50 anos de contabilidade. São Paulo: Atlas, 1993. 825p.

Giovannini, José Eustáquio. O utilitarismo adotado no ensino da Ciência Contábil. Revista Mineira de Contabilidade, Belo Horizonte, n. 8, p. 20-23, 3º trim. 2002.

Iudicibus, Sergio de. Manual de contabilidade das sociedades por ações. Atlas, São Paulo, 1986.

Meirelles Jr. Julio Candido de. O *Controller* na gestão do negócio. Revista Mineira de Contabilidade, Belo Horizonte, n. 12, p. 12-15, 4º trim. 2003

Munaier, Frederico. Reforma do Ensino. Revista Mineira de Contabilidade. Belo Horizonte, n. 4, p. 17, 3º trim. 2001

Sá. Antonio Lopes de. Fundamentos da contabilidade geral. Belo Horizonte: Una, 2000.

Sá. Antonio Lopes de. Progressos no campo da contabilidade aplicada aos fatos do ambiente natural. Disponível em: <<http://www.lopesdesa.com.br>>. Acesso em 19 dez. 2002.

Sá. Antonio Lopes de. História geral e das doutrinas da contabilidade. São Paulo: Atlas, 1997.

# CAPÍTULO II

## PLANEJAMENTO EMPRESARIAL NA CONTABILIDADE MODERNA

### INTRODUÇÃO

O capítulo apresenta como pressuposto, a necessidade de planejamento empresarial como estratégia de sobrevivência e crescimento das empresas, diante da velocidade das transformações impostas pela economia moderna. Propõe reflexões teóricas para o profissional da Contabilidade, que deve ter uma formação voltada para o saber pensar, pois o contador moderno não se faz somente com a acumulação de conhecimentos, mas também pela renovação constante da prática social e empresarial, com pesquisas, atualização permanente e educação continuada. Nesta ótica observa-se que as empresas necessitam de um órgão interno cuja finalidade seja a garantia de informações contábeis adequadas ao processo decisório, colaborando de forma holística com os administradores e gestores na busca da eficácia gerencial.

Neste viés o planejamento empresarial requer uma ferramenta de grande relevância para o controle da gestão, pois, a cada dia que passa, o fluxo de informações dentro de uma empresa fica maior e mais complexo, tornando difícil a tomada de decisão. A empresa moderna precisa de um contador altamente qualificado e ativo no sistema, nos processos, gerando informações para servirem de base para as decisões.

O sistema organizacional moderno, que quer sobreviver, competir e expandir necessita de profissionais que consigam ter uma visão ampla, aplicando princípios sadios, que abranjam todas as atividades empresariais, desde o planejamento inicial até a obtenção do resultado final. A nova economia movida pela Internet acelera a integração entre fornecedores e clientes e se torna cada vez mais uma condição necessária para a empresa do novo milênio. Day (2001, p.29) afirma que “as empresas orientadas para o mercado não estão preocupadas apenas em perceber as necessidades dos clientes, mas também em prever os movimentos das rivais no mercado”.

Com essa nova visão mundial, as empresas precisam buscar e adotar metodologias de trabalho que sejam dinâmicas e que lhes proporcionem maior competitividade, velocidade e baixo custo. Teorizar esse conteúdo evidencia a dificuldade de se combinar tecnologia e talentos, pois disseminar conhecimento e promover a busca constante da qualidade total na produção, com agilidade, compromisso com a sociedade e “*antenido*” para a concorrência globalizada, constituem um grande desafio à eficiência e à eficácia da moderna gestão.

Fica evidenciado de maneira incontestável que a nova dinâmica mundial demonstra a necessidade da implantação de sistema de controles gerenciais, acompanhamento da tecnologia do momento, de recursos de informática em que esses devem ser encarados como ferramentas estratégicas e de grande importância e que, por intermédio delas, o profissional da Contabilidade poderá exercer de maneira competente e eficaz o seu trabalho.

Diante dos fatos expostos, verifica-se que o momento atual da humanidade, regado por uma dinâmica futurista de pensamentos e ações, impõe uma nova postura aos cidadãos, uma vez que as empresas precisam de profissionais aptos para o processo decisório, que saibam interpretar as informações, analisar e tomar decisões, do ‘chão de fábrica’ à alta administração, de maneira que as organizações caminhem para um processo de crescimento continuado e estabilizado.

Este novo cenário permite a utilização de ferramentas que irão tornar disponível ao tomador de decisões as informações necessárias para aumentar o controle e o conhecimento do seu negócio, bem como para demonstrar o efeito de cada componente de custo ou receita na análise dos resultados empresariais. Uma nova frente de trabalho se abre com este novo papel, que está além das aplicações rotineiras da Contabilidade, colocando o contador em uma nova postura diante do seu cliente para estabelecer estratégias com o objetivo de melhorar os pontos fortes e fracos e nortear uma nova rota a seguir.

A atualidade direciona o sucesso de qualquer organização empresarial para as mãos do gestor que apresentar a capacidade e a sensibilidade para eliminar fronteiras que separem pessoas, tarefas e lugares em prol da eficácia de todo o sistema.

## **QUALIFICAÇÃO PROFISSIONAL**

“O futuro é promissor, mas apenas para aqueles que se reciclarem”. (Villefort *apud* Fernandes, 1998, p.16). A velocidade das informações nos dias atuais exige que o contabilista seja um profissional ágil, atento às mudanças, prazos e normalizações.

A abertura da economia aos produtos estrangeiros, a pressão por qualidade dos produtos e a acirrada competitividade faz com que as empresas procurem se adequar aos

novos tempos, exigindo um novo posicionamento do profissional da área contábil. A nova realidade estabelece que “o profissional competente busca a qualificação, não se acomoda, é perseverante e está disposto a enfrentar desafios e obstáculos”, deve ser ético e também comprometido com as questões sociais. (Almeida, 2001, p.11)

Os clientes têm mudado suas necessidades, criando a expectativa de que as empresas precisam prover melhor qualidade, com melhores serviços e com garantia de responsabilidade social. Diante dessa questão o profissional contábil deve estar atento aos novos paradigmas que surgem, abandonando o que estiver ultrapassado.

Percebe-se que o mercado tem demonstrado que os profissionais da atualidade precisam mudar e atualizar, identificar as necessidades da sociedade e das entidades, fornecer informações mais objetivas, com qualidade, ser adaptável e estar preparado para mudanças.

As expectativas do mercado são grandes e percebe-se que este novo profissional não deve ter sua formação limitada às atividades tradicionais da profissão. O contador, para acompanhar o processo da globalização, deve ter uma formação cultural acima da média e, para que isto ocorra, Sá (2001, p.6) afirma que:

Modificações precisam ser introduzidas nas escolas, nas faculdades, mas, também, nos hábitos de nossos colegas, especialmente no que tange ao interesse pela leitura e pelas pesquisas no campo do progresso do conhecimento. Isto porque a vocação é a do holístico e este exige expressão intelectual e conhecimento. O Contador de nossos dias precisa ampliar a sua formação cultural humanista, fortemente social a ‘saber pensar’. O perfil do profissional contemporâneo exige que o ensino prepare um intelectual que tenha condições de orientar as empresas para a prosperidade, para a eficácia da riqueza. O holístico exige maior cultura geral e a ampliação daquela especializada. Os que já se formaram e ainda não adquiriram a formação referida, também necessitam entender que o grande valor que podem atingir na sociedade humana é o de orientadores das empresas e instituições, como aliás, embora empiricamente, ocorreu, de uma foram ou de outra, ao longo dos milênios.

Observa-se que a sobrevivência não só da classe profissional bem como das organizações contemporâneas depende da capacidade de adaptação aos novos modelos de gestão, oriundos de um novo contexto, em que os cenários econômicos, tecnológicos, científicos e sociais estão cada vez mais complexos. Entretanto, faz-se necessário mencionar que, a despeito de inúmeras opiniões, é importante uma reformulação no sistema educacional, de forma a permitir que os novos profissionais aportem no mercado com uma qualificação suficiente para essa nova realidade.

É importante destacar que, nesse processo de mudanças, nem sempre claramente perceptível a todos, a educação é uma solução de primeira linha, com o objetivo de formar contadores profissionais competentes, que possam contribuir efetivamente para a sociedade em que exercem suas atividades e para a profissão da qual fazem parte. Dessa maneira o

profissional deve estar atento para a formação de sua carreira, pois a profissão contábil tem assumido um papel de grande importância para a sociedade no contexto socioeconômico. O contador, para acompanhar o processo da globalização, deve ter uma formação cultural acima da média, incluindo crescentes quantidades de treinamento holístico, pois a contínua melhoria profissional é a chave da manutenção da competência do contador, e essa educação continuada deve ser uma constante na vida do profissional, pois os conhecimentos de hoje podem não atender às necessidades do amanhã. Torna-se necessário destacar e, neste sentido, Kraemer (2001, p.12) enfoca que:

O contabilista é de fundamental importância por atuar como o principal comunicador que definirá, de maneira ordenada e independente, a lógica dos números e valores e sua representação gráfica, e, finalmente será o avaliador que endossará a veracidade da informação contábil e financeira [...]. A capacidade técnica do contador propicia aos usuários de seus serviços profissionais duas condições essenciais: segurança e confiabilidade nas informações fornecidas.

Desta forma, a expectativa é a de que a capacitação assuma a sua função estratégica, como instrumento capaz de interferir na contextualização de habilidades e conhecimentos que estão sendo requeridos para o mundo moderno.

## **DIRECIONAMENTO DE AÇÕES**

As organizações, por meio de sua gestão holística, precisam delinear no plano de ação, para mudança de qualquer atividade ou direcionamento de ações ligadas à sua competitividade, produtividade ou criação de novos produtos, um minucioso levantamento das atividades que desenvolvem por intermédio de diagnósticos específicos. Precisam aprender a focar cenários para o objetivo de seu negócio, testá-los, quantificá-los com ajuda de modelos eficientes de simulação que reproduzam a lógica do mercado.

Para uma gestão dinâmica e eficiente, é necessário que as atitudes gerenciais visem o acompanhamento da lógica do mercado, objetivando acompanhar as tendências, aprendendo com o mercado em constante renovação, aproximando-se dele, atribuindo responsabilidades e direcionando atividades de forma que se possa mudar rapidamente a linha de ação de acordo com as necessidades. É preciso estar consciente de que “[...] ser capaz de perceber oportunidades, prever os movimentos dos concorrentes e tomar decisões baseadas em fatos são partes da compreensão do mercado”. (DAY 2001, p.28). Esta estratégia básica permite que os gestores tenham informações fundamentais sobre tais atividades, de maneira que possam planejar, com segurança, o desenvolvimento de ações que viabilizem a racionalização e a otimização dos recursos disponíveis.

A grande necessidade de um acompanhamento mais ágil e aprofundado nas questões expostas, bem como do desempenho econômico-financeiro das empresas, devido ao cenário globalizado e altamente competitivo em que estamos vivendo, faz com que seja imperativa a criação de Departamentos de Controladoria e Gestão nas empresas, sejam elas no campo industrial ou em qualquer ramo de negócio. Esse “[...] órgão administrativo Controladoria tem por finalidade garantir informações adequadas ao processo decisório, colaborando com os gestores na busca da eficácia gerencial”. (Figueiredo e Caggiano, 1997).

A sociedade moderna, bem como as empresas do novo milênio, necessita de uma estrutura organizacional bem delineada para a sua sobrevivência; contando com profissionais altamente qualificados, esses departamentos têm por objetivo a elaboração de relatórios gerenciais bastante detalhados, procurando fornecer aos empresários uma visão clara, real e objetiva do desempenho de suas empresas. Todas as atividades gerenciais e de controle são altamente prioritárias e torna-se cada vez mais relevante o profissional qualificado. A qualificação é indispensável, bem como uma formação acadêmica continuada que assegure ao profissional de Controladoria a capacitação suficiente para análise e tomada de decisões.

Esse departamento deve visualizar a cadeia do negócio perfeitamente delineada em todos os seus aspectos, em que cada etapa deve ser cuidadosamente analisada, seja nos insumos, no processamento, na distribuição; até o cliente final deve ser detalhadamente estudada e avaliada. Essa cadeia de decisões necessita estar orientada para clientes internos e para o mercado, de forma que seja possível tomar decisões ágeis a partir de situações reais e estratégicas, com disciplina, de forma coerente e completa. “Para controlar a situação financeira da empresa, o *Controller* utiliza padrões de natureza interna ou externa”. (Tung: 1985)

Utilizando-se de técnicas de Análise de Demonstrativos Contábeis, Contabilidade de Custos, Administração Financeira, Técnicas Administrativas e de Gestão, o Departamento de Controladoria e Gestão exprimirá os números da Contabilidade para um formato acessível, que irá proporcionar a sua utilização nos relatórios gerenciais como um instrumento para a tomada consciente de decisões, dentro do novo enfoque e tendências dessa nova era globalizada. Verifica-se que “[...] cada empresa tem as suas peculiaridades, daí as diferenças entre os padrões adotados. É função do *Controller* determinar os vários tipos de padrões adotados”. (Tung: 1985).

No entanto, o gerenciamento de uma empresa não requer apenas informações sobre o ambiente interno da organização. O ambiente externo também deve ser contemplado no sistema de informações que para ela tiver sido concebido, abrangendo todas as etapas do

processo de gestão empresarial, como planejamento, execução e controle. Além da aptidão para sentir o mercado, o gerenciamento eficiente e eficaz deve manter a integridade da estrutura, ter uma visão estratégica e, ao mesmo tempo, direcionar a empresa para que ela fique à frente da concorrência por meio de uma execução mais profissional.

A informação é de fundamental importância durante a etapa do planejamento, sendo essa uma fonte de consulta que permite e possibilita conhecer antecipadamente fatores internos e externos que poderão impactar todos os níveis que se pretende alcançar no futuro. É um suporte indispensável para o planejamento da organização em todos os setores e abre caminho para o conjunto de ações que deverão ser desenvolvidas durante a execução de planos específicos, de forma que se realizem os objetivos propostos e forneçam condições para “[...] preparar, analisar e interpretar os resultados financeiros para serem utilizados pelos gestores no processo de tomada de decisão”. (Figueiredo e Caggiano, 1997).

A execução necessita de um contexto de informações que propicie meios para que as atividades planejadas fluam com agilidade e segurança, permitindo a ação empresarial em todos os níveis de uma empresa, no contexto institucional, intermediário e operacional. A ação de controle necessita de informações como um *feedback* fornecendo respostas sobre o que está sendo executado, configurando-se como um meio de verificar se os objetivos planejados estão sendo alcançados. Quando o resultado não estiver adequado às necessidades internas e de mercado, está na hora de se iniciar uma transformação. Dessa forma o controle permite que se possa desenvolver e aplicar mecanismos de ações corretivas necessárias e que possam ser implementadas ainda durante a execução dos planos anteriormente definidos.

Observa-se que o controle gerencial munido de sistemas precisos, com informações relevantes, é indispensável e se apresenta, portanto, como a base do desenvolvimento organizacional. Sem o controle gerencial, as empresas atuais não conseguirão direcionar esforços rumo à construção de um eficiente sistema informacional, capaz de lhes permitir o acompanhamento e o controle das ações que implementarem e dos resultados que obtiverem. No contexto decisório “[...] o sucesso da operação, do desempenho e da viabilidade a longo prazo de qualquer negócio depende de uma sequência contínua de decisões individuais ou coletivas tomadas pela equipe gerencial”. (Helfert, 2000).

Sem um sistema informacional eficiente, a empresa moderna fica à deriva em um mercado repleto de concorrentes, perdendo a competitividade e capacidade de se destacar.

## SISTEMA DE CONTROLE GERENCIAL

O sistema de controle permite ao gestor, através da interpretação dos objetivos da empresa, torná-los exequíveis por meio do planejamento, da organização, da direção e do controle de todos os esforços realizados em todas as áreas e em todos os níveis da empresa, obtendo a sinergia necessária para atingir tais resultados. Fica evidente nesse pensamento que o controle gerencial passa a ser um administrador do sistema, planejando, organizando, dirigindo e controlando o uso dos recursos organizacionais para alcançar os objetivos da organização de maneira eficiente e eficaz.

O controle gerencial não está somente ligado intimamente aos problemas financeiros da empresa ou às decisões gerenciais de investimentos, de operação do sistema ou de financiamentos; ele está interligado na complexa rede sinérgica da empresa por meio de uma grande variedade de técnicas analíticas para a geração de respostas rápidas que permitam o gerenciamento eficaz de todo sistema empresarial.

Segundo Almeida (1996): “o controle interno representa em uma organização o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com os objetivos de proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada os negócios da empresa”.

O controle aliado ao planejamento da organização é um processo contínuo e fundamental na rotina de trabalho, em que toda a equipe, em sinergia com os objetivos da empresa, sob a responsabilidade dos gestores, estabelece metas e determina a melhor maneira de atingi-las. Esse procedimento traz segurança aos profissionais envolvidos, evita a rotina e improvisação e auxilia na realização dos objetivos, promove a eficiência do trabalho, aumenta a produtividade evitando a perda de tempo e de energia, sistematiza a direção do trabalho e aumenta a confiança da equipe.

Figueiredo e Caggiano (1997) interpreta o planejamento como o ato de:

Estabelecer e manter um plano integrado para as operações consistentes com os objetivos e as metas da companhia, a curto e longo prazo, que deve ser analisado e revisado constantemente, comunicando aos vários níveis de gerência por meio de um apropriado sistema de comunicação.

A abrangência, a precisão e o refinamento com os quais as análises são conduzidas estão intimamente ligados a cada situação específica e ao grau de importância no sistema. O planejamento requer de toda a equipe envolvida um conjunto previamente estabelecido, detalhado e ordenado de ações que se articulam e permitam alcançar os objetivos propostos, utilizando recursos humanos, financeiros, administrativos, procedimentos de controle e

avaliação. Pode-se dividi-los em dois tipos: o planejamento estratégico e o planejamento operacional.

O planejamento estratégico nasce no ambiente organizacional, da consciência das oportunidades e ameaças do mercado, da definição dos pontos fortes e fracos, das deficiências para o cumprimento da missão, estabelecendo dessa maneira o propósito de direção para a organização seguir aproveitando as oportunidades, minimizando os riscos e neutralizando as ameaças ambientais. Este planejamento necessita de elementos essenciais a sua estrutura, como a definição da missão da empresa, a definição do papel da organização no seu negócio, assim como a definição da visão da empresa a curto e longo prazo, estabelecendo seu alvo e seus desafios e aquilo que se pretende ser no futuro.

Os objetivos da empresa, as políticas e tudo o que possa influenciar a empresa nos seus negócios, dentro de uma visão holística de todo sistema, devem ser decididos de forma que fique definido que as ações estratégicas possam ser exequíveis, para que se tenha condições de cumprir tais objetivos a partir do planejamento. Após esse direcionamento, evolui-se para o planejamento operacional que irá determinar e elaborar os planos e os meios de controle relacionados a cada tarefa a ser realizada no nível de execução das operações definidas pelo planejamento estratégico, na definição de políticas e metas operacionais em consonância com as diretrizes estratégicas estabelecidas. Percebe-se que o planejamento operacional é o desdobramento do plano estratégico da empresa em ações que serão realizadas no dia-a-dia da organização por meio das atividades que compõem o processo de produção do bem ou serviço.

Após a etapa de planejamento, inicia-se a de execução, em que as coisas se desenrolam, acontecem e as ações emergem. As ações são evidenciadas no processo de controle que vem como complemento do planejamento, pois esse de nada adiantaria sem um efetivo controle. Trata-se de uma etapa fundamental concomitante à realização das atividades ao final de cada etapa e após a conclusão do processo, que assegura a consecução dos objetivos organizacionais e administrativos. Segundo Helfert (2000) “[...] o sucesso da operação, do desempenho e da viabilidade a longo prazo de qualquer negócio depende de uma sequência contínua de decisões individuais ou coletivas tomadas pela equipe gerencial”, enfocando todo o processo de planejamento e controle do ambiente empresarial.

O controle pode ser feito por meio de informações antecipadas que podem tentar prever problemas ou desvios do padrão estabelecido antes que ocorram. Pode ser concorrente, ou seja, enquanto a atividade está sendo realizada ou quando do controle tradicional pelo *feedback*, que é aquele efetuado após o término da atividade que se busca

controlar, mas que a utilização deste pode gerar desperdício. O controle gerencial representa e desempenha um papel fundamental nos diversos níveis da gestão empresarial. Por meio dele é possível acompanhar, antecipadamente, simultaneamente ou posteriormente, a execução dos diferentes planos de uma organização em várias etapas do seu processo de desempenho, viabilizando-se, assim, a implementação de medidas corretivas, quando necessárias.

Fica evidente que o processo de controle envolve ações interligadas que permitem um desempenho satisfatório do sistema que engloba o estabelecimento de padrões de desempenho, a medição do desempenho real, a comparação do desempenho com os padrões e a análise dos desvios, empreendendo, de acordo com a necessidade, algumas ações corretivas. O sistema de controle gerencial, mediante todo complexo de informações, detalhamentos, planejamento, execução e controle, permite a continuidade da empresa de acordo com os seus propósitos de lucratividade.

## **INFORMAÇÕES GERENCIAIS E INFORMAÇÕES CONTÁBEIS**

A informação contábil é peça fundamental para assegurar ao processo decisório a completa visão de toda estrutura financeira da organização. Sá (1999) orienta “[...] para que se tenha noção de cada fenômeno patrimonial é preciso dimensioná-lo, ou seja, observá-lo sob os aspectos de suas causas, efeitos, qualidades, quantidades e espaços”.

As informações contábeis devem estar *online* de forma que sirvam de verdadeiros suportes para a tomada de decisão com vistas à otimização dos resultados da empresa. Essas informações devem ser direcionadas de forma que sejam exploradas para colocar a empresa em condições de competir com as demais de seu gênero e estar em consonância com o mercado. É de grande importância esclarecer que as informações geradas pelos sistemas contábeis utilizam dados relacionados com as atividades desenvolvidas no âmbito específico de cada empresa, colhidos no dia-a-dia do ambiente organizacional. Por isso é de extrema importância que os gestores tenham um conhecimento detalhado do cotidiano específico de sua empresa, a fim de que possam melhor assimilar e utilizar as informações pertinentes a esse ambiente.

As informações contábeis precisam se constituir em um meio relevante e econômico, que atenda às necessidades do usuário mediante a adaptação às suas necessidades no contexto holístico decisório. Essas informações devem se revestir de conteúdo para que possam ser significativas para a utilização do usuário nos diversos ambientes internos e externos da empresa e ter o menor custo possível, apresentando uma relação custo-benefício compatível

com o que se espera quando da sua utilização. Segundo Figueiredo e Caggiano (1997) “[...] o impacto das informações será diferenciado à medida que são diferenciados os modelos de decisão dos diferentes usuários”.

O sistema de informações contábeis a ser utilizado pode ser desenvolvido especificamente para a empresa ou pode ser adquirido no mercado. Esse sistema irá fazer parte de um processo empresarial que envolve toda informação útil à administração para essa tenha um bom planejamento, avaliação, controle dentro da organização, assegurando e contabilizando o uso apropriado dos recursos existentes.

A característica desse sistema é o fornecimento de informações de uma maneira geral, integrando toda a contabilidade da empresa, com o objetivo de focar qualquer situação empresarial que facilite a tomada de decisões. Esse sistema precisa permitir que a contabilidade financeira seja analisada de forma eficiente por todos os seus usuários e as demais áreas contábeis estejam contempladas com um processo que facilite o planejamento, o controle, a avaliação e o desempenho para tomada de decisão. As frequências dos relatórios devem ser implantadas de acordo com a necessidade dos usuários, de forma hierárquica de modo a suprir, por meio do sistema de informações contábeis, todas as áreas da empresa.

Para uma organização eficiente do sistema, é necessário o conhecimento de toda a operacionalidade e funcionalidade da empresa para que os usuários possam utilizá-lo de forma eficiente e eficaz no contexto integrado de uma gestão empresarial. O sistema de informação gerencial e informações contábeis devem ser eficientes, com uma abrangência global e operacional estratégica de forma que, utilizado por toda a empresa, se torne um instrumento imprescindível para todo o processo integrado de gestão e avaliação de desempenho, permitindo uma análise dinâmica do complexo organizacional.

Figueiredo e Caggiano (1997, p.41) esclarecem que:

O desenvolvimento de sistemas e metodologias que proponham modelos gerenciais que otimizem o desempenho das empresas por meio de seu sistema de gestão e informação é a contribuição esperada dos contadores, para aproximar a contabilidade das necessidades atuais do mundo dos negócios’.

Todo sistema deve ser implantado de maneira que, quando utilizado, os usuários obtenham uma agilidade para decidir rapidamente e tenham a possibilidade de efetuar um estudo prospectivo contábil que permita a projeção de dados para uma visão do futuro de forma confiável, permitindo ensaios de natureza pragmática.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Um planejamento empresarial coerente e responsável deve priorizar as etapas de detalhamento, planejamento e execução de forma eficiente e eficaz, pois “[...] cada estado patrimonial apresenta suas próprias peculiaridades, ou seja, uma essencialidade que exige a apreciação adequada”. (Sá: 1999).

É de grande importância o controle de uma organização na medida em que não há como se prever as transformações futuras. Mas o conhecimento e as técnicas disponíveis permitem que o gestor possa visualizar os pontos fortes e fracos da gestão permitindo um norte para o gerenciamento.

Figueiredo e Caggiano (1997) alertam aos empresários que: “[...] a teoria de mercado estabelece que a firma esteja unicamente à mercê das forças econômicas e sociais predominantes; assim, o sucesso da administração depende da habilidade dos gestores em ‘ler’ o cenário”.

As mudanças no cenário global estão caminhando a passos largos, são profundas e radicais e, na mentalidade futurista, já não existem modelos do passado para serem copiados. A época é de inovação e de busca constante do aprimoramento científico profissional. O tempo nostálgico do velho modo de pensar os negócios abriu lugar para a tecnologia, a transparência, a inovação e a constante recriação, dentro de uma política consciente, ágil, adaptada e conectada aos interesses internos e de mercado, mantendo-se sempre em movimento para o novo cenário, e quem sabe o *Checkmate*.

## BIBLIOGRAFIA DO CAPÍTULO

- Almeida, Marcelo Cavalcanti. Auditoria: um curso moderno e completo. São Paulo: Atlas, 1996.
- Almeida, Paulo César Gonçalves. Jornal do Futuro Contabilista. Conselho Regional de Contabilidade de Minas Gerais, Belo Horizonte, ano I. n. 1, ago. 2001. Entrevista concedida a Raquel Fantoni.
- Day, Georges S. A empresa orientada para o mercado: compreender, atrair e manter clientes valiosos. Porto Alegre: Bookmam, 2001.
- Fernandes, Washington Maia. O futuro do profissional da Contabilidade. Jornal do Conselho Regional de Contabilidade de Minas Gerais. Belo Horizonte, nov./dez 1998. Entrevista concedida a Leidélia Villefort.

- Figueiredo, Sandra. CAGGIANO, Paulo César. Controladoria: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 1997.
- Helfert, Erich A. Técnicas de análise financeira: um guia prático para medir o desempenho do negócio. 9 ed. Porto Alegre: Bookmam, 2000.
- Kraemer, Maria Elisabeth Pereira. O ensino superior na busca da excelência. Jornal do Conselho Regional de Contabilidade de Minas Gerais. Belo Horizonte, p. 18, set/out. 2001.
- Sá, Antônio Lopes de. O Futuro da Contabilidade. Revista Mineira de Contabilidade. Belo Horizonte, n. 4, p. 6-13, 3º trim. 2001.
- Sá, Antônio Lopes de, Princípios fundamentais de Contabilidade. São Paulo: Atlas, 1999.
- Tung, Nguyen H. Controladoria financeira das empresas. 8ª ed. – São Paulo: Edições Universidade-Empresa: Editora da Universidade de São Paulo, 1993.

# CAPÍTULO III

## A CONTABILIDADE GERENCIAL COMO FATOR COMPETITIVO

### INTRODUÇÃO

O capítulo mostra a necessidade de um diferencial competitivo para as empresas modernas e principalmente para aquelas que são prestadoras de serviços. O diferencial sugerido para uma conduta inovadora vem a partir da necessidade de uma postura que permita as empresas um posicionamento baseado no paradigma da necessidade de informações para tomada de decisões. As informações para tomada de decisões têm origem na contabilidade que oferece um nicho de informações estratégicas, principalmente quando estas estão *online*, o que garante um maior e melhor posicionamento de suas ações no mercado. Nesse sentido pretende-se mostrar aos alunos e profissionais a importância da contabilidade como fator diferencial para o sucesso empresarial.

### NOVAS POSTURAS GERENCIAIS

As empresas que querem sobreviver neste mercado competitivo precisam evidenciar seu potencial de trabalho e se colocarem de maneira pró-ativa e visualizada por seus clientes como inovadoras e parceiros potenciais. Segundo Day (2001) “as empresas orientadas para o mercado são competentes em prever alterações no mercado e novas oportunidades como também agir antes das concorrentes.” Os investimentos em tecnologia e em sistemas que ofereçam informações estratégicas aos usuários para tomada de decisão são fatores fundamentais para o sucesso de suas operações.

Quando se volta para a contabilidade, percebe-se que esta é um dos valores essenciais da gestão moderna, pois alimentada diariamente com riquíssimos dados de todas as transações realizadas na organização, se torna um centro de informações estratégicas

indispensáveis ao gerenciamento de qualquer empreendimento. Marion (2005) esclarece que “a Contabilidade pode ser considerada como sistema de informações destinado a prover seus usuários de dados para ajudá-los a tomar decisão.” Infelizmente, muitas vezes mal interpretada, esta não é vista como uma ferramenta de grande valor para decisões gerenciais, mas apenas como um instrumento para cumprir a obrigatoriedade legal. Os contadores modernos precisam quebrar este paradigma e evidenciar a importância da contabilidade para a administração moderna e a sua influência nas decisões de sucesso dos grandes empreendimentos, pois quem não tomar decisões embasadas em circunstâncias reais, fatalmente será surpreendido e poderá perder os resultados alcançados por anos de trabalhos.

Nesse sentido a importância da contabilidade para decisões empresariais deve ser cultivada nas faculdades, sendo já demonstrado para os alunos o seu valor como instrumento gerencial. Nas empresas o seu valor deve ser evidenciado aos gestores através dos dados e informações contidas nos relatórios contábeis financeiros que evidenciam o cenário da organização. Para que isso seja feito é necessário que os responsáveis pela contabilidade tenham conhecimento do seu negócio, de forma que munidos de todo esse cabedal de informações, possibilitem um novo direcionamento para a administração da empresa, embasado em dados reais, disponíveis *online* pela contabilidade. Nesse processo fica evidenciado o papel fundamental do contador, principalmente quando se trata de pequenas e médias empresas, que dependem diretamente dessas informações.

Este novo cenário deve ser montado para facilitar a tomada de decisões e ajusta-las à realidade empresarial, muitas vezes escondida através de números frios que não possibilitam uma real interpretação da posição desta no mercado, ocasionando deturpações e procedimentos que podem impactar negativamente na empresa. Um novo mercado se abre diante deste novo paradigma que deve ser explorado principalmente para as empresas de pequeno e médio porte de nosso país.

Esta nova visão estratégica permite aos usuários uma montagem de cenários que envolvem toda estrutura organizacional e permite a visualização a curto, médio e longo prazo de situações que possibilitem a organização, direcionamento e novos rumos quando necessários. Nesse sentido percebe-se que a contabilidade gerencial permite aos seus usuários uma nova visão holística do sistema organizacional, transferindo aos administradores e gestores informações que permitem a elaboração de estratégias operacionais e financeiras para um direcionamento embasado na realidade financeira da empresa.

O mercado para a Contabilidade Gerencial para esse tipo de informação é muito grande, pois o número de pequenas e médias empresas no país é enorme, basta consultar a

internet e as fontes governamentais. Os contadores devem investir nesse ramo aproveitando toda a sua bagagem estrutural de seu trabalho para direcionarem as empresas a obterem resultados utilizando os mesmos exemplos das grandes, acompanhando o mercado, suas tendências, seus direcionamentos, políticas e posturas. Helfert (2001) orienta que “decisões causam movimentos de recursos de vários tipos, os quais, em última instância, resultam em mudanças no padrão de fluxo de caixa do negócio”, evidenciando a contabilidade como um fator de suprimento de informações para a gestão em pequenas como em grandes empresas.

Contudo, é de fundamental importância para a introdução desses novos conceitos que abrem uma nova porta para a contabilidade gerencial, como um novo nicho de mercado para contadores de todo o país, a atuação dos contadores, conselho, instituições de ensino e todos os órgãos diretos ou indiretamente ligados ao desenvolvimento organizacional. Esta tendência exige a criação de novos hábitos para os contadores com relação à cultura organizacional, colocando-os mais perto das situações de decisão, envolvendo-os na dinâmica de processos decisórios, na análise das atividades da empresa e no seu gerenciamento. Nesse aspecto, a contabilidade está apta a fornecer informações sobre atividades empresariais para que a gestão atue de forma eficiente para gerenciar, planejar, direcionar as ações da entidade. Para que isso ocorra de forma eficiente é necessário que estas informações estejam prontas e decodificadas para que os gestores possam identificar nesse cenário as alternativas de mercado, possíveis problemas e montar planos de ação para a continuidade da empresa.

Os pequenos empresários precisam saber que a contabilidade proporciona informações importantíssimas para as decisões a partir da confecção de relatórios conforme a necessidade de cada ramo de atuação. Marion (2005) esclarece que “de maneira geral, o profissional contábil gerencia todo o sistema de informação, os bancos de dados que propicia tomada de decisões tanto de usuários internos quanto externos.” A interpretação destes dados de forma precisa e gerencial deve ser feita de forma profissional, consciente para atender a necessidade de respostas dos gestores empresariais. Os prestadores de serviços contábeis devem estar cientes dessas necessidades e trabalharem com esse direcionamento. Marion (2005) ainda evidencia o fato de que [...] “toda sociedade espera transparência dos informes contábeis, resultados não só de competência profissional, mas, simultaneamente, de postura ética.” Com isso pensamento do profissional contábil deve estar voltado para a satisfação de seu cliente, apresentando seus trabalhos sob três premissas básicas: a linguagem simples da filosofia que norteia os aspectos de seu direcionamento gerencial, a inovação constante e a qualidade de todo o trabalho.

## A CONTABILIDADE E OS DIAGNÓSTICOS PRECISOS

A contabilidade tradicionalmente vem cumprindo ao longo dos anos o seu papel nas empresas e estas por sua vez subutilizando as mãos hábeis do contador apenas para satisfazer as exigências fiscais. Segundo Andrade (2005), “[...] nessa área, os cuidados devem se concentrar no estabelecimento de um fluxo interno de informações que garantam os controles e a conferência de saldos na contabilidade”.

Verifica-se que a função de produzir informações para tomada de decisões é um fator fundamental para as empresas modernas que querem um novo direcionamento para as suas ações e posturas empresariais. A função deturpada nas empresas pequenas ou mesmo nos escritórios de prestação de serviço, onde o contador está voltado apenas para as exigências do fisco, já não satisfazem as tendências no momento atual, que necessitam de um contador participante das decisões empresariais. Pois Figueiredo e Caggiano (1997) esclarece que:

O desenvolvimento de sistemas e metodologias que proponham modelos gerenciais que otimizem o desempenho das empresas por meio de seu sistema de gestão e informação é a contribuição esperada dos contadores, para aproximar a contabilidade das necessidades atuais do mundo dos negócios’.

Reportando ao princípio da continuidade, verifica-se que a empresa nasceu para a vida longa e prospera e nesse sentido o contador é peça fundamental para manter a empresa em desenvolvimento, para atingir seus objetivos, que é a continuidade e a obtenção de lucros. O fato de sucesso para qualquer empreendimento empresarial está ligado diretamente ao controle de suas atividades, projetos e aplicações de conceitos na gestão, não se esquecendo de que a contabilidade e a administração caminham juntas. Nesse sentido é fundamental esclarecer que a contabilidade se mantém atualizada pelas informações diárias dos processos empresariais e estas são altamente relevantes para a gestão da empresa.

Ao se analisar a história da humanidade verifica-se que a evolução do homem está ligada diretamente ao seu desenvolvimento técnico científico, e assim permanece até os nossos dias. O crescimento e o desenvolvimento da humanidade, das sociedades e das empresas em particular se encontram em estados de contínua aceleração rumo ao crescimento. Percebe-se que o crescimento vem das necessidades de criar, inovar, buscar novos rumos e direcionamentos para um novo patamar, sempre à frente. A contabilidade precisa se manter à frente estudando as condições em que os fenômenos patrimoniais ocorram, pois, de acordo com Sá (2000) esses fenômenos ocorrem “com a finalidade fundamental de ensinar conhecimentos para aferir e ensinar a consecução da eficácia (e que é a satisfação plena da necessidade aziendal).” O contador não foge a essa regra, pois este

tem dentro de si a centelha divina que lhe permite conceber ideias, ter ideais, ter o desejo de inovar e crescer.

A atualidade não permite mais ficarmos sentados observando o tempo passar e apenas aproveitando o que os outros criam, é necessário conhecer novos caminhos e ter experiências diferentes. Não é possível viver no tradicionalismo, apenas como um telespectador social, é preciso ser um participante atuante no sistema, que crie nos empresários o desejo de participar, evoluir, de crescer. Para isso é necessário que este seja um exemplo vivo de postura ética e serviços, pois o cliente tem sempre que ser surpreendido e para isso deve-se ter a certeza que renovar é preciso. É necessário transmitir uma imagem e um serviço de qualidade através de um cenário bem montado, bem estruturado que permita ao empresário visualizar o seu negócio de forma holística em todos os seus detalhes, proporcionando informações precisas para o gerenciamento do negócio.

## **FATOR DE SERVIÇO E FERRAMENTAS INDISPENSÁVEIS**

Muitos alunos e colegas fazem sempre a mesma pergunta crucial, o que usar como ferramenta gerencial? Além dessa pergunta, sempre um comentário danoso: “os meus clientes não querem saber de controle, só a rotina normal para a fiscalização”. Diante da pergunta que vejo como tradicional em nossa comunidade, retorno com uma diferenciada: o que fazer? Helfert (2000) evidencia que “[...] as decisões diárias tomadas pelos gerentes, de uma forma ou de outra, geram impactos nos recursos que eles controlam dentro de um inter-relacionamento dinâmico.” Baseado nesta citação deve-se abrir um leque e uma oportunidade para refletir sobre o assunto e chamar a todos para um questionamento e estudo sobre a questão. O momento atual pede que o contador mude o paradigma da contabilidade. É uma tarefa árdua, mas prazerosa, que certamente ajudará a mudar os rumos de nossa economia e de nossa sociedade. Nesse sentido Sá (2000) orienta que “cada empresa, cada lar, cada associação, em suma, toda e qualquer célula da sociedade necessita da aplicação do conhecimento contábil”.

Uma de minhas primeiras sugestões em sala de aula é uma análise das ferramentas e sistemas disponíveis que possibilitem uma visualização do sistema como um todo. Partindo desse ponto o céu é o limite para a exploração no território gerencial. Mas sempre se deve iniciar em um ponto estratégico, e nada mais justo e salutar do que iniciar com a demonstração do fluxo de caixa. O primeiro passo amador ou gerencial é estabelecer o controle efetivo das finanças. Nesse caso a demonstração do fluxo de caixa, que é uma

ferramenta gerencial de trabalho, pode ser utilizada em todos os níveis gerenciais e de controle interno, na prevenção de problemas de liquidez, na evidenciação da relação entre lucro e fluxo de caixa e para apoio na definição das estratégias de compras de insumos para empresa e pagamentos de dívidas. Helfert (2000) evidencia que: “[...] qualquer empresa em operação representa uma série de fluxos de caixa futuros esperados.” Com este instrumento fica possível a análise rápida de toda aplicação de recursos da empresa, via caixa ou bancos. Nesse sentido viabiliza os cenários de planejamento empresariais à medida que aponta os reflexos das políticas financeiras adotadas pela empresa com relação aos recursos financeiros. As metodologias existentes apontam objetivos específicos para essa ferramenta e uma orientação para sua utilização. Verifica-se que esse sincronismo fica estabelecido quando se pode avaliar as alternativas de investimentos, ou mesmo controlar as situações presentes, a longo prazo e as aplicações do disponível em caixa. Enfim, esta ferramenta possibilita uma visualização de todas as decisões que evidenciem reflexos monetários até o ponto de incentivo às aplicações quando existe caixa em excesso.

É importante que a contabilidade oriente as empresas para a importância do controle financeiro diário, pois este irá apoiar as decisões de gestores. Deve ser evidenciado em uma periodicidade que atenda as exigências de controle, incentivado para que as empresas possam utilizar este recurso com grande vantagem competitiva. O fluxo de caixa orçado com o realizado tende a ser uma ferramenta indispensável na administração financeira da empresa, pois será nessa variação que o gestor conhecerá o motivo por que ocorreu um desvio de orçamento, datas e motivos. Pode-se observar que a contabilidade oferece diversas ferramentas gerenciais capazes de auxiliar o gestor na administração de seus negócios, e o fluxo de caixa é apenas um pequeno recurso disponível. O mercado oferece uma gama imensurável de programas e literatura sobre o assunto, mas que deve ser abordada com cautela, após uma avaliação de suas características e das necessidades dos clientes.

Com os elementos da contabilidade em mãos o contador pode participar da resolução de problemas da empresa, formulando um equacionamento e propostas de soluções para apoiar o dirigente em sua tomada de decisão. Com todo esse sistema de informações de níveis operacionais implantados e utilizados de forma eficiente para o controle do fluxo das atividades básicas da organização, tal como vendas, caixa, controle de materiais e outros, torna-se um aparato de grande valor para a coleta de informações e armazenamentos de novos conhecimentos associados ao negócio para administração da continuidade das tarefas cotidianas da empresa. Essa riqueza de informação torna a atividade contábil muito rica para a administração de qualquer empreendimento, pois nela se concentra toda a movimentação

patrimonial e financeira da organização. O acompanhamento histórico das informações através de análises quantitativas é uma ferramenta de decisão e de impacto muito importante que a contabilidade oferece aos gestores, juntamente com todos os sistemas envolvidos.

## **A CONTABILIDADE NO TERRITÓRIO DA DECISÃO EMPRESARIAL**

A contabilidade é uma das principais fontes de informações da empresa, principalmente em qualidade, riqueza de dados, detalhes operacionais e financeiros. Segundo Sá (1998):

Como as outras ciências a Contabilidade:

- a. possui fontes de informação organizadas sistematicamente;
- b. pode enunciar verdades sobre fatos verificáveis;
- c. tem condições de descobrir novos fatos e de estabelecer modelos de situações ainda não constatáveis;
- d. por meio de sua doutrina e da experimentação, pode enunciar leis científicas válidas universalmente;
- e. contribui para a evolução da humanidade por seus postulados de eficácia no uso da riqueza, militando em favor do bem estar material das células sociais, de seus componentes e de toda sociedade.

O grande paradigma no momento é a união da contabilidade com a gestão empresarial para o controle eficaz. Nesse aspecto verificamos que o contador tem uma visão detalhada de todo o processo envolvendo todos os fatos contábeis. Por outro lado, a administração empresarial com a sua visão macro da organização orientada para pelo planejamento estratégico da organização e pelo uso dos diversos instrumentos gerenciais possibilita um casamento perfeito para a orientação da organização. Nesse sentido verifica-se a importância e necessidade do planejamento para curto prazo, para longo prazo e no dia a dia da empresa, ou seja, com um planejamento eficiente para as entradas e saídas de caixas diárias, semanais e mensais evidenciadas no ciclo operacional da empresa.

Verifica-se que existe uma catálise nas funções da contabilidade e administração que devem estar sempre pré-dispostas a sinergia operacional. Nesse aspecto deve-se verificar junto à organização a implementação de dispositivos que permitam aos gestores e contadores a utilização de um único tipo de linguagem que permita a compreensão dos fatos por todos os envolvidos. Diante desse paradigma, verifica-se a necessidade do repensar contábil

administrativo, que nesse aspecto deve ser representado pela busca do conhecimento da organização em toda a sua totalidade, por todos os envolvidos na questão.

O conhecimento estruturado e dividido entre os profissionais da empresa permite o estudo detalhado de cada componente, em cada processo, que irá proporcionar a compreensão do todo e o conhecimento das partes com uma maior assimilação dos envolvidos em cada etapa do processo e no sistema de uma maneira holística.

A análise empresarial deve ser feita de maneira criteriosa pelos envolvidos, principalmente pelo contador, com uma apreciação voltada para as informações contábeis, para os processos rotineiros que permitam melhor conhecer os objetivos estratégicos da empresa. A partir desse ponto é de grande importância a verificação junto a administração geral da empresa os passos que direcionam o processo decisório, os caminhos envolvidos que permitem as tomadas de decisões bem como as fontes de informações utilizadas e os instrumentos operacionais e financeiros dentro desse cenário dinâmico. Devem ser feitas análises dos dados disponíveis nos sistemas da empresa e checada a qualidade das informações para que se possa dimensionar um processo onde todas as informações sejam de utilidade para a empresa. Com isso deve ser feita a integralização dos dados analisados em informações úteis.

Fica evidenciada a importância da Contabilidade para as empresas modernas pelos dados verificados até o momento e neste aspecto é importante salientar a visão do contador na análise dos dados disponíveis nos sistemas contábeis da empresa estudada. Se os dados não forem suficientes deverão ser implantados sistemas complementares para melhorar o diagnóstico em questão.

De posse de todo sistema estruturado o contador terá enfim, condições de transformar todos os dados disponíveis pelo sistema em informações úteis, que agregarão valor à tomada de decisão. Com as informações disponíveis o contador pode preparar os relatórios que darão suporte à necessidade dos gestores. A definição do formato dos relatórios, bem como quais os relatórios necessários, virá da necessidade de cada empresa, e serão identificados durante as solicitações e entrevistas com os clientes. Os relatórios fornecidos devem ser de acordo com as necessidades do cliente e da experiência do contador ao demonstrar um item a mais para facilitar uma melhor interpretação da situação da empresa como análise vertical e horizontal, rentabilidade dos produtos e serviços, detalhamento de todas as receitas, indicadores de desempenho podendo incluir os financeiros e não financeiros. Pode se anexar a lucratividade por departamentos e o fluxo de caixa que pode

ser aberto em várias etapas incluindo uma visualização semanal, mensal de acordo com as necessidades da empresa.

## **CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Quando se vislumbra o potencial de uma empresa volta-se aos princípios contábeis e nesse ínterim ao princípio da continuidade que engloba todos os aspectos gerenciais para manter a mesma em sintonia com o mercado e em evolução constante. Nesse sentido cabe enfatizar a importância dos gestores da empresa e de sua contabilidade para o crescimento empresarial, assegurando os recursos financeiros aplicados e a serem submetidos, seja em recursos permanentes ou simplesmente em capital de giro.

Sá (1998) enfatiza que: “Uma gestão é boa quando ocorre a eficácia, ou seja, quando a empresa pode pagar bem seus compromissos, obter lucros, conservar-se em plena vitalidade, manter seu equilíbrio, não desperdiçar, estar protegida contra riscos e continuar crescendo.” Seguindo esse raciocínio verifica-se a importância do entendimento da cadeia gerencial para que se possam atingir os objetivos propostos não só de liquidez, mas em todos os sentidos, do projetado operacional, munidos de informações contábeis que permitam o controle e o comportamento do fluxo de caixa.

Espera-se que essas informações possam contribuir para um redirecionamento contábil empresarial, para a valorização da profissão contábil e para o incentivo ao aprimoramento contínuo de todas as pessoas envolvidas na contabilidade.

## **BIBLIOGRAFIA DO CAPÍTULO**

- Andrade, Guy Almeida. Sociedades limitadas e a prestação de contas. Revista Fenacon. Ano X - ed. 110. Ago/set 2005.
- Day, George S. A Empresa Orientada para o Mercado. Porto Alegre: Bookmam, 2001.
- Figueiredo, Sandra. CAGGIANO, Paulo César. Controladoria: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 1997.
- Helfert, Erich A. Técnicas de Análise Financeira. Porto Alegre: Bookmam, 2000.
- Marion, José Carlos. Contabilidade Empresarial. São Paulo: Atlas, 2005.
- Sá. Antonio Lopes de. Teoria da Contabilidade. São Paulo: Atlas, 1998.
- Sá, Antonio Lopes de. Fundamentos da Contabilidade Geral. Belo Horizonte: UNA, 2000.

# CAPÍTULO IV

## O *CONTROLLER* NA GESTÃO DO NEGÓCIO

### INTRODUÇÃO

O capítulo traz uma visão de que foi dado um grande passo para a Ciência Contábil e para a Controladoria onde a mera mensuração de eventos econômicos passados nas organizações, dentro da tradicional contabilidade, já não mais satisfaz as necessidades atuais.

A tendência natural é ampliar a visão para perspectivas ainda maiores, que requerem um novo entendimento, uma nova ótica social e humana, ampla e voltada para uma nova consciência vivenciada nas novas tendências.

Se esta visão no contexto global mudou, fatalmente teremos que mudar a visão antiga do Contador, que já não é mais um simples funcionário, mais sim um analista voltado para a nova face da Contabilidade, que tende a se mostrar observador dos fenômenos patrimoniais com uma ótica de relações gigantescas e não mais aquelas restritas do passado.

A sociedade moderna, bem como as empresas do novo milênio, necessita de uma estrutura organizacional bem delineada para a sua sobrevivência. Neste viés observa-se que as empresas necessitam de um órgão interno cuja finalidade seja a garantia de informações adequadas ao processo decisório, colaborando de forma holística com os administradores e gestores na busca da eficácia gerencial.

O capítulo apresenta como pressuposto a necessidade de um controle em todo o sistema de gestão e um monitoramento eficiente por um profissional de Controladoria. A vida está a cada dia mais difícil, manchetes assustadoras estão estampadas em todos os jornais e advertências metodicamente colocadas na TV amedrontam até mesmo os indivíduos mais seguros. As lembranças do dia 11 de setembro colocam as pessoas e entidades inseguras.

Iniciamos o novo século com mudanças radicais. As incertezas dos acontecimentos, do amanhã, em todos os níveis, geram expectativas em todos os setores. A velocidade está sendo imposta a todos os segmentos da sociedade e a competição está cada vez mais acirrada.

Adentramos a uma nova era onde a cultura com base na busca constante da qualidade total, em todos os níveis, seja no cotidiano laboral, seja na vivência dos grandes centros corporativos, traz como consequência o surgimento de inúmeras técnicas de controle, para auxiliarem nas tomadas de decisões.

Os avanços tecnológicos trouxeram no seu arcabouço uma grande preocupação quanto ao futuro das empresas.

A ampliação do comércio entre os países traz uma nova interdependência ainda não aceita pela maioria das populações. As fronteiras se dinamizam e a TV torna as culturas próximas e a perda da identidade dos povos torna-se cada vez mais inevitável.

Quanto maior o movimento entre os povos, maior se torna a complexidade das relações. A necessidade das padronizações se torna evidente, principalmente no campo da Contabilidade, as empresas multinacionais precisam padronizar seus balanços.

Verifica-se que a Contabilidade está a passos largos, embora aquém da necessidade imposta pela velocidade das transformações mundiais.

Quando se volta ao passado, verifica-se que a Contabilidade evoluiu de forma surpreendente. O conhecimento contábil adquiriu novas formas, a partir do rompimento das barreiras dos ambientes restritos das empresas, se conectando com fatos externos, oferecendo respostas às necessidades de informações dos dirigentes das empresas, ampliando uma nova dimensão para Contabilidade, iniciando um novo ciclo.

Uma nova situação se coloca diante das organizações, a nova era que se inicia globalizada pela concorrência, pelas incertezas, pela busca do conhecimento e pela dinâmica futurista de um novo mundo que se vislumbra, com novas tendências e necessidades.

Uma nova porta se abre diante dos velhos paradigmas, uma nova dinâmica surpreende a todos e colocam em xeque situações passadas do velho código.

Observa-se que os antigos conceitos estão perdendo campo para nova mentalidade de um novo tempo, mais veloz e mais eficaz.

Foi dado um grande passo para a Ciência Contábil e para a Controladoria; a mera mensuração de eventos econômicos passados nas organizações, dentro da tradicional Contabilidade, já não mais satisfaz as necessidades atuais.

A nova tendência contábil exige uma ótica ampla para se observar, um novo modelo científico. Para suprir essa demanda de conhecimento surge uma nova corrente, que veio para ajudar a viver a nova Contabilidade, o Neopatrimonialismo.

A Contabilidade abre uma nova porta em seus estudos, preocupando-se com os fatos que provocam influências no patrimônio, sob a ótica de uma eficácia holística, correlativa,

em regime de interação, especialmente no que tange aos mundos social e ecológico.

Segundo Sá (2002) “A doutrina neopatrimonialista”, como já foi referido, enfoca como uma das funções específicas do patrimônio a de “**socialidade**”, dentre as demais de “liquidez”, “resultabilidade”, “estabilidade”, “economicidade”, “produtividade”, “invulnerabilidade” e “elasticidade”.

Observa-se que uma nova ferramenta se abre para os profissionais que atuam hoje na Controladoria, onde qualquer empresa ou organização necessita de instrumentos para equacionar soluções, para pensar estrategicamente, introduzir modificações, atuar preventivamente, seja gerando ou transmitindo conhecimentos, ou tendo uma visão ampla de toda a cadeia de produção.

## O CONTROLLER

Das atribuições privativas dos Contabilistas em seu segundo artigo, nasce uma nova perspectiva para as organizações, surge a figura do *Controller*. A responsabilidade da garantia da missão da Controladoria fica a ele confiada. O zelo pela continuidade da empresa, bem como todo o processo de otimização para que esta consiga obter um resultado global satisfatório as suas necessidades.

Qualquer sociedade necessita de uma estrutura organizacional para a sua sobrevivência. Por sua vez, estas sociedades necessitam de um órgão interno cuja finalidade seja a garantia de informações adequadas ao processo decisório, colaborando de forma holística com os administradores e gestores na busca da eficácia gerencial.

As funções variam de empresa para empresa, de forma que a estrutura organizacional pode ter algumas variantes. No tocante ao nome *Controller*, em muitas organizações é legado ao chefe da Contabilidade. Independente da estrutura de trabalho, as suas atribuições básicas estão ligadas ao planejamento. Estas funções estão dispostas de maneira que possam integrar ações e metas aos objetivos gerais da empresa, para que se possa estabelecer um plano de ação integrado, interligando ações com revisões e avaliações constantes, dentro das modernas técnicas de gerenciamento.

O resultado do planejamento deve ser checado de forma a garantir que as atividades estejam de acordo com o planejado. Os padrões devem ser revisados constantemente de forma a garantirem a eficácia do sistema. Esta garantia está relacionada com o controle propriamente dito.

Outra atividade está relacionada com a atuação do Controller na elaboração e interpretação das informações geradas pelo sistema, de maneira que estas sejam inteligíveis

aos gestores para o processo de tomada de decisão.

Muitas outras funções estão em sua competência, como a administração e a supervisão de tarefas-chaves para o desempenho da organização, bem como a manutenção de todo o processo contábil, controle de custos e demais atividades inerentes às Ciências Contábeis e suas aplicações.

Desta maneira o profissional de Controladoria deve estar preparado, com uma formação direcionada, com um domínio pleno de conceitos utilizados em áreas afins como a Administração, Economia, Estatística, Contabilidade, Informática, dentre outras, que serão um diferencial para ajudá-lo a levar a empresa à eficácia.

## **UMA NOVA VISÃO MUNDIAL**

Com o impacto das normas internacionais da série ISO 9000, que aprimorou o que se fazia sobre a qualidade, produtividade, competitividade e complexidade, muito mais ainda a nova série, a ISO 14000.

Trata-se das normas sobre gestão ambiental, publicadas pela organização Internacional para a Normalização. Sendo esta, a associação da excelência tecnológica com a consciência da população para as questões de preservação da natureza. Esta sendo, também, a forma mais prática, direta e eficiente para associar o que de melhor se exige de uma empresa frente à imagem institucional, com seus esforços de marketing.

As normas ISO 14000 poderão se constituir em novas barreiras não tarifárias ao comércio internacional. Como os nossos empresários devem se preparar para isso?

Num pequeno exercício de imaginação, é possível ampliar o significado dessa preocupação para o nosso imenso país, poderemos visualizar a dimensão gigantesca do problema que nos irá afetar. Sem dúvida, um grande problema.

Embora complexa, a solução existe, está ao nosso alcance, constituindo-se no grande desafio à nossa capacidade de criar desenvolvimento sem degradar o meio ambiente.

Internamente, devemos reconhecer a necessidade de mudança na postura de uma comunidade nacional que se acomodou com a arraigada crença no Estado todo-poderoso e na responsabilidade única dos governos. Em outras palavras, o conceito da cidadania, em seu sentido mais abrangente, tem sido pouco cultivado.

A hora é de mudança e de adotar novas posturas colocando as novas metodologias integradas num processo educacional sistêmico, no treinamento e desenvolvimento do Recurso Humano, onde a referência que se deve tomar nestas transformações é a de que estamos em um estágio dinâmico voltado para o posicionamento da concorrência, por meio

de um ciclo de aprendizado e de postura estratégica a cada dia analisado e submetido ao crivo da Controladoria.

## **UM INSTRUMENTO NA GESTÃO ADMINISTRATIVA**

As alterações econômicas ocorridas no Brasil e no mundo nos últimos tempos provocaram mudanças importantes no cenário empresarial, tornando-se necessária a reciclagem dos profissionais da área de Controladoria e demais áreas financeiras.

Percebe-se a necessidade de um aprofundamento nas questões gerenciadoras de negócios próprios do controlador moderno, envolto não somente na visão contábil, mas econômica, jurídica e institucional, tendo contato com as mais recentes técnicas metodológicas disponíveis.

A grande necessidade de um acompanhamento mais ágil e aprofundado do desempenho econômico-financeiro das empresas, devido ao cenário globalizado e altamente competitivo em que estamos vivendo, faz com que seja imperativa a criação de Departamentos de Controladoria e Gestão nas empresas, sejam elas no campo industrial ou em qualquer negócio.

Contando com profissionais altamente qualificados, estes departamentos têm por objetivo a elaboração de relatórios gerenciais bastante detalhados, procurando fornecer aos empresários uma visão clara, real e objetiva do desempenho de suas empresas.

A cadeia agroindustrial deve estar perfeitamente delineada em todos os seus aspectos. Cada etapa deve ser cuidadosamente analisada, seja nos insumos, no processamento, na distribuição, até o cliente final deve ser detalhadamente estudada e analisada nos mínimos detalhes.

Utilizando-se de técnicas de Análise de Demonstrativos Contábeis, Contabilidade de Custos, Administração Financeira, Técnicas administrativas e de gestão, o Departamento de Controladoria e Gestão exprimirá os números da Contabilidade para um formato acessível, que irá proporcionar a sua utilização nos relatórios gerenciais como instrumento para a tomada de decisões conscientes, dentro do novo enfoque e tendências desta nova era globalizada.

## **GERENCIAMENTO E DESEMPENHO**

A atualidade e a modernidade exprimem um cenário de competição exacerbada em todos os setores da atividade econômica; neste ínterim apenas as empresas que conseguem

colocar no mercado produtos e serviços de qualidade, ao preço que o mercado está disposto a pagar, têm sobrevivido.

Verifica-se que as margens de lucro das empresas estão cada vez menores, só podem ser maximizadas através de um rigoroso controle sobre todo o processo administrativo e produtivo onde custos e despesas precisam ser controlados de forma racional e inteligente, para que se tenha muita agilidade na tomada de decisões.

A Controladoria no mundo moderno deve ser considerada um suporte indispensável na tomada de decisões, as informações geradas por este órgão deve estar sempre *on line* e confiáveis para auxiliar neste processo que, conjuntamente com a logística, tem como objetivos a redução de custos e aumento da lucratividade, para garantir a sobrevivência da empresa moderna.

## **PERFIL DO CONTROLLER**

Este novo campo para os profissionais de Contabilidade abre as portas para um novo modelo de gestor, com um perfil que concentra no indivíduo características pessoais e de relacionamento interpessoal, com habilidades comunicativas para expressar-se bem oralmente e por escrito, inclusive em outros idiomas, competência gerencial, visão abrangente das cadeias de produção e conhecimento do seu negócio, qualificações técnicas, sintonia com as especificidades do setor, flexibilidade e polivalência.

Este profissional deve ter profundos conhecimentos dos princípios contábeis e das implicações fiscais que afetam o resultado empresarial e estar preparado para a análise dos dados contábeis e estatísticos.

Deve ser ousado, com iniciativa, sem vícios, sem bloqueios e dispostos a assimilar a cultura da empresa, trabalhando de forma que obtenha um bom conhecimento do seu ramo de atividade para entender os problemas, vantagens e desvantagens, bem como todas as características do empreendimento.

## **CONSIDERAÇÕES FINAIS**

O presente trabalho demonstrou a necessidade de implementação do serviço de Controladoria para as empresas que ainda não utilizam este riquíssimo instrumento. Observou-se que a informação e o gerenciamento são fatores indispensáveis para a sobrevivência.

A necessidade de crescimento e especialização demonstra que cada vez mais existe

um maior número de empresas em plena expansão de conhecimento, com recursos humanos altamente qualificados, que certamente são fatores decisivos neste mundo competitivo, onde cada centavo economizado e a economizar é um lucro em potencial.

Todas as atividades gerenciais e de controle são altamente prioritárias e torna-se cada vez mais relevante o capital intelectual. A qualificação é indispensável, bem como uma formação acadêmica continuada que assegure ao profissional de Controladoria a capacitação suficiente para análise e tomada de decisões.

Concluiu-se que as empresas precisam de profissionais aptos para o processo decisório, interpretando as informações, analisando e tomando decisões, do chão de fábrica à alta administração, de maneira que a empresa caminhe para um processo de crescimento continuado e estabilizado.

## **BIBLIOGRAFIA DO CAPÍTULO**

- Bermagaschi, Mônica. Recursos humanos para o agronegócio brasileiro. CNPQ, 2000.
- Campos, Vicente Falconi. TQC controle da qualidade total (No estilo japonês). Fundação Christiano Ottoni, 1994.
- Fipecafi, Catelli, Armando (Coordenador). Controladoria. São Paulo: Atlas, 1999.
- Iudicibus, Sergio de. Manual de contabilidade das sociedades por ações. Atlas, São Paulo, 1986.
- Junior, José Hernandez Peres, PESTANA, Armando Oliveira, FRANCO, Sérgio Paulo Cintra. Controladoria de gestão. 2 ed. – São Paulo: Atlas, 1997.
- Sá, Antonio Lopes de. Progressos no campo da contabilidade aplicada aos fatos do ambiente natural. [www.lopesdesa.com.br](http://www.lopesdesa.com.br). 2002.
- Sá, Antonio Lopes de. História geral e das doutrinas da contabilidade. São Paulo: Atlas, 1997.

# CAPÍTULO V

## A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL: REALIDADE E INFLUÊNCIA CULTURAL

### INTRODUÇÃO

O capítulo trata sobre as relações e envolvimento da Lei de Responsabilidade Fiscal com o seu reflexo na sociedade atual que durante décadas acreditou que somente seria possível qualquer mudança econômica, política ou social, através da gestão pública.

Objetivou no seu conteúdo visualizar uma abertura para a nova realidade nacional, que tem mostrado que a administração pública deve ser amadurecida, centrada em programas, projetos e ações administrativas apresentadas para escolha, debate e posterior decisão, oferecendo ao cidadão uma opção de participação, interação com a sua célula social e com a formulação de benefícios para a sociedade, em consonância com as diretrizes de uma democracia moderna.

Demonstra as diversas etapas dos processos envolvidos, enfatiza a importância da uniformização dos conceitos e a participação dos cidadãos na condução da política pública. Essa sistemática envolveu a análise da máquina pública, o entendimento do seu processo e a importância da transparência na condução dos trabalhos, a necessidade de se obter a eficiência e a eficácia da condução da gestão pública e a importância de se criar dispositivos e leis para se combater a corrupção com a austeridade que a nação brasileira merece. Este trabalho possibilita ao gestor adquirir uma nova visão em relação à administração pública, de forma que transferindo-a para a política organizacional, enriquecerá a elaboração dos futuros planejamentos estratégicos da administração pública.

A arte da administração pública traz em seu cerne uma nobreza inestimável, refletindo em suas ações os anseios da comunidade voltados para o bem comum.

Sempre complexa à proporção que a sociedade evolui e as entidades ou células sociais se interagem com o entorno, influenciando e sendo influenciadas, num caminho em que

todos requerem da máquina administrativa o preparo, o rigor e a técnica apurada para enfrentar os desafios constantes da vida moderna, a administração pública neste contexto, tem que se cercar de ações de planejamento, e de controle para assegurar de que a missão do Estado será cumprida.

Vale a pena recapitular que essa organização de gestão no contexto atual é um sistema social, que se renova a partir de seu desenvolvimento. Ela, ao se transformar numa cultura, cria um conjunto de ações relativas a seu posicionamento interno e externo, de caráter ideológico, comportamental e material, que proporciona sua sobrevivência, manutenção, crescimento e interação social.

Esse capítulo visa oferecer um conjunto de informações e subsídios que possam oferecer um entendimento à luz da Lei de Responsabilidade Fiscal, onde serão abordados os reflexos da referida Lei nos últimos anos, a necessidade de uniformização de conceitos e procedimentos e o próprio processo de planejamento e orçamento.

Serão também abordados a responsabilidade fiscal no contexto das relações federativas e o seu papel no equilíbrio das contas, que compreende a formulação de políticas e ações destinadas a atender as necessidades coletivas, mediante a otimização dos recursos públicos, visto que a nova ordem mundial de trabalhar no limite está prevalecendo também para o setor público.

Atualmente com a lei que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, só resta ao setor público cumprir as mesmas regras do setor privado, principalmente no que concerne ao planejamento, execução e controle de suas atividades, de maneira cada vez mais eficaz.

Neste novo cenário renasce o planejamento, amparado como princípio da própria lei, que vem mostrar as tendências do poder público e os seus objetivos de forma clara e ampla ao público. Esses dois pilares: planejamento e orçamento servem como medida de desempenho demonstrando na sua realização correta a eficácia e a efetividade das atividades que deverão ser prioritárias para a administração.

Com a economia globalizada não só a empresa, mas toda administração seja pública ou privada é forçada a aprimorar continuamente o nível de qualidade de seus meios patrimoniais e ter cuidado com o meio ambiente natural, satisfazendo o consumidor cada vez mais exigente e consciente e os anseios da sociedade no tocante a condução da política pública.

O novo cidadão globalizado observa e prefere a célula social que adota princípios de transparência, com controles e fiscalização das finanças públicas, que serão também abordados, bem como o papel dos tribunais de contas.

O capítulo aborda o tema na sua forma conceitual e aproxima-se das várias etapas de maneira ampla e aberta, mostrando as fases importantes no contexto da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Acompanha o orçamento, que é uma das etapas mais importantes da administração, em sua evolução na nova modalidade de orçamento participativo, orçamento programa e seus objetivos, evidencia a importância da contabilidade no ciclo orçamentário e a importância da Lei de Responsabilidade Fiscal e o novo conjunto de princípios observados e valorizados pela sociedade no novo contexto nacional.

## **A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL**

Quando se caminha para adentrar na esfera administrativa do poder público não como crítico, mas como cidadão munido de direitos emanados da lei maior, espera-se encontrar na senda uma estrutura que permaneça fora das leis hodierna e encontrar um significado ético maior.

Mas nem sempre a esperança é alcançada, apesar de toda mídia trabalhar para a divulgação de uma ideia pretensiosa, manipulando a opinião pública no sentido de dar uma imagem muito além da expectativa dos reflexos da referida lei, apesar de tudo, aos poucos a comunidade nacional vem percebendo o real significado, juntamente com os objetivos da Lei de Responsabilidade Fiscal.

A referida lei tem os seus objetivos delineados em sua carta, apresenta nas entrelinhas evidências para as proteções aos interesses financeiros, de forma que reduzindo seus riscos aumenta a tendência à concentração de renda, engessa as futuras administrações, impõe penas ao gestor financeiro, quebra o princípio federativo, restringindo a autonomia dos estados e municípios na gestão de seus recursos e acima de tudo congela-se o gasto público corrente, em especial as despesas com pessoal e outras como a manutenção ou o melhoramento dos serviços públicos, tornando inviável a possibilidade de melhoria e criação de novos serviços, descumprindo o real significado da máquina pública que é o bem comum da sociedade, apenas para dar garantias ao credor financeiro. Além de que a união não parece estar cumprindo a referida lei, uma vez que parece entender que a lei foi feita para os estados e municípios e não para o todo da comunidade nacional.

Podem-se enfrentar decepções, como a maliciosa melhora nas transparências das contas públicas que servem mais para os credores do que para o cidadão. Mas, como diziam os antigos, o tiro pode sair pela culatra, pois a própria condução da política de controle da Lei da Responsabilidade Fiscal evidencia que nos últimos anos uma ação de comportamento

está se firmando e se tornando exemplar na condução dos negócios da coisa pública, até o fato de que tem sido colocada como um instrumento de mudança de postura do próprio cidadão brasileiro que pela influência da própria legislação já está mudando radicalmente a maneira de enxergar a coisa pública e poderíamos dizer que se vislumbra uma mudança da cultura do povo brasileiro no tocante ao controle da administração pública, pois o povo não está mais tolerando governantes desleixados e desonestos.

Nesse sentido, não pela influência da própria legislação, mas também pelo conhecimento adquirido pelas universidades, o povo já percebe que um dos principais instrumentos da administração é o planejamento, principalmente quando é bem feito e amparado por uma contabilidade “*online*” que fornece uma estrutura de apoio para os gestores.

A nação como um todo começa a perceber que planejamento empresarial ou público requer uma ferramenta de grande relevância para o controle de gestão. A cada dia que passa o fluxo de informações fica maior e mais complexo, tornando difícil a tomada de decisão e o controle do sistema. E quando se fala em controle é necessário que se estabeleça limites e uma lei que combata firmemente a corrupção em todos os níveis.

É de conhecimento de todos, não só em nosso território mas em todo o mundo que hoje o Brasil não é conhecido apenas como um país, mas como “o país” e como líder da América do Sul, e como tal, a implantação e a manutenção de um sistema estruturado de administração, de controle e de responsabilidade sobre os atos de nossos dirigentes, são de extrema necessidade, demonstrando um perfeito equilíbrio institucional e uma maturidade necessária a condução da política interna e externa da nação.

O mundo moderno, a empresa atual e a gestão atualizada evidenciam a necessidade de sistemas e de profissionais ativos, nos processos, gerando informações para servirem de base para tomadas de decisões.

Percebe-se que a condução dos trabalhos a partir da Lei de Responsabilidade Fiscal tem norteadado a estrutura para um profissionalismo ímpar, não se pode esperar uma mudança radical a princípio, mas percebe-se uma nova direção evidenciada na ética e na conduta institucional exemplar.

Para a manutenção das questões não só técnicas, mas éticas é necessário que estes profissionais estejam atualizados empregando os seus esforços na busca do conhecimento para ampliar sua competência e traduzi-la em benefícios para a sociedade.

Este novo cenário não só nacional, mas internacional também, permite a utilização de ferramentas que irão tornar disponível ao tomador de decisões, as informações necessárias

para aumentar o controle e o conhecimento do seu negócio, entenda-se o perfeito entendimento das fases e execuções de controle, bem como demonstrar o efeito de cada componente de custo ou receita na análise dos resultados analisados e o perfeito equilíbrio das contas públicas.

Uma nova concepção de administração nasceu com a Lei de Responsabilidade Fiscal, voltada para a atual fase de desenvolvimento do país, onde não só as empresas, mas a própria administração pública precisa concentrar todos os seus esforços na tarefa de reduzir desperdícios e, por conseguinte aumentar a produtividade, a rentabilidade e eficácia na relação social.

Por outro lado percebe-se uma preocupação com os sistemas de controle patrimonial-financeiro do poder público brasileiro, em como acompanhar a integridade da administração desses recursos. Essa preocupação tem crescido rapidamente nos últimos anos, com uma ênfase maior após a Lei de Responsabilidade Fiscal. Principalmente em consequência dos vários escândalos de corrupção, colocando em xeque a eficiência ou mesmo existência de um sistema de gerenciamento.

É uma dura crítica aos processos de gerenciamento e a fiscalização dos recursos públicos que ainda são muito limitados. Mas, críticas a parte, se um governo não consegue controlar o desvio ou a má aplicação de verbas públicas, com certeza os recursos disponíveis para os seus projetos diminui e com isso existe a necessidade de aumento de impostos para suprir a falta de recursos desviados. Esse é um raciocínio legítimo que tem levado governos a investirem no controle da corrupção para aumentar a sua eficiência e eficácia em prol de uma melhor condição para os seus cidadãos.

Esta preocupação com a eficiência de um lado e com a integridade dos recursos de outro levaram à introdução das mais diversas formas de controle dos governos sobre as suas próprias máquinas administrativas.

Percebe-se que essas Instituições ligadas ao próprio governo devem fornecer informações e análises para melhorar o desempenho da administração, formando círculo de autocontrole, mas que por outro lado pode-se gerar uma grande burocracia.

Mas, enfim esse sistema permite quando bem delineados visualizar os departamentos administrativos e verificar que determinados procedimentos poderiam ser substituídos por outros mais eficientes, alertando o governo que determinados programas não trouxeram os resultados desejados, enfim contribuindo para a disseminação da ideia de que o principal instrumento da administração é o planejamento. Essa questão, só para a mudança de cultura do povo e o crescimento das ações democráticas já é uma excelente referência para se manter

as práticas.

Nesse sentido fica evidente que a Lei de Responsabilidade Fiscal nos últimos anos tem conseguido indicar um norte para a nação, para a condução dos trabalhos públicos dentro de uma nova ética que está rompendo as barreiras das escolas nacionais e se implantando como um todo na sociedade brasileira.

Percebe-se que a mudança vem a passos largos, talvez iniciada nos “caras pintadas” em governos de outrora, mas que com certeza estão refletindo os anseios da sociedade para o controle do seu patrimônio, no controle do seu próprio destino que se molda em um novo processo de responsabilidade amparada pela lei e exigida por uma nova sociedade que busca um novo rumo para a concretização de seus ideais.

Ideais esses, que devem ser buscados com planejamento e eficiência, mas que apesar de muitas vezes o planejamento ser confundido com uma panaceia, vale esclarecer que apesar da Lei número 4.305-64 tenha disposto sobre o planejamento governamental, verifica-se que a sua implementação não revelou resultados deveras animadores, mas iniciou um processo revolucionário na condução dos negócios da nação, que com certeza não tem mais volta.

Mas a ampliação da discussão sobre o planejamento fica na lei complementar 101-2000 que inseri em dos seus princípios a prática da ação planejada. Em seu Primeiro artigo esclarece que:

Esta Lei Complementar estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com amparo no Capítulo II do Título VI da Constituição. Apesar de décadas da criação ainda continua enfrentando desrespeito.

A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar. (Brasil, 2000).

A nação pode divulgar não só no “Ipiranga”, mas em todos os rincões que a inspiração ao ato planejado fica sem dúvida sendo uma grande dádiva da referida Lei, que certamente ajuda a disseminar a ideia do planejamento como instrumento de administração do poder público, não pela imposição doutrinária, mas por sua importância, eficiência e eficácia.

E o povo brasileiro unido em um processo de mudança cultural incorpora essas novas práticas resultado das profundas transformações em todas as esferas da sociedade, já

verificadas ao longo da tramitação da lei e sua aprovação pelo congresso.

O povo sabe que vale a pena conferir a importância do sistema de planejamento brasileiro como um todo, onde este requer uma integração entre o Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias e Lei orçamentária anual, aplicando-se o princípio da continuidade administrativa. A própria necessidade de visualização do que se vai arrecadar, o que vai se gastar e a perspectiva do montante para novos projetos evidenciam a integração do sistema.

A sociedade brasileira já capacitada pelo processo consciente de participação desse novo modelo de administração percebe que o bom governante não deve apenas cumprir a lei, mas cumprir a sua gestão com um governo de qualidade, com controles efetivos em seus gastos, transparência fiscal e compromisso de promover uma melhoria constante em toda a sua estrutura organizacional.

Diante das exposições ou mesmo das expectativas da eficácia do sistema, todos envolvidos, não só dos órgãos, mas a população e os estudantes, já conseguem visualizar todo o processo de gestão, no seu nascedouro, no processo orçamentário, na definição do fluxo de receitas e despesas. Todos já visualizam a importância de todo o cabedal de informações, onde com as ferramentas definidas pela gestão no controle da administração pública em conjunto com os diversos instrumentos emanados da Lei de Responsabilidade Fiscal, formam uma base sólida para a gestão pública, no sentido não só do equilíbrio entre receitas e despesas, mas em um ganho potencial para toda sociedade brasileira.

## **A NECESSIDADE DE UNIFORMIZAÇÃO DE CONCEITOS E PROCEDIMENTOS**

A contabilidade pública tem suas características próprias e suas peculiaridades que devem ser expressas de maneira científica e os estudos aprofundados das questões evidenciam que todo conhecimento científico para ser considerado como tal precisa estar subordinado a determinados princípios, regras ou normas.

A identificação de tais princípios, ou a fixação de regras é imprescindível, especialmente no caso das ciências aplicadas, como a Contabilidade.

Quando se evidencia a fixação de regras em contabilidade percebe-se que um dos instrumentos considerados mais importantes para a execução dos trabalhos contábeis seja na esfera particular, seja na esfera pública é sem dúvida nenhuma o plano de contas, pois todos os trabalhos na área estão estritamente ligados à qualidade do mesmo, juntamente com a informática que é um aliado poderoso para os gestores, pois permite uma eficiência a cada dia melhor em todo o sistema, principalmente trabalhando com um plano de contas bem

estruturado.

Os doutrinadores, profissionais, a própria união e todos aqueles que estudam ou aplicam princípios ou normas, devem fazê-lo de maneira uniforme, obedecendo a uma mesma orientação, para que sua aplicação não fique a critério de cada um, de forma subjetiva.

A falta desses princípios e normas irá colaborar para a ineficiência do sistema, irá prejudicar a formação de um banco de dados eficientes e comprometer o aspecto científico, permitindo que as mesmas causas não gerassem os mesmos efeitos, em situações idênticas, tratadas de formas diversas.

Um plano de contas bem estruturado permite que se possam registrar operações econômicas e financeiras de forma coordenada e uniforme, permitindo a qualquer momento o levantamento de situações patrimoniais através das demonstrações financeiras de forma eficiente e rápida.

A portaria interministerial de número 163 de 4 de maio de 2001 evidencia a necessidade de uma uniformização de procedimentos e a utilização de uma mesma classificação orçamentária de receitas e despesas públicas.

A uniformização tem como objetivo obter equivalência e comparabilidade onde diferentes soluções são permitidas, por serem consideradas equivalentes.

Diante do exposto percebe-se que o plano de contas deve ser estruturado de forma a permitir um perfeito entrosamento em todas as esferas, deve estar bem delineado nos aspectos de todos os envolvidos, nos níveis nacional e regional e estar de acordo com as bases de normas adotadas internacionalmente.

O assunto em pauta evidencia na atualidade a importância de se adotar normas e uniformizações que facilitem não só os procedimentos internos dos órgãos ou empresas em questão, mas que permitam um entrosamento a nível globalizado.

O mundo é um mercado no qual fluem fundos e investimentos em todas as horas do dia, onde as empresas buscam investir em mercados não necessariamente locais, mas onde existem facilidades, sejam no aspecto financeiro, no baixo custo, mas também uma facilidade de entendimento e uma harmonia de normas e procedimentos que facilitem o seu processo.

Esse fenômeno caminha a passos largos, em face da globalização da economia e dos negócios internacionais, em um novo palco onde as empresas para se tornarem transacionais necessitam de normas e procedimentos harmonizados em todo o mundo, principalmente para a consolidação de seus balanços.

Não só a globalização da economia, mas a própria estrutura da sociedade moderna

evidencia a necessidade de uniformização de conceitos e procedimentos e indica a Contabilidade como o único denominador comum para mensurar as atividades econômicas, dela exigindo homogeneidade universal de tratamento para registros e divulgação de fatos contábeis de uma mesma natureza.

Fica patente que existe uma necessidade de uniformização de conceitos e procedimentos juntamente com a harmonização das normas contábeis.

É necessário, urgente e inevitável a implantação de um sistema único que apoiado pelos Conselhos Federais, principalmente o de Contabilidade que tem ampla experiência no assunto, possam executar de forma competente esse processo já em andamento, em âmbitos federais, regionais e internacionais, já observados nos pronunciamentos de Entidades Federais e Regionais, bem como a própria ONU.

Percebe-se que esse caminho é um direcionador para ações de integrações futuras, onde a uniformização de conceitos e a informação integrada são fatores decisivos na gestão. O nível de informação confiável e uniformizado facilita a coesão das instituições envolvidas e aumenta o seu potencial de respostas às solicitações.

A sociedade informatizada exige que essas mudanças sejam profundas e urgentes, pois esse é um efeito multiplicador que sem dúvida dinamizará todos os setores da economia, da administração pública, constituindo por sua vez, a força motora do desenvolvimento político, social, cultural e tecnológico de nossa sociedade.

O comprometimento é de fundamental importância para a nova etapa de mudança. A criação de indicadores que servirão de base para o sistema, a elaboração de um planejamento para os objetivos primários e secundários, a reavaliação dos indicadores existentes, a consulta aos usuários do sistema, a análise das etapas do processo que interagem com estes. De forma que se possa montar um sistema que seja bem delineado e que sirva de base para melhorias futuras, seja de consenso entre todos os usuários e permita uma melhor visualização para os envolvidos e uma transparência para toda a sociedade.

Essa nova proposta inicia também o cidadão como um cliente de informações dos serviços públicos, referenciando os direitos coletivos a informação, incorporando a promoção da participação e do controle social e a indissociabilidade entre a prestação de serviços e sua afirmação como direito dos indivíduos e da sociedade ao acesso a informação.

O governo deve incentivar e aprimorar esses sistemas, pois são estruturas com um potencial de informação gigantesco. Quanto uniformizado e padronizado é um instrumento de gestão estratégica de articulação e gestão das políticas públicas para o governo eletrônico.

Pode-se visualiza-lo como um poderoso sistema de processos articulados, sistematizados capazes de assegurar a habilidade de criar, coletar, organizar, transferir e compartilhar conhecimentos estratégicos que servirão para tomada de decisões, para a gestão da política pública e para a inclusão do cidadão como produtor de conhecimento coletivo e para a sociedade como um sistema de controle diferenciado de gestão pública.

Deve-se ter uma implementação do planejamento com a execução de todo o processo elaborado, a monitoração do sistema, a avaliação e o desempenho do processo, corrigindo os desvios de forma que todo o sistema fique sob controle, de acordo com os próprios princípios emanados da lei, quando enaltece o planejamento.

É necessária uma mudança de atitude e esta é possível, mediante a mudança de comportamento que vem arraigada por anos a fio através dos tempos. Mas hoje a realidade é diferente e a sobrevivência da própria sociedade, das empresas, do país como um todo está ligada a essa mudança de comportamento, a geração de empregos para a sociedade e a garantia de se manter no mercado. A concorrência com o mercado internacional nos coloca diante de situações inovadoras que se tomadas decisões diferenciadas, certamente existirá um amanhã melhor para toda a nação.

## **A LRF E O PROCESSO DE PLANEJAMENTO E ORÇAMENTO: PPA, LDO E LEI ORÇAMENTÁRIA**

O planejamento é uma matéria debatida e exigida como requisito de uma boa administração, principalmente quando se trata do poder público. Nesse processo para se conseguir um instrumento fiel do programa de um governo e para a própria formação do orçamento, para que este sirva como um documento que reflita as aspirações da sociedade e que tenha como finalidade contribuir para a melhoria da máquina administrativa, é necessário, pois que em sua confecção sejam observados determinados passos básicos que devem ser seguidos para elaboração e controle do Orçamento que estão definidos na Constituição e na lei 4320 de 17 de março de 1964, no Plano Plurianual e na Lei de Diretrizes Orçamentárias.

A Lei nº 4.320/64 estabelece os fundamentos da transparência orçamentária em seu artigo 2º enfocando que "a Lei do Orçamento conterà a discriminação da receita e despesa, de forma a evidenciar a política econômico-financeira e o programa de trabalho do governo, obedecido os princípios da unidade, universalidade e anualidade".

Esta é uma forma de destacar a importância dos aspectos jurídicos onde se pode encarar o orçamento como uma lei temporária ou mesmo no aspecto contábil onde esse

pode ser visto como um balanço antecipado das contas governamentais, ou no aspecto financeiro com a visualização das entradas e saídas financeiras e no seu aspecto econômico como fator de regularização das necessidades da coletividade, evidenciando também o seu aspecto político, onde revela as metas do governo e sob o aspecto administrativo como delimitador das ações do governo.

Esse planejamento que formado em bases conceituais sólidas irá manter o equilíbrio das contas públicas numa sequência de períodos, permitindo o desenvolvimento sustentável e a evolução das estruturas de gerenciamento dos órgãos da administração municipal.

## **PROGRAMAÇÃO**

A lei de Responsabilidade Fiscal no seu contexto em um dos seus princípios insere a ação planejada, que podemos definir como uma programação orientada para que seus objetivos sejam alcançados nas datas predeterminadas, avaliando sempre os recursos humanos, materiais e financeiros para execuções das ações. Para que se possa elaborar uma Lei orçamentária precisa-se ter em mente alguns princípios, a saber:

## **UNIDADE**

Com essa orientação todos os órgãos autônomos que constituem o setor público, devem elaborar os seus orçamentos utilizando-se de procedimentos uniformes que se ajustem a um método único, fundamentado em uma única política orçamentária e estruturado uniformemente, observando conteúdo, metodologia e expressão, evitando a duplicação de funções ou realização de atividades correlatas, colaborando muito para a racionalização na utilização dos recursos, lembrando-se que a administração deve prestar contas à sociedade, não somente quanto ao cumprimento da lei, mas quanto a sua capacidade gerencial.

Os orçamentos confeccionados de forma independente serão posteriormente consolidados, possibilitando a visualização do desempenho global das finanças públicas.

## **UNIVERSALIDADE**

Esse princípio vem determinar que o orçamento deve conter todas as receitas e todas as despesas do Estado, sendo que nenhuma instituição pública pode ficar fora do orçamento, de maneira que possibilite ao Legislativo o conhecimento imediato de todas as receitas e despesas do governo para conceder uma autorização prévia para a respectiva arrecadação e

realização.

Vem também impedir que o Executivo realize qualquer operação, sendo ela de receita ou despesa, sem prévia autorização parlamentar; e evidencia o valor exato das despesas orçadas pelo governo, de modo a autorizar na mesma proporção a cobrança de tributos que sejam necessários para atendê-las.

## **ANUALIDADE**

Os orçamentos devem ser confeccionados para um período de um ano e coincidindo com o ano civil, por apresentar vantagens de ser o adotado pela maioria das empresas. Possibilitam um maior período para trabalhar, atende a necessidade de concretização dos objetivos propostos no orçamento, e é interessante lembrar que alguns impostos e taxas também são cobrados anualmente, podendo facilitar assim, a confrontação ideal entre as receitas e despesas dos órgãos públicos que é uma exigência do princípio do equilíbrio.

## **ORÇAMENTO BRUTO**

Este é um princípio que evidencia que todas as receitas e despesas devem ser expressas em seus valores brutos, de maneira que possa dar mais transparência aos gastos públicos.

## **EXCLUSIVIDADE**

No orçamento só serão incluídas as matérias pertinentes, conforme consta no artigo 165 da CF/88, exceto quando da solicitação de autorização para abertura de créditos suplementares e contratação de operação de créditos ainda que por antecipação de receita, nos termos da lei.

## **CLAREZA E DISCRIMINAÇÃO**

O orçamento deve ser apresentado em linguagem clara, expresso de forma ordenada e completa e compreensível a todas as pessoas que precisam manuseá-lo, quer por interesse ou por força de ofício. Quanto maior for a discriminação, maior será a clareza e a possibilidade de fiscalização pelos agentes competente.

## **EQUILÍBRIO**

O orçamento deve apresentar um equilíbrio, do ponto de vista financeiro, entre os valores de receita e de despesa, evitando um déficit que obrigue a constituição de dívida que, por sua vez, causa o déficit, sendo um princípio clássico de Finanças Públicas.

## **RESERVA LEGAL**

A iniciativa para propor a Lei do Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual, é do Poder executivo, segundo a Constituição Federal. Essa exclusividade de matéria orçamentária é denominada de reserva legal.

## **PRINCÍPIO DA NÃO VINCULAÇÃO DE RECEITAS**

Nenhuma parcela da receita de impostos poderá ser reservada ou comprometidos para atender determinados gastos, garantindo que o gestor possa alocar recursos para atender as despesas de acordo com as prioridades que cada circunstância requerer.

## **PUBLICIDADE**

Deve ser publicada para ser executada, depois de ser sancionada e promulgada. A publicação das leis nos órgãos oficiais é requisito indispensável para suas execuções.

## **CRÉDITOS ADICIONAIS**

Os Créditos adicionais são valores que se adicionam ou acrescem ao orçamento, com reforço dos limites existentes, destinados à cobertura de encargos provenientes da criação de novos serviços, ou ainda, para atender as despesas imprevisíveis e urgentes, são autorizações de despesas não computadas ou insuficientemente dotadas na Lei do Orçamento de acordo com o artigo 40, da Lei Federal nº 4.320/64.

## **CLASSIFICAÇÃO**

Os créditos adicionais se classificam em:

1. Suplementares;
2. Especiais;

### 3. Extraordinários.

## **CRÉDITOS SUPLEMENTARES**

Destina-se ao reforço de dotações orçamentárias, desde que haja dotação orçamentária. Sendo assim, créditos suplementares são autorizações para reforço de dotações orçamentárias que por qualquer motivo, tornam-se insuficientes. Aumenta-se aos valores das dotações constantes da Lei Orçamentária.

## **CRÉDITOS ESPECIAIS**

São os créditos destinados à despesas para as quais não haja dotação orçamentária específica. Os créditos especiais são autorizados para cobertura de despesas eventuais ou essenciais e por isso mesmo, não considerado na Lei do Orçamento.

Essas autorizações são concedidas pelo poder Legislativo, e amparados na promulgação de uma Lei de caráter especial, podem ser utilizadas para a cobertura de despesas eventuais ou especiais.

## **CRÉDITOS EXTRAORDINÁRIOS**

São os destinados à despesas urgentes e imprevisíveis, em caso de guerra, comoção intensiva ou calamidade pública.

Créditos Extraordinários são destinados a atender as despesas imprevisíveis e urgentes, como: as decorrentes de guerra, comoção intensiva ou calamidade pública, caracterizando-se pela imprevisibilidade e urgência da despesa. Sendo que esses fatos não permitem um planejamento prévio, e obrigam o Poder Executivo a procedimentos sumários para atendimentos rápidos e urgentes.

## **ABERTURA DE CRÉDITOS ESPECIAIS**

A abertura dos créditos especiais e suplementares é por decreto do Executivo e a autorização é dada por lei, sendo que: “Os créditos suplementares e especiais serão autorizados por lei e abertos por decreto executivo” (Art. 42, Lei 4.320/64)

## **ORÇAMENTO PROGRAMA**

É um plano expresso em termos monetários e de realização de obras e prestação de serviços, em determinado período. Quando se avalia o orçamento tradicional fica evidente que este busca o relacionamento das receitas a arrecadar e das despesas de custeio. A partir deste ponto a administração analisa os recursos disponíveis para então efetuar a distribuição dos recursos.

O orçamento programa realça o que se pretende realizar vinculando orçamento e planejamento dentro de uma concepção moderna de administração.

O orçamento programa é um orçamento público que especifica não somente os custos dos diversos programas, subprogramas e projetos, desdobrados setorialmente por funções, segundo a categoria de despesas de custos e capital, mas também as metas físicas anuais que devem ser atingidas mediante a aplicação de recursos orçamentários.

Este orçamento coloca em destaque os objetivos e as intenções do governo. Quando se colocam objetivos e metas, invoca-se também um sistema de gerenciamento, um plano completo que inclui a previsão de recursos financeiros, a sua destinação e consequente gerenciamento de etapas previsto na Lei de Responsabilidade Fiscal.

Ele se distingue do orçamento comum, pois já não parte apenas da previsão de recursos para posteriormente agendar a execução das atividades instituídas, a previsão de recursos é a etapa final do planejamento.

A sua elaboração exige um planejamento com a definição dos objetivos a atingir, as metas físicas que serão cumpridas com o montante orçamentário constante da proposta. Sendo este um momento importante, pois a definição dos objetivos deve ter clareza e transparência para facilitar as ações futuras e ainda habilitar os administradores a saberem exatamente aquilo que se espera que eles façam e habilitar as autoridades responsáveis a julgarem os desempenhos em termos de objetivos predeterminados. E dar clara informação ao público em geral, incluindo a imprensa, e todo o governo, sobre as finalidades de cada órgão e entidade e, conseqüentemente, habilitando esses segmentos a efetuarem uma avaliação mais justa do desempenho dos próprios dirigentes, com uma gestão transparente e politicamente correta.

## **ORÇAMENTO PARTICIPATIVO**

O orçamento nada mais é do que a projeção futura da administração para um determinado período. O Orçamento participativo é a adoção de práticas diferenciadas de gestão

orçamentária municipais, consistindo na abertura de canais e mecanismos de participação popular no processo de destinação dos recursos públicos das prefeituras.

Observa-se um aumento expressivo nas experiências participativas nas administrações municipais, onde a população pode interferir na definição de prioridades e no aproveitamento dos recursos públicos através de iniciativas como a do Orçamento Participativo.

Os cidadãos participam do processo através de organizações sociais ou individualmente. Com o Orçamento Participativo, a prefeitura estabelece limites e critérios para compartilhar o poder de decisão com os moradores das diversas regiões da cidade.

Segundo o discurso corrente entre os condutores de tais experiências, esta prática inovadora da democracia promove melhorias para a eficiência do processo de gestão e cria oportunidades para um relacionamento, entre o poder público municipal e os cidadãos, que amplia e ajuda a consolidar a convivência democrática.

Diante desses argumentos, observa-se que essas experiências vêm se avolumando no Brasil, com destaque para a capital gaúcha, eleita umas das quarenta melhores práticas do mundo apresentadas na 2ª Conferência das Nações Unidas para os Assentamentos Humanos.

O orçamento participativo é uma expressão de cidadania e respeito a escolha pública para as práticas de gestão. Ele teoricamente aperfeiçoa o mecanismo de escolha pública preconizado pelas teorias econômicas mais aceitas.

Também se apresenta como uma ferramenta democrática que dá transparência ao processo de alocação da receita, regulando a despesa dos municípios e estados que têm optado por sua utilização.

Este ao outorgar informações da forma e lugar onde é empregado o dinheiro arrecadado, incentiva o pagamento dos impostos, incentiva a participação dos cidadãos na gestão e incentiva a mudança de cultura da nação que já se visualiza após a implantação da Lei de Responsabilidade Fiscal.

A informação transparente do uso do dinheiro público dificulta as práticas demagógicas e clientelistas, forçando o meio ao trabalho ético e democrático coibindo as ações viciadas de momentos passados.

O Orçamento Participativo além de promover a democracia tem um grande valor pedagógico, pois, educa a nação no exercício da cidadania, possibilita a participação ativa dos seus cidadãos, rompendo com o individualismo, reforçando o interesse comunitário, dando um grande passo à organização da sociedade.

Esta forma de enfrentar os problemas socioeconômicos está chamando a atenção de

muitos governos mundiais. Na Organização das Nações Unidas é possível encontrar este tipo de informação em vários idiomas e países como Argentina aplicam Orçamento Participativo. No Brasil, alguns municípios e Estados trabalham a suas receitas e despesas na base do Orçamento participativo.

## **OBJETIVOS**

O orçamento possui um caráter público não só por ser uma lei, mas também por ser elaborado e aprovado num espaço público, através de discussões e emendas feitas pelos vereadores nas sessões da Câmara.

Ele tem como objetivo estabelecer uma interação, ouvindo a população, identificando as prioridades para aplicação dos recursos do município, abrindo um espaço de debates onde se pode descobrir as verdadeiras necessidades prioritárias, sentidas pelos próprios usuários dos serviços públicos.

Nesse aspecto verifica-se que essa interação estabelece uma prática de transparência administrativa, no trato do bem público, impossibilitando a troca de favores e criando canais de comunicação direta com o governo.

Essa ação possibilitar o exercício da cidadania ativa, mediante a participação da sociedade, compatibiliza a participação individual e a participação coletiva, cria um relacionamento saudável com o poder legislativo e estabelece um controle de obras e melhoramentos pela população.

O Orçamento Participativo é um processo pelo qual a Prefeitura e a sociedade, juntas, constroem uma nova forma de governar a cidade; estabelece novas relações, criando parcerias com o objetivo de solucionar os problemas do cotidiano do município e valorizando a atuação do cidadão.

A população fica tendo a oportunidade de conhecer como é utilizado o dinheiro público, bem como apontar, nas plenárias, que serão realizadas nos bairros e nas regiões, as principais necessidades da sua região e propor prioridades de ações para o Governo. O governo com essas prioridades e pareceres técnicos elaborará o Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentária e a Lei Orçamentária Anual.

## **SISTEMA ORÇAMENTÁRIO**

O Sistema Orçamentário no Brasil, obedecendo a mandamento constitucional, constituiu-se de três instrumentos básicos:

- a) Plano Plurianual;
- b) Lei de Diretrizes Orçamentárias;
- c) Lei de Orçamentos Anuais.

## **PLANO PLURIANUAL**

É um instrumento de planejamento estratégico de longo prazo, através do qual procura-se ordenar as ações do governo que levam ao atendimento dos objetivos e metas fixados para um período de quatro anos, tanto ao nível de governo federal, como também de quatro anos para os governos estaduais e municipais.

Nenhum investimento cuja execução ultrapasse um exercício financeiro poderá ser iniciado sem prévia inclusão no plano plurianual ou sem lei que autoriza a inclusão, sob pena de crime de responsabilidade.

Tem como objetivo organizar em programas todas as ações desenvolvidas pela prefeitura, tornar pública todas as informações referentes as execuções de governo, permitindo um maior controle na aplicação dos recursos públicos e dos resultados obtidos, de maneira a otimizar a execução de ações do governo de modo a obter o máximo de resultados positivos com os recursos disponíveis.

É um planejamento que prevê as despesas com programas, obras e serviços decorrentes, que durem mais de um ano. No primeiro ano de governo, o prefeito deve propor diretrizes, metas e objetivos que, após aprovação, terão vigência nos próximos três anos de sua gestão e no primeiro ano da gestão seguinte. É deste instrumento que saem as metas para cada ano de gestão.

Sua base legal está na Constituição Federal que prevê em seu artigo.165:

Leis de iniciativa do poder Executivo estabelecerão:

- I - o plano plurianual;
- II - as diretrizes orçamentárias;
- III - os orçamentos anuais.

A lei de responsabilidade Fiscal fortalece os vínculos de integração do Plano, Plurianual com as Leis de Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária anual no artigo quinto e dezesseis, tornando obrigatória a sua elaboração em todos os municípios. É um poderoso instrumento de gestão que permite através de seu acompanhamento e avaliação a verificação dos resultados esperados na execução de seus programas e a revisão dos objetivos e metas definidas.

## **LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS**

A lei de diretrizes orçamentárias foi criada pela Constituição Federal de 1988 e tem a finalidade de nortear a elaboração dos orçamentos anuais, compreendidos aqui como o orçamento fiscal, o orçamento de investimento das empresas e o orçamento de seguridade social, de forma a adequá-los às diretrizes, e aos objetivos e metas estabelecidos no plano plurianual.

Portanto, a lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública e orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

Isto quer dizer que ela define o que vai ser apresentado na Lei Orçamentária Anual. Define também as regras sobre mudanças nas leis de impostos, finanças e pessoal, além de estabelecer orientações de como elaborar o orçamento anual, segundo o artigo 165 da Constituição Federal.

## **LEI DE ORÇAMENTOS ANUAIS**

Para que se possa viabilizar a concretização das situações planejadas no plano plurianual, e transformá-las em realidade, elaboram-se o orçamento Anual, onde são programadas ações a serem executadas, visando alcançar os objetivos determinados.

A lei orçamentária anual compreenderá o orçamento fiscal que se refere aos poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta inclusive fundações instituídas e mantidas pelo poder público e o orçamento de investimento das empresas em que o Estado, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto e o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público.

Pode-se dizer que a lei dos orçamentos anuais é um instrumento utilizado para a consequente materialização do conjunto de ações e objetivos que foram planejados, visando ao melhor atendimento e bem-estar da coletividade.

A Lei Orçamentária Anual apresenta a previsão de receitas e despesas do município para o ano seguinte. Ela demonstra o que a administração pretende arrecadar e onde pretende investir os recursos arrecadados.

Contêm os programas, projetos e atividades que contemplam as metas e prioridades

estabelecidas na Lei de Diretrizes Orçamentárias, juntamente com os recursos necessários para o seu cumprimento. Dessa forma, define as fontes de receita e autoriza as despesas públicas, expressas em valores, detalhando-as por órgão de governo e por função. Muitas vezes a Lei Orçamentária Anual autoriza a abertura de créditos suplementares ou a realização de empréstimos pelo prefeito, sem prévia autorização da Câmara.

## **CICLO ORÇAMENTÁRIO**

O Estado produz essencialmente bens e serviços para a satisfação direta das necessidades da comunidade, não atendidas pela atividade privada, orientando suas ações no sentido de buscar determinadas consequências que modifiquem, positivamente, as condições de vida da população, através de um processo acelerado e permanente, com o menor custo econômico e social possível.

Daí a necessidade de compreensão do Ciclo Orçamentário, que é a sequência das etapas desenvolvidas pelo processo orçamentário.

## **ELABORAÇÃO**

A elaboração do orçamento, de conformidade com o disposto na Lei de diretrizes orçamentárias, compreende a fixação de objetivos concretos para o período considerado bem como o cálculo dos recursos humanos, materiais e financeiros, necessários à sua materialização e concretização.

Um ponto fundamental nessa etapa é a formalização de um documento onde fique demonstrada a fixação dos níveis de atividades governamentais através da formulação dos programas de trabalho das unidades administrativas, e que, em última análise, constituirá a proposta orçamentária.

As propostas parciais das unidades administrativas, organizadas em formulário próprio, serão acompanhadas das tabelas explicativas da despesa realizada no exercício imediatamente anterior, da despesa fixada para o exercício em que se elabora a proposta, e da despesa prevista para o exercício a que se refere a proposta, e da justificação pormenorizada de cada dotação solicitada, com a indicação dos atos de aprovação de projetos e orçamentos de obras públicas, para cujo o início ou prosseguimento ela se destina.

Caberá aos órgãos de contabilidade ou de arrecadação organizar demonstrações mensais da receita arrecadada. Quando houver órgão central de orçamentos, estas demonstrações deverão ser remetidas a eles mensalmente.

A estimativa da receita terá por base as demonstrações mencionadas, da arrecadação dos três últimos exercícios pelo menos, bem como as circunstâncias de ordem conjuntural e outras que possam afetar a produtividade de cada fonte da receita.

As propostas orçamentárias parciais serão revistas e coordenadas na proposta geral, considerando-se a receita estimada e as novas circunstâncias.

O Poder Executivo deverá enviar o projeto de Lei Orçamentária, ao Poder Legislativo dentro dos prazos estabelecidos.

A proposta orçamentária que o Poder Executivo encaminhará ao Poder Legislativo nos prazos estabelecidos na Constituição e nas Leis Orgânicas dos Municípios compor-se-á de uma mensagem, que conterà: exposição circunstanciada da situação econômico-financeira, documentada com demonstração da dívida fundada e fluante, saldos de créditos especiais, restos a pagar e outros compromissos financeiros exigíveis. Exposição e justificação da política econômico-financeira do Governo, justificação da receita e despesa, particularmente no tocante ao orçamento capital, o Projeto de Lei de Orçamento e as tabelas explicativas das quais, além das estimativas de receita e despesa, constarão, em colunas distintas para fins de comparação, a receita arrecadada nos últimos exercícios anteriores àquele em que se elabora a proposta, a receita prevista para o exercício a que se refere a proposta e a despesa realizada no exercício imediatamente anterior; também a despesa fixada para o exercício que se elabora a proposta e a despesa prevista para o exercício a que se refere a proposta, além da especificação dos programas especiais de trabalho custeados por dotações globais, em termos de metas visadas, decompostas em estimativas de custo das obras a realizar e dos serviços a prestar, acompanhadas de justificação econômica, financeira, social e administrativa.

## **ESTUDO E APROVAÇÃO**

O Poder Executivo deverá enviar o projeto de lei orçamentária ao Poder Legislativo dentro dos prazos estabelecidos; entretanto até o encerramento da sessão legislativa, o Poder Legislativo deverá devolvê-lo para sanção.

Outrossim, se não receber a proposta orçamentária no prazo fixado o Poder Legislativo considerará como proposta a Lei de Orçamento vigente.

As emendas ao projeto de Lei do Orçamento anual ou aos projetos que modifiquem somente podem ser aprovadas caso sejam compatíveis com o plano plurianual e com a Lei de Diretrizes orçamentárias e indiquem os recursos necessários, admitidos apenas os provenientes de anulação de despesa, excluídas as que incidam sobre a dotações para pessoal e

seus encargos e o serviço da dívida, além das transferências tributárias constitucionais para Estados, Municípios e Distrito Federal; ou sejam relacionadas com a correção de erros ou omissões; ou com os dispositivos dos textos do projeto de lei.

## **EXECUÇÃO**

A execução do orçamento constitui a concretização anual dos objetivos e metas determinadas para o setor público, no processo de planejamento integrado, e implica a mobilização de recursos humanos, materiais e financeiros.

Imediatamente, após a promulgação da Lei de Orçamento e com base nos limites nela fixados, o Poder Executivo aprovará um quadro de cotas trimestrais da despesa que cada unidade orçamentária fica autorizada a utilizar.

As cotas de despesas têm o propósito de fixar as autorizações máximas em um subperíodo orçamentário para que as unidades executoras possam empenhar ou realizar pagamentos.

Proporcionarão às unidades executoras a regularidade de recursos e evitarão a emissão de documentos sem garantia de cobertura financeira efetiva e o atraso de pagamento de empenho emitido sem considerar as reais possibilidades de caixa.

Cada órgão baixará as Tabelas de Distribuição dos recursos. A tabela de distribuição aprovada deverá ser encaminhada ao Serviço de Contabilidade para registro.

Os Serviços de Contabilidade, ao procederem ao registro das tabelas de distribuição dos recursos orçamentários, providenciarão a abertura do chamado Livro da Despesa para o acompanhamento e registro analítico da despesa, desde os critérios orçamentários, seguindo-se empenho por empenho, requisição por requisição e pagamento por pagamento.

## **AValiação**

A avaliação deve ser ativa, desempenhar um papel importante como orientadora da execução e fixar em bases consistentes as futuras programações, por isso esta fase é simultânea à execução, e a informação que fornece deve estar disponível, quando dela se necessitar.

De posse dos dados coletados, o grupo de avaliação orçamentária deve elaborar tabelas, calcular indicadores e apresentar informes periódicos para uso e tomada de decisões dos dirigentes das unidades executadas.

## A RESPONSABILIDADE FISCAL NO CONTEXTO DAS RELAÇÕES FEDERATIVAS

A dinâmica de funcionamento da gestão pública nacional foi alterada tempestivamente com a Lei de Responsabilidade Fiscal, em vigor desde o dia 05 de maio de 2000.

Todos os processos em questão que evidenciam as relações federativas além de levar em conta os comandos à luz da Lei, devem proporcionar ao gestor público um questionamento com relação aos procedimentos que permitam não só um norte, mas assegurar que estes minimizam os riscos de prejuízos para a sociedade brasileira, de forma que em todas as esferas de governo, sejam realizadas ações que possibilitem o ajuste das contas e o controle efetivo de todo sistema.

Em tese a Lei de Responsabilidade Fiscal é um instrumento de fortalecimento das instituições democráticas e tem como princípio básico a busca constante do equilíbrio da gestão pública, entre as aspirações da própria sociedade e os recursos que estão colocados à disposição do governo. Estabelece de forma clara para todos os governantes que estes não podem gastar mais do que se arrecada.

Percebe-se que a Lei de responsabilidade é um instrumento de trabalho em evolução constante, considerado como um código de conduta aplicável a todos os entes da Federação, União, estados, Distrito Federal e Municípios, em todos os poderes, onde todos devem cumpri-la independentes do nível hierárquico do emprego ou função pública.

As disciplinas das operações de crédito que forem contraídas pelos diversos entes da Federação precisam estar devidamente registradas e atualizadas e sob um controle rigoroso, principalmente quanto à finalidade dos recursos e à prestação de contas à sociedade brasileira.

O controle de endividamento previsto impõe para curto e longo prazo um freio, onde com este, objetiva evitar que sejam efetuadas despesas sem que haja recursos suficientes para o seu atendimento no último ano de mandato, impedindo a inescrupulosa ação de endividamento para o colega administrador de sua sucessão.

Ainda no contexto percebe-se que a Lei impõe uma rígida disciplina fiscal que permitam um direcionamento das dívidas de forma a não comprometerem a governabilidade, estabelecendo limites de responsabilidades do administrador coibindo de forma real os maus gestores que não cumprem as metas especificadas.

Para que este sistema funcione de forma correta é necessário que esteja sujeito o controle interno que é inerente a gestão em andamento e ao controle da sociedade, não podendo imaginar a falta de um controle contábil informatizado, transparente e sistematizado, cuidando dos registros das ocorrências verificadas nos entes estatais decorrentes da gestão

orçamentário financeira e também de outras natureza.

Um sistema contábil ineficiente não permite o cumprimento fiel da Lei de Responsabilidade Fiscal, pois essa se baseia no equilíbrio financeiro da gestão por meio de limitações e proibições, onde o gestor necessita de um sistema ágil e eficiente que possa dar transparência à sua gestão e oferecer as informações com muita regularidade e precisão, uma vez que os relatórios por ela exigidos são de frequência mensal, bimestral, quadrimestral, semestral e anual, com prazos pré-estabelecidos para a divulgação, efetivados por audiência pública, por intermédio da imprensa oficial e também da Internet.

É de extrema importância para a manutenção do programa estabelecido uma contabilidade eficiente e um Controle interno prévio, concomitante e subsequente, exercido pelo Poder Executivo e por entes próprios dos demais poderes, com vistas à observância dos limites máximos de comprometimento de gastos orçamentários e avaliação das metas alcançadas. O registro dos fatos contábeis provenientes das operações da execução orçamentária e também das operações de natureza extra orçamentária, visando a elaboração dos relatórios integrantes da prestação de contas são as bases para o controle externo.

Como o Controle externo é exercido pelo Parlamento, com auxílio das cortes de contas, que consiste, basicamente, na análise dos atos praticados pelos agentes políticos ou públicos relacionados à gestão. Este trabalho tem o objetivo de verificar a sua legalidade e a probidade administrativa dos gestores por meio das verificações de rotina ou de auditorias específicas. Esse ciclo de trabalhos permite verificar o fiel cumprimento do programa e a integridade das ações de seus gestores.

Fica ainda sobre a responsabilidade do tribunal de contas a verificação do cumprimento dos limites relativos às despesas pessoais e também alertar aos Poderes e órgãos sobre a possibilidade de extrapolação do limite referencial para as despesas com juros e sobre as garantias concedidas que ultrapassassem noventa por cento dos limites aplicáveis. Devem informar ainda sobre as despesas de inativos e pensionistas, quando estas ultrapassarem o limite e todos os fatos que comprometerem os custos e os resultados de programas e todo indício de irregularidade na gestão.

O descumprimento dos artigos 11º, 23º, 31º, 33º, 40º, 51º, 52º, 55º, 70º pode acarretar sanções institucionais que correspondem à interrupção de transferências voluntárias realizadas pelo governo Federal e o impedimento de contratação de operações de crédito e à impossibilidade para a obtenção de garantias da União para a contratação de crédito externo.

O descumprimento da Lei de responsabilidade Fiscal também pode gerar para o administrador público a aplicação de penalidades penais e administrativas de acordo com a Lei

número 10.028 de 10 de outubro de 2000, que é a Lei de Crimes Fiscais. O Decreto Lei número 2.848, de 7 de dezembro de 1940 do código penal e a Lei número 1.079, de 10 de abril de 1950 que é a lei de crimes de responsabilidades do Presidente, Ministros, Governadores e secretários de Estado. Também a Lei de crimes de responsabilidade dos prefeitos e vereadores cujo Decreto Lei é o número 201, de 27 de fevereiro de 1967, juntamente com a Lei de Improbidade Administrativa número 8429 de 2 de junho de 1992.

O artigo número 73 da Lei de Responsabilidade Fiscal permite ainda a aplicação das penalidades previstas nas demais normas da legislação pertinente. Autoriza inclusive as sanções penais pertinentes às normas de licitações da Lei 8.666/93 e as normas da Lei número 8.137/90, que definem os crimes contra a ordem econômica e tributária. Além disso o Decreto Lei 201, de 27 de fevereiro de 1967 que define algumas infrações político administrativas dos Prefeitos Municipais sujeitas ao julgamento pela Câmara dos Vereadores e sancionadas com a cassação do mandato.

Percebe-se diante de todos esses dispositivos que a responsabilidade da administração é do administrador público, que segundo a lei de improbidade Administrativa este pode perder o cargo, inabilitação para o exercício público, prisão e multa segundo o artigo 37, inciso 4º da constituição Federal.

## **O PAPEL DA LRF NO EQUILÍBRIO FISCAL E NA GESTÃO PÚBLICA NOS ESTADOS E MUNICÍPIOS**

A Lei de Responsabilidade Fiscal tem como premissa básica o equilíbrio fiscal, sustentado por dois grandes pilares da gestão pública que são a receita e a despesa. Ao longo dos anos no processo de evolução democrática nacional vem sido questionado e amplamente divulgado que nessa percepção de controle o governo não pode e não deve gastar mais do que arrecada, conseqüentemente mantendo permanentemente o equilíbrio das finanças públicas.

A fundamentação básica para o equilíbrio Fiscal é o acompanhamento desses vetores, juntamente com o desempenho dos agentes envolvidos no controle efetivo da receita e despesa que deve ser medido e avaliado durante todo o processo da execução orçamentária.

A Lei de Responsabilidade Fiscal exige a adoção de práticas fiscal transparente e ainda estabelece regras, limites e diversos mecanismos de correção de desvios, com trajetórias, prazos, formas de adequação e sanções institucionais em caso de descumprimento.

O fato de gerir o patrimônio público envolve um conjunto de operações desenvol-

vidas no âmbito estatal, coordenadas por uma pessoa credenciada, com competência e autoridade para a função de administrar a coisa pública, para praticar atos em nome da sociedade.

A gestão consiste na execução financeira das previsões orçamentárias, sendo observados os procedimentos de movimentação de numerário nos cofres públicos, como os ingressos e os desembolsos e com a observância das diversas fases ou etapas da realização da receita e da despesa e também das respectivas classificações e seus reflexos nas contas patrimoniais ativas e passivas.

Para cumprir esta finalidade, o gestor deve estar munido de um sistema de contabilidade com embasamento teórico ou científico para que o profissional envolvido na questão possa interpretar com precisão o fato a ser registrado nas respectivas contas.

A Lei de Responsabilidade Fiscal é um poderoso instrumento de apoio a administração, principalmente quando munidos de um planejamento eficiente aplicado em conjunto com os comandos da execução orçamentária. Mas esse instrumento deve estar adequadamente implantado para que sirva de garantia para o gestor junto aos órgãos de fiscalização e principalmente perante a sociedade.

Essa garantia para a sociedade é a certeza de que o não cumprimento da Lei traz consequências jurídicas para os administradores e conseqüentemente uma maior seriedade da gestão no comprometimento das contas públicas.

Esse conjunto de regras, procedimentos e controles são de forma substancial alcançada por ações proativas dos gestores, que possibilitam um norte para o ajuste de contas e a verificação da qualidade dos gastos públicos evidenciados de maneira transparente para a visualização de toda sociedade, permitindo que esta consiga enxergar as diretrizes de seus gestores e o grau de comprometimento dos políticos.

## **TRANSPARÊNCIA, CONTROLE E FISCALIZAÇÃO DAS FINANÇAS PÚBLICAS**

A sociedade moderna, a administração pública, bem como as empresas do novo milênio, necessita de uma estrutura organizacional bem delineada para a sua sobrevivência.

A democracia, a modernidade e a nova ótica de visualizar a administração evidenciam que um sistema orçamentário-financeiro-contábil eficiente é fundamental para que os entes da Federação possam atender, com eficiência e eficácia, todos os requisitos para orientar o administrador com uma condução e conduta adequada nos negócios públicos.

Um sistema também que permita comprovar estes procedimentos perante os órgãos fiscalizadores e a sociedade em geral ou mesmo denunciar a estes usuários os descasos, as

mazelas praticadas pelo mal dirigente e a qualidade de sua administração.

Quando se fala em qualidade, deve-se pensar e vivê-la, exercitando de forma que esta seja uma realidade no cotidiano. Deve-se investir na proposta de qualidade para toda a nação, tanto no poder público quanto no privado, pois para se efetivar um controle para se atingir o fim esperado nesta questão, deve ser focado em todas as pessoas envolvidas na gestão, de maneira que todos os níveis hierárquicos estejam envolvidos no processo e sejam partícipes da ação.

Para este entendimento é preciso focar o controle como um conjunto de informações e consequentes ações que permitam manter o curso das operações para rumo desejado.

Qualquer desvio desta realidade deve ser imediatamente detectado, mensurado, identificado para que se possa investiga-lo e obter as causas desse desvio, sendo então corrigido de forma rápida e eficiente.

Todos os procedimentos administrativos sejam da execução orçamentário-financeira ou também os de natureza extra orçamentária geradora dos fatos contábeis que alimentam on-line a escrituração contábil, com a disponibilização de informações das operações orçamentárias em tempo real devem estar sempre monitorados e checados quando a realidade de sua estrutura.

A necessidade de sobrevivência da sociedade moderna, da competitividade dos sistemas globalizados direciona as organizações e a administração pública para o atendimento de padrões de eficiência e eficácia que assegurem alto nível de qualidade, no trabalho, nas relações interpessoais, na interação da instituição com o seu entorno e as células sociais.

A busca da qualidade, da transparência, do controle e da fiscalização das finanças públicas envolve uma modernização e revisão dos procedimentos administrativos de apoio da instituição, melhoria na capacidade de gestão, rapidez na identificação de problemas, maior agilidade na apuração dos resultados, nas tomadas de decisão e no controle de recursos e eliminação de desperdícios.

O processo de avaliação e busca de qualidade apesar de envolver uma grande complexidade, é um aparato de grande importância para a instituição, pois envolve relações tecnológicas, desenvolvimento de procedimentos, pesquisa e uma consequente elevação da qualidade dos serviços prestados e capacitação dos envolvidos na instituição.

A avaliação é um processo de suma importância para os gestores, pois fornece subsídios para o controle da qualidade dos serviços prestados.

A sociedade e os administradores precisam entender que a fiscalização permite o controle dos custos envolvidos e fortalece a autoridade para se tomar decisões alicerçadas e

fundamentadas na realidade local, norteadas com segurança a direção de investimentos e ações de longo prazo e estratégias diferenciadas.

Esse instrumento para cumprir com fidedignidade o seu desígnio, deve ser amplo e abrangente, permitindo medir o desempenho de todas as atividades e áreas de conhecimento, de forma a abarcar todas as áreas de apoio.

A administração da coisa pública está mudando e essas mudanças estão na medida exata do pensamento dos administradores e da sociedade, que deverão admitir ideias para encontrar soluções que possam torna-lo mais eficiente. É preciso mudar e adotar novas posturas, investir principalmente no treinamento e no desenvolvimento e na capacitação do recurso humano necessário para o empreendimento.

Entende-se que todas as atividades gerenciais e de controle são altamente prioritárias e torna-se cada vez mais relevante o capital intelectual. A qualificação é indispensável, bem como uma formação acadêmica continuada que assegure ao profissional gestor público a capacitação suficiente para análise e tomada de decisões.

Grandes são os desafios para a gestão pública quando propõe oferecer um serviço de qualidade para a sociedade. Estes devem ser encarados de forma consciente e alicerçados em bases sólidas que permitam o seu crescimento e disseminação em toda instituição.

## **O PAPEL DOS TRIBUNAIS DE CONTAS**

Percebe-se que é do entendimento da maioria que a Lei de Responsabilidade Fiscal, difunde um aspecto gerencial importantíssimo na medida em que considera a contabilidade como fonte de informações que é capaz de fornecer dados e informações de natureza econômica financeira, cujo teor de responsabilidade é do contador.

Serão estes dados que serão verificados pela fiscalização e pelo tribunal de contas da união, que é o órgão de assessoria do Poder Legislativo, dotado de garantias e competências para revisar e julgar os atos da administração, denunciando as omissões praticadas pelos agentes públicos bem como os seus excessos.

É do entendimento de todos que o papel dos tribunais de contas do país sempre esteve voltado para a fiscalização dos atos administrativos, seguindo os princípios básicos emanados na sua criação, expressos na Exposição de Motivos do decreto que deu origem à nossa primeira Corte de Contas, segundo Ruy Barbosa: órgão mediador independente na vigilância permanente das infrações orçamentárias.

O poder legislativo com o auxílio do Tribunal de Contas e dos demais sistemas de cada poder e do ministério público verifica o cumprimento das metas previstas nas leis de

diretrizes orçamentárias, a observância dos limites e das condições para a realização de operações de crédito e a inscrição de despesas e restos a pagar, bem como a adoção de medidas para a adequação das despesas com o pessoal e das dívidas mobiliária e consolidada aos respectivos limites observando a normas referente à destinação dos recursos procedente da alienação de ativos, respeitando os limites aplicáveis aos gastos do Poder Legislativo municipal.

Esse mesmo tribunal presta auxílio ao congresso nacional, na fiscalização dos atos do executivo federal. Os demais tribunais de contas dos Estados e do Distrito Federal também prestam assessoria às suas respectivas assembleias legislativas e suas Câmaras municipais, cumprindo o legislativo o papel de fiscalizador dos atos do executivo em todas as suas esferas. Dessa maneira o Congresso Nacional fiscaliza os atos do Excelentíssimo Presidente da República, as Assembleias Legislativas Fiscalizam os atos dos Governadores e as Câmaras Municipais fiscalizam os atos do Prefeito.

Os Tribunais de Contas são instrumentos importantes na prevenção e na punição de atos de corrupção na Administração Pública. Assim, no âmbito municipal, abrange os campos não só contábil, mas, financeiro, orçamentário, operacional e patrimonial, dos órgãos e entidades da Administração direta e indireta, efetuando-se sob os aspectos legais da boa condução ética no cumprimento da administração pública, emitindo parecer prévio sobre as contas anuais do prefeito e ainda julgar as contas anuais da Mesa das Câmaras Municipais.

Em continuidade a esse processo, todos os chefes do executivo devem enviar relatório das suas atividades para os tribunais de contas, que de posse desses documentos emitirá parecer favorável ou desfavorável, remetendo a seguir ao poder legislativo, que só podem ser derrubados no Legislativo por voto de dois terços de seus membros, o que lhes confere grande força.

A negativa no aceite da prestação anual de contas acarreta inúmeras consequências aos Chefes do Executivo, tornando-os, inclusive, inelegíveis quando constatada pelo Tribunal de Contas a má-gestão dos recursos públicos.

O Tribunal de Contas desencadeia também ações judiciais promovidas pelo Ministério Público, visando o estorno do dinheiro desviado ou mal utilizado aos cofres públicos. Cumpre também aos Tribunais de Contas fiscalizar as admissões de pessoal pelo Poder Público que, de acordo com a regra, devem ser feitas por concurso público, mas que, excepcionalmente, podem ser feitas mediante simples processo seletivo.

Aos Tribunais de Contas competem, ainda, examinar os contratos administrativos, a fim de verificar a sua regularidade, ou seja, a não existência de superfaturamento e o seu fiel

cumprimento pelo contratado.

No exercício de seu poder de fiscalização podem os Tribunais de Contas aplicar penas de multa aos Administradores, caso verifiquem que existam ilegalidades ou caso não sejam atendidas as determinações exigidas.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

O desafio da atualidade é o exercício pleno da cidadania. A ética e o compromisso social começam em casa, nas mãos dos cidadãos e na administração pública criando condições para a geração empregos e investindo em formação profissional, criando-se uma base de sustentação para as empresas e para a sociedade através do equilíbrio entre as questões econômicas e sociais.

Assim como as empresas estão reconhecendo cada vez mais a importância de seu papel social. A administração pública deve trabalhar de forma ética e coerente de forma a alcançar um equilíbrio entre as questões econômicas e sociais.

Neste sentido, o trabalho objetivou desenvolver um estudo sobre a Lei de Responsabilidade Fiscal de modo a servir de instrumento para análise da gestão pública.

Evidenciaram-se neste estudo os aspectos que mais impactam a atividade dos gestores, sob a ótica da responsabilidade fiscal, fazendo-se uma leitura positiva da lei de responsabilidade Fiscal que é um grande elemento de apoio à administração e a condução da ação da máquina administrativa, podendo-se verificar também que já existe uma mudança na postura de condução dos assuntos públicos em nosso país, e que a própria nação aponta ser de fundamental importância discutir temas complexos como este, sendo essencial para essa discussão se ter uma base conceitual sólida.

Percebeu-se na pesquisa que com o impacto da lei que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, a velocidade de mudança acelerou principalmente no aspecto técnico e o estado vem demonstrando através destes novos dispositivos, uma melhor execução e controle de suas atividades, de maneira cada vez mais eficaz.

Com este novo cenário renasceu o orçamento que veio mostrar e demonstrar as tendências do poder público com os seus objetivos de forma bem definida, servindo como medida de desempenho e evidenciando em sua execução, a eficácia e a efetividade das atividades prioritárias para a administração.

O trabalho abordou o tema na sua forma conceitual e desenvolveram-se os assuntos de forma aberta e transparente evidenciando os princípios orçamentários, e demonstrando a

necessidade do uso dos créditos adicionais que são autorizações de despesas não computada ou insuficientemente dotada na lei do orçamento em seu artigo quarenta.

Em seguida foi abordado o tema orçamento programa que é um assunto de grande interesse, pois este é um instrumento público que especifica não somente a arrecadação no velho conceito receita e despesa, mas coloca em destaque os objetivos e as intenções do governo.

Demonstrou-se com o orçamento participativo, a sua importância no contexto de cidadania onde o poder público ouvindo a população, agiliza juntamente com ela as prioridades na aplicação dos recursos do município. Verificou-se a importância do sistema orçamentário brasileiro e os seus instrumentos básicos, a elaboração do orçamento em conformidade com o disposto na lei, bem como o seu estudo e aprovação.

Finalizou-se mostrando a importância da contabilidade no ciclo orçamentário, e do papel dos tribunais de contas do país que sempre esteve voltado para a fiscalização dos atos administrativos, seguindo os princípios básicos emanados na sua criação.

## **BIBLIOGRAFIA DO CAPÍTULO**

Brasil. Lei n. 4.320, de 17 mar. 1964. Institui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Diário Oficial, Brasília, 1964.

## ÍNDICE REMISSIVO

### A

administração pública, 55, 56, 58, 59, 61,  
63, 73, 80, 81, 83, 84  
atitude, 9, 16, 23, 24, 64

### C

Ciência Contábil, 9, 12, 26, 48, 49  
comprometimento, 24, 63, 78, 80  
contabilidade gerencial, 13  
controle efetivo, 43, 77, 79  
*Controller*, 7, 11, 13, 14, 24, 25, 31, 50  
perfil do 24, 53  
créditos, 66, 67, 68, 74, 75, 84

### D

decisão empresarial, 45  
decisões empresariais, 40, 42  
desempenho, 9, 10, 13, 14, 19, 20, 21, 22,  
23, 24, 31, 32, 34, 35, 36, 42, 46, 51, 52,  
56, 59, 64, 65, 69, 79, 81, 84  
diagnósticos precisos, 42  
direcionamento de decisões, 30  
doutrina neopatrimonialista, 12, 50  
doutrinadores, 62

### E

equilíbrio fiscal, 79

### F

finanças, 43, 56, 60, 65, 73, 79, 81, 84

### G

gerenciamento e desempenho, 21, 52  
gestão administrativa, 7, 21, 52  
gestão do negócio, 26

### I

informações contábeis, 27, 35, 36, 46, 47  
informações gerenciais, 13  
instrumento de gestão, 21, 52

### L

lei complementar, 60

### N

normas internacionais, 15, 51

### O

orçamento, 13, 44, 56, 57, 64, 65, 66, 67,  
68, 69, 70, 71, 73, 74, 75, 76, 84, 85

### P

padrões, 8, 14, 18, 19, 20, 22, 31, 35, 50,  
81  
padronizado, 63  
planejamento, 27, 64  
empresarial, 8, 27, 36, 58  
portaria interministerial, 62  
posturas gerenciais, 39  
princípios, 8, 24, 27, 47, 53, 56, 57, 60,  
61, 62, 64, 65, 82, 84, 85  
procedimentos, 18, 19, 20, 33, 40, 56, 59,  
62, 63, 65, 68, 77, 79, 80, 81  
profissional da controladoria, 7  
programação, 65

### Q

qualidade, 9, 11, 13, 14, 15, 16, 19, 20, 22,  
28, 29, 41, 43, 45, 46, 49, 51, 53, 56, 61,  
80, 81, 82  
qualificação profissional, 28

## **R**

realidade empresarial, 7, 10, 40  
relações federativas, 56, 76  
responsabilidade fiscal, 55, 57, 76

## **S**

sistema de controle gerencial, 32  
sistema organizacional, 8, 22, 27, 40

## **T**

tomada de decisões, 21, 22, 23, 25, 31, 36,  
39, 40, 41, 42, 52, 53, 54, 64, 76, 82  
transparência, 37, 41, 55, 56, 61, 63, 64,  
66, 69, 70, 71, 77, 81

## **U**

uniformização de conceitos, 56, 63  
uniformizado, 63



**ID Julio Candido de Meirelles Junior**

Doutor em Ciência, Tecnologia e Inovação pelo Programa Binacional Brasil e Argentina, com ênfase em Políticas Públicas Comparadas no Mercosul, da Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro. Mestre em Ciências Contábeis, Especialista em Docência do Ensino Superior, Especialista em Administração Escolar, Especialista em Auditoria e Contabilidade Financeira, Especialista em Engenharia de Produção, Especialista em Política e Estratégia pela Associação dos Diplomados da Escola Superior de Guerra (ADESG), Especialista em Controladoria Financeira, Especialista em Planejamento, Implementação e Gestão da Educação a Distância e graduado em Ciências Contábeis. Professor Adjunto da Universidade Federal Fluminense. Docente Permanente do Programa de Pós-Graduação em Políticas Públicas e Desenvolvimento (PGPPD), Mestrado Profissional em Administração Pública (PROFIAP). Articulista do Conselho Regional de Contabilidade e outras revistas. Membro da ACIN-Associação Científica Internacional Neopatrimonialista. Detentor do Prêmio Ivan Carlos Gatti. Membro Efetivo Perpétuo da Academia Mineira de Ciências Contábeis. Pesquisador-Líder do Grupo de Pesquisa: Análise de Risco e Controladoria Estratégica (ARCONTE).

ISBN 978-659912088-6



**Pantanal Editora**

Rua Abaete, 83, Sala B, Centro. CEP: 78690-000  
Nova Xavantina – Mato Grosso – Brasil  
Telefone (66) 99682-4165 (Whatsapp)  
<https://www.editorapantanal.com.br>  
[contato@editorapantanal.com.br](mailto:contato@editorapantanal.com.br)